

**UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA
I INNE TYPY ZACHOWAŃ NAGANNYCH
NARAŻAJĄCE PODATKI NA USZCZUPLENIE
W POLSKIM PRAWIE KARNYM SKARBOWYM**

Fabian Nalikowski

Włocławek 2016

REDAKCJA WYDAWNICTWA
PAŃSTWOWEJ WYŻSZEJ SZKOŁY ZAWODOWEJ
WE WŁOCŁAWKU

Uchylanie się od opodatkowania i inne typy zachowań nagannych narażające
podatki na uszczuplenie w polskim prawie karnym skarbowym

REDAKTOR NACZELNY
dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski

RECENZENT
prof. dr hab. Violetta Konarska-Wrzosek
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

© Copyright by Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa we Włocławku
Włocławek 2016

ISBN 978-83-60607-72-5-1

WYDAWNICTWO
Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej we Włocławku
ul. Mechaników 3, 87-800 Włocławek

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	11

Rozdział I

Ewolucja unormowań prawnych penalizujących czyny skutkujące narażeniem na uszczuplenie należności podatkowych w polskim ustawodawstwie karnym skarbowym	17
--	-----------

§ 1. Kryminalizacja czynów narażających podatki na uszczuplenie w międzywojennym ustawodawstwie podatkowym.	19
1. Zakres regulacji zawartej w prawie karnym skarbowym w okresie międzywojennym.	19
2. Penalizacja zachowań nagannych w ustawach podatkowych.	24
3. Integracja przepisów karnych w Ordynacji Podatkowej z dnia 15 marca 1934 r.	28
§ 2. Penalizacja zachowań nagannych narażających na uszczuplenie należności fiskalne w powojennym ustawodawstwie karnym skarbowym ..	33
1. Regulacja zawarta w dekreście Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1947 r.	33
2. Regulacja zawarta w Ustawie karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.	37
3. Regulacja zawarta w Ustawie karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r.	42
§ 3. Penalizacja czynów skutkujących narażeniem podatków na uszczuplenie w Kodeksie karnym skarbowym z dnia 10 września 1999 r. ..	49

Rozdział II

Przedmiot ochrony norm prawnokarnych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatków na uszczuplenie w Kodeksie karnym skarbowym	55
---	-----------

§ 1. Obowiązek podatkowy szczególnym dobrem prawnym chronionym przez przepisy KKS	57
--	----

§ 2. Bezpośredni przedmiot ochrony w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie	67
--	----

Rozdział III

Podmiot czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie	73
§ 1. Podmiotowy zakres odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie przewidziany w Kodeksie karnym skarbowym	73
1. Podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej.	65
1.1. Podatnik.	73
1.2. Osoba zajmująca się sprawami podatkowymi innego podmiotu	85
2. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej.	90
3. Podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści majątkowej.	92
§ 2. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie.	95
§ 3. Wymóg określoności a stosowanie klauzul odsyłających w zakresie sposobu zdefiniowania podmiotu czynu zabronionego w Kodeksie karnym skarbowym	99

ROZDZIAŁ IV

Kodeksowa typizacja zachowań nagannych narażających podatki na uszczuplenie	101
§ 1. Znaczenie typizacji	103
§ 2. Przedmiotowe znamiona typizacji podatkowych czynów zabronionych	107
1. Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania	107
2. Zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej.	117
3. Przedłożenie nieprawdziwych danych podatkowych	123
§ 3. Blankietowy charakter typizacji kodeksowej	127

ROZDZIAŁ V

Materialny charakter przestępstw i wykroczeń podatkowych narażających na uszczuplenie należność publicznoprawną	131
§ 1. Narażenie dobra prawnego na niebezpieczeństwo skutkiem sytuacyjnym czynu zabronionego	133
§ 2. Narażenie podatku na uszczuplenie przejawem konkretnego narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo	147
§ 3. Zaniechanie działania przyczyną narażenia podatku na uszczuplenie.	151

ROZDZIAŁ VI

Wina i strona podmiotowa czynów zabronionych skutkujących

narażeniem podatku na uszczuplenie. 157

§ 1. Umyślność a problem świadomości norm i faktów 159

§ 2. Umyślność kierunkowa 179

ROZDZIAŁ VII

Rozwarstwienie czynów zabronionych skutkujących narażeniem

podatku na uszczuplenie w Kodeksie karnym skarbowym 187

§ 1. Dyferencjacja podatkowych czynów karnych skarbowych 189

§ 2. Kryteria rozwarstwienia podatkowych czynów karnych skarbowych. . . 193

1. Stopień społecznej szkodliwości czynu. 193

2. Kształt sankcji karnej 201

2.1. Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania. 201

2.2. Zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej 203

2.3. Przedłożenie nieprawdziwych danych podatkowych. 205

3. Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie formalnym kryterium rozwarstwienia podatkowych czynów zabronionych. 206

ROZDZIAŁ VIII

Kary i środki karne przewidziane za przestępstwa skarbowe

i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie i ich wymiar 213

§ 1. Kara grzywny i środki karne o charakterze majątkowym 215

§ 2. Kary i środki karne stanowiące dolegliwość o charakterze ściśle osobistym 233

§ 3. Sądowy wymiar kary 239

ROZDZIAŁ IX

Granice legalności unikania opodatkowania w świetle unormowań

penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie 261

§ 1. Unikanie opodatkowania a narażenie podatku na uszczuplenie 263

§ 2. Prawnie dozwolone formy redukcji zobowiązania podatkowego. 271

Zakończenie. 285

Literatura 293

Orzecznictwo. 307

Streszczenie	309
Wykresy	313

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Akty normatywne:

- k.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t. jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
- k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t. jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)
- k.k.w.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz. U. Nr 90, poz. 557 ze zm.)
- k.w.** – ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 1094 ze zm.)
- o.p. z 1934 r.** – ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346)
- o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
- p.k.s.** – dekret Prezydenta RP z dnia 3 listopada 1936 r.– Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 84, poz. 581)
- p.k.s. z 1947 r.** – dekret Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 32, poz. 140)
- u.k.s. z 1960 r.** – ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz. U. Nr 21, poz. 123)
- u.k.s. z 1971 r.** – ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. Nr 28, poz. 260)
- u.o.p.z.** – ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t. jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1541)
- u.p.c.c.** – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn.. Dz. U. z 2015 r. poz. 626 ze zm.)
- u.p.d.f.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. jedn. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.)

- u.p.d.o.p** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.)
- u.p.k.r.** – ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent (Dz. U. z Nr 76, poz. 517)
- u.p.n.** – ustawa z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (t. jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1654)
- u.p.o.l.** – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.)
- u.p.p.d.** – ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. Nr 82, poz. 550)
- u.p.p.p.** – ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz. U. Nr 79, poz. 550)
- u.p.s.d.** – ustawa z dnia 28 lipca 1983 o podatku od spadków i darowizn (t. jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 205 ze zm.)
- u.p.t.u.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)

2. Czasopisma i zbiory orzecznictwa:

- AUL FL** – Acta Universitatis Lodziensis Folia Iuridica
- BPK** – Biuletyn Prawa Karnego
- CzPKiNP** – Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
- DP** – Doradztwo Podatkowe
- FK** – Finanse Komunalne
- GS** – Głos Sądownictwa
- KPP** – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- KSP** – Krakowskie Studia Prawnicze
- KZP** – Krakowskie Zeszyty Prawnicze
- Mon. Pod.** – Monitor Podatkowy
- Mon. Pr.** – Monitor Prawniczy
- NP** – Nowe Prawo
- OSNKW** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa
- OSNPG** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego – zbiór Prokuratury Generalnej
- OSA** – Orzecznictwo Sądów Administracyjnych
- OSP** – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OSPiKA** – Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
- OTK** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- Pal.** – Palestra

POP – Przegład Orzecznictwa Podatkowego
PP – Przegład Podatkowy
PS – Przegład Sądowy
PUG – Przegład Ustawodawstwa Gospodarczego
PiP – Państwo i Prawo
PPK – Przegład Prawa Karnego
PPP – Przegład Prawa Podatkowego
Prok. i Pr. – Prokuratura i Prawo
RPiES – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

3. Inne skróty i oznaczenia

ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
LEX – System Informacji Prawnej LEX
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
PBW – Przegład Bezpieczeństwa Wewnętrznego
SN – Sąd Najwyższy
t. jedn. – tekst jednolity
TK – Trybunał Konstytucyjny
WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Prawo karne skarbowe stanowi wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego, która swoim zakresem regulacji obejmuje czyny zabronione stanowiące naruszenia przepisów podatkowych, celnych, dewizowych i dotyczących gier hazardowych. Celem prawa karnego skarbowego jest bowiem zapewnienie skutecznej ochrony budżetów i interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej)¹. Kodeks karny skarbowy charakteryzuje się przy tym znaczną autonomicznością przyjętych rozwiązań, w szczególności materialnoprawnych. Niezależność tych unormowań nie jest bynajmniej wyrazem nadmiernych i nieuprawnionych tendencji separatystycznych, kontrastujących z powszechnym dążeniem do unifikacji prawa karnego *sensu largo*, lecz wynika z przyjęcia rozwiązań prawnych, które uwzględniają specyficzny charakter ogólnego przedmiotu ochrony norm prawa karnego skarbowego.

W ramach przyjętych rozwiązań prawnych chroniących interesy finansowe uprawnionych podmiotów, Kodeks karny skarbowy penalizuje zachowania naganne związane z realizacją obowiązków podatkowych, które bezpośrednio godzą w obowiązek zapłaty należnych podatków. Ochrona interesów fiskalnych ma bowiem priorytetowe znaczenie dla funkcjonowania budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także budżetu ogólnego Unii Europejskiej, zważywszy na znaczący udział wpływów podatkowych w dochodach tych podmiotów. Zapewnienie stabilnych dochodów i przeciwdziałanie nadużyciom w sferze fiskalnej umożliwia wszakże realizację zadań publicznych. Z tych też względów celowe wydaje się przedstawienie w ramach niniejszego opracowania monograficznego problematyki uchylania się od opodatkowania i innych czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w Kodeksie karnym skarbowym.

Należy przy tym podkreślić, że przedmiotowe zagadnienie nie stanowi wyłączenie problemu teoretycznoprawnego, ale ma także istotne znaczenie praktyczne, zarówno z punktu widzenia organów skarbowych, dążących do zapewnienia należnych dochodów podatkowych uprawnionym podmiotom (wierzycielom podatkowym), jak również z perspektywy podmiotów zobowiązanych do uiszczenia

1 Wydaje się przy tym, że po wejściu w życie Traktatu Lizbońskiego 1 grudnia 2009 r. należałoby mówić nie o budżecie Wspólnot Europejskich, ale o budżecie Unii Europejskiej. Zob. art. 1 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 83 z 30 III 2010); Por. także art. 53 § 26a k.k.s.

należności podatkowych, zainteresowanych uniknięciem lub redukcją obciążeń fiskalnych. Wreszcie, powyższa problematyka ma też istotne znaczenie dla organów stosujących prawo (finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego, sądów powszechnych), które nie zawsze są należycie merytorycznie przygotowane do prowadzenia i rozpatrywania spraw karnych skarbowych.

Odnosząc się do aktualnego stanu badań naukowych z zakresu uchylania się od opodatkowania i innych czynów zabronionych narażających podatki na uszczuplenie, można zauważyć, że pomimo istotnego znaczenia powyższej problematyki dla prawa karnego i prawa podatkowego, w literaturze przedmiotu w zasadzie brak jest opracowań monograficznych, które byłyby w całości poświęcone przestępstwom i wykroczeniom skarbowym skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie. Pewien wyjątek w tym zakresie stanowi monografia L. Wilka pt.: „Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe”, gdzie wyodrębnia się „przestępstwa i wykroczenia przeciwko mieniu wierzyciela podatkowego uszczuplające i narażające podatek na uszczuplenie”², z tym, że głównym przedmiotem badań w przypadku tej pracy są specyficzne zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe.

W dogmatyce prawa karnego natomiast uwagę skupia się przede wszystkim na instytucjach charakterystycznych dla prawa karnego skarbowego, takich jak: odpowiedzialność posiłkowa, czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Powyższy stan rzeczy powoduje, że w literaturze przedmiotu o tytułowej kategorii czynów zabronionych wspomina się raczej ogólnikowo i to przy charakteryzowaniu przestępstw i wykroczeń podatkowych, co oczywiście nie wyczerpuje tego zagadnienia. W piśmiennictwie naukowym nie występują także opracowania artykułowe, gdzie podstawą wyodrębnienia czynów zabronionych byłby skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Taki stan rzeczy musi budzić uzasadnione zdziwienie, gdyż przestępstwa i wykroczenia podatkowe, obok przestępstw i wykroczeń celnych należą do najczęściej popełnianych deliktów karnych skarbowych, a czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie stanowią najpoważniejsze czyny karne skarbowe i są zagrożone najsurowszymi karami.

Zakres przedmiotowy niniejszego opracowania obejmuje czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie. Wskazane kryterium wyodrębnienia poszczególnych zachowań nagannych ma charakter formalny, gdyż obejmuje czyny zawierające w ustawowym opisie znamion ów skutek. Przy tym przez narażenie podatku na uszczuplenie rozumie się spowodowanie konkretnego

2 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 58 i n.

niebezpieczeństwa uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi wcale nastąpić (art. 53 § 28 k.k.s.). Typowym zachowaniem nagannym skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie jest czyn zabroniony uregulowany w art. 54 k.k.s., polegający na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożeniu deklaracji podatkowej, który w doktrynie powszechnie określany jest mianem uchylania się od opodatkowania. Innym czynem skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie unormowanym w art. 55 k.k.s. jest posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek (potocznie nazywany firmantwem), a także czyn polegający na złożeniu niezgodnej ze stanem rzeczywistym deklaracji podatkowej lub niedopełnienie obowiązku aktualizacji zawartych tam danych, określany w doktrynie mianem oszustwa podatkowego lub też oszustwa w deklaracji podatkowej, unormowany w art. 56 § 1-3 k.k.s.

Tytułowe kryterium nie obejmuje natomiast wykroczenia skarbowego, zawartego w art. 56 § 4 k.k.s., gdyż powyższy czyn zabroniony polega na niezłożeniu w terminie deklaracji podatkowej i nie zawiera w ustawowym opisie skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Z tych samych względów w niniejszej pracy pominięto także czyny zabronione zawarte w art. 56a i 56b k.k.s.

Poza zakresem niniejszego opracowania pozostaje również czyn zabroniony opisany w art. 57 § 1 k.k.s. Niektórzy przedstawiciele doktryny prawa karnego skarbowego zaliczają wprawdzie opisane tam zachowanie naganne do kategorii czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, jednak należy wyraźnie podkreślić, że w przypadku wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., polegającego na uporczywym niewpłaceniu w terminie należnego podatku, ustawowy opis czynu zabronionego także nie zawiera skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, a ponadto istota tego czynu jest zupełnie inna niż w przypadku uchylania się od opodatkowania, gdyż celem sprawcy nie jest zatajenie powstania obowiązku podatkowego, lecz motywowana złą wolą niechęć do uiszczenia należnego podatku. Ponadto czyn ten, niezależnie od wartości niewpłaconego w terminie podatku, stanowi tylko wykroczenie skarbowe i zagrożony jest wyłącznie karą grzywny określoną kwotowo, podczas gdy czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie stanowią przestępstwa skarbowe i są zagrożone alternatywnie lub kumulatywnie karą grzywny i karą pozbawienia wolności. Poza tym, w art. 57 § 2 k.k.s. przewiduje się możliwość odstąpienia od wymierzenia kary, pod warunkiem wszakże wpłacenia należnego, a nie uszczupłego czy narażonego na uszczuplenie podatku przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe.

Do kategorii zachowań nagannych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie nie należy także czyn zabroniony zawarty w art. 76 k.k.s., który polega na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażeniu na nienależny zwrot podatku przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy. Należy bowiem podkreślić, że istota narażenia na bezpodstawny zwrot podatku jest zupełnie inna, aniżeli narażenia podatku na uszczuplenie, pomimo iż skutkiem obu tych zachowań może być uszczerbek finansowy w mieniu Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. Narażenie podatku na bezpodstawny zwrot polega bowiem na uiszczeniu podatku w należytej wysokości, a następnie podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy, mających wprowadzić organ podatkowy w błąd. Nie mamy w tym przypadku zatem do czynienia z uszczupleniem czy narażeniem na uszczuplenie podatku przed jego uiszczeniem, ale wyłudzeniem zwrotu podatku już po jego uiszczeniu w prawidłowej wysokości³. Odmienność skutków przedstawionych zachowań nagannych potwierdza także regulacja zawarta w art. 53 § 29 k.k.s., zgodnie z którą przepisy dotyczące narażenia na uszczuplenie i uszczuplenia podatku na uszczuplenie stosuje się odpowiednio do narażenia podatku na bezpodstawny zwrot, co oznacza że nie są to pojęcia tożsame.

Celem tak określonego zakresu przedmiotowego niniejszej pracy jest kompleksowa analiza dogmatycznoprawna przestępstw i wykroczeń skarbowych z punktu widzenia skutku tych zachowań w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Wskazany skutek stanowi bowiem kluczowy problem niniejszego opracowania, wokół którego koncentrują się wszystkie poruszane w niniejszej pracy kwestie i zagadnienia. Ponadto założeniem niniejszej pracy jest przedstawienie istniejących zależności i związków pomiędzy poszczególnymi rozwiązaniami prawnymi przyjętymi w odniesieniu do przedmiotowych czynów zabronionych, a nadrzędnym celem tych regulacji w postaci ochrony interesów finansowych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. Temu zadaniu ma służyć przede wszystkim omówienie problematyki związanej z odpowiedzialnością posiłkową, odpowiedzialnością podmiotów zbiorowych, odpowiedzialnością za działanie w cudzym interesie, rozwarstwieniem czynów zabronionych czy wreszcie karami i środkami karnymi o charakterze majątkowym. W ramach niniejszego opracowania zostanie również dokonana krytyczna ocena adekwatności i proporcjonalności poszczególnych kar i środków karnych w zakresie zwalczania i przeciwdziałania przestępstwom i wykroczeniom skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie. Wreszcie, na podstawie wyników przeprowadzonych badań sformułowane zostaną postulaty *de lege ferenda*,

3 Zob. P. Kardas, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, Prok. i Pr. 2006, nr 5, s. 28-30.

które w zamierzeniu autora niniejszej pracy, w razie ich uwzględnienia, mogłyby się przyczynić się do zapewnienia skuteczniejszej ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów, zwłaszcza wobec nowych wyzwań pojawiających się przed organami podatkowymi, związanych ze zjawiskiem ucieczki podmiotów gospodarczych do tzw. rajów podatkowych, obejściem prawa podatkowego czy nadużywaniem prawa w zakresie ulg i zwolnień podatkowych.

Punktem wyjścia dla analizy dogmatycznoprawnej przepisów karnych skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s. jest przedstawienie procesu ewolucji unormowań prawnych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, począwszy od pierwszych polskich regulacji karnych skarbowych z okresu międzywojennego. Rys historyczny unormowań podatkowych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie ma bowiem wykazać, że obecny kształt regulacji prawnych zawartych w Kodeksie karnym skarbowym jest wynikiem procesu ewolucji unormowań prawnokarnych i podatkowych, który dokonał się w Polsce na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat, w związku z przeobrażeniami polityczno-gospodarczymi i społecznymi.

Przedmiotem szczegółowych rozważań zawartych w kolejnych rozdziałach niniejszej monografii są zagadnienia związane z szczególnym charakterem przedmiotu ochrony, zakresem podmiotowym odpowiedzialności w przypadku czynów zabronionych narażających podatki na uszczuplenie z uwzględnieniem odpowiedzialności posiłkowej, odpowiedzialności podmiotów zbiorowych i odpowiedzialności osób trzecich. Za nieodzowne z punktu widzenia analizy przepisów prawnych uznano także rozważania dotyczące strony podmiotowej i umyślności kierunkowej, a także specyficznych kryteriów rozwarstwienia czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Mają one na celu przedstawienie istniejących zależności i związków pomiędzy poszczególnymi rozwiązaniami prawnymi przyjętymi w odniesieniu do przedmiotowych czynów zabronionych, a nadrzędnym celem tych regulacji w postaci ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. W ramach badań nad powyższą problematyką zostały także przedstawione uwagi na temat kar i środków karnych, ze szczególnym uwzględnieniem kary grzywny i środków karnych o charakterze majątkowym, które odgrywają szczególnie istotną rolę w przypadku przestępstw i wykroczeń podatkowych. Wskazane ustalenia są uzupełnione o ocenę adekwatności poszczególnych rodzajów kar i środków karnych w zakresie zwalczania i przeciwdziałania przestępstwom i wykroczeniom skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie.

W końcowej części niniejszej pracy podjęto próbę możliwie precyzyjnego określenia granic legalności unikania opodatkowania w prawie karnym skarbowym. Zupełnie oczywistym zjawiskiem jest bowiem to, że w ramach dążenia do obniżenia

wysokości zobowiązania podatkowego podatnicy podejmują różne działania, których skutkiem ma być zapłata podatku w niższej wysokości, aniżeli wynikałoby to wprost z treści przepisów podatkowych, np. w postaci ucieczki do tzw. rajów podatkowych, optymalizacji podatkowej czy unikania opodatkowania. Takie działania mogą być jednak postrzegane przez organy podatkowe jako uchylanie się od opodatkowania i narażać podatników na odpowiedzialność karną skarbową. Na gruncie prawa podatkowego nie istnieje bowiem wyraźnie określona granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania. Konieczne jest zatem przedstawienie różnych form ucieczki przed opodatkowaniem, stosowanych na gruncie prawa podatkowego z punktu widzenia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

W badaniach nad przedstawioną problematyką wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatycznoprawną. Zasadnicza część pracy opiera się bowiem na analizie dogmatycznej przepisów karnych skarbowych, ze szczególnym uwzględnieniem regulacji zawartych w prawie karnym powszechnym i prawie podatkowym. W ograniczonym zakresie posłużono się także metodą statystyczną i historyczną. Pierwsza z nich została wykorzystana w celu zobrazowania zależności pomiędzy wskaźnikowymi określeniami wartości stosowanymi na gruncie prawa karnego podatkowego, druga zaś znalazła zastosowanie przy przedstawieniu rysu historycznego ewolucji unormowań prawnych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie w polskim prawie podatkowym.

ROZDZIAŁ I

**EWOLUCJA UNORMOWAŃ PRAWNYCH
PENALIZUJĄCYCH CZYNY SKUTKUJĄCE NARAŻENIEM
NA USZCZUPLENIE NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH
W POLSKIM PRAWIE KARNYM SKARBOWYM**

§ 1. KRYMINALIZACJA CZYNÓW NARAŻAJĄCYCH PODATKI NA USZCZUPLENIE W MIĘDZYWOJENNYM USTAWODAWSTWIE PODATKOWYM

1. Zakres regulacji w prawie karnym skarbowym w okresie międzywojennym

W polskim systemie prawnym początki regulacji karnych skarbowych sięgają okresu międzywojennego⁴. W pierwszych latach po odzyskaniu niepodległości na terenie państwa polskiego obowiązywały bowiem różne ustawodawstwa trzech państw zaborczych. Na terenie byłego zaboru austriackiego kwestie odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe normowała ustawa z dnia 11 lipca 1835 r. (*Zbiór ustaw politycznych*, t. 63, Nr 112). Powyższy akt prawny, zwany w doktrynie *Strafgesetz über Gefällsübertretungen* regulował przede wszystkim nadużycia związane z podatkami od monopolu i podatkami konsumpcyjnymi i w większości był oparty na przepisach prawa karnego powszechnego⁵. Na ziemiach dawnego zaboru rosyjskiego wskazane kwestie regulowały z kolei postanowienia skarbowo-karne ustaw rosyjskich zawarte w tomie V i VI Zbioru Praw Rosyjskich⁶. Natomiast na terenie dawnych ziem polskich włączonych do Prus obowiązywała ustawa z dnia 26 lipca 1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych

4 Należy podkreślić, że w państwach europejskich kształtowanie się systemów prawa karnego skarbowego rozpoczęło się dopiero w pierwszej połowie XIX wieku wraz z rozwojem systemów podatkowych. Por. M. Weralski, *Kierunki rozwoju prawa finansowego i nauki prawa finansowego*, PiP 1965, nr 7, s. 32-39. W tym okresie prawo karne skarbowe było jeszcze postrzegane przez znaczącą część doktryny jako część prawa karnego. Uważano bowiem, że przestępstwa karne skarbowe są zwykłymi oszustwami popełnianymi w celu wzbogacenia się i nie ma potrzeby tworzenia dla nich odrębnych norm prawnych. Ostatecznie jednak w doktrynie przeważał pogląd, zgodnie z którym przestępstwa skarbowe są przestępstwami osobnego rodzaju, które winny być wyodrębnione z prawa karnego powszechnego. Normatywnym odzwierciedleniem powyższego stanowiska w polskim porządku prawnym w okresie międzywojennym były odrębne regulacje karne skarbowe. Zob. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978, s. 10-11.

5 E. Krzymuski, *Wykład ze stanowiska nauki i prawa austriackiego*, t. II, Kraków 1911, s. 342-343.

6 L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930, s. 65.

i podatków pośrednich (*Zbiór Ustaw*, s. 237). W części województwa śląskiego przez pewien czas obowiązywała nawet ogólnoniemiecka Ordynacja podatkowa z dnia 13 grudnia 1919 r. (Dz. U. Rzeszy, s. 1993), która zawierała, m.in. przepisy karne dotyczące podatków pośrednich i bezpośrednich⁷.

Wyrazem podejmowanych działań legislacyjnych, zmierzających do unifikacji prawa karnego skarbowego, obowiązującego na obszarze państwa polskiego było uchwalenie dnia 2 sierpnia 1926 r. pierwszej polskiej ustawy karnej skarbowej (Dz. U. Nr 105, poz. 609), która uchyliła obowiązujące dotychczas przepisy państw zaborczych. Na uwagę zasługuje przy tym fakt, że ujednoczenie regulacji normatywnych w obszarze prawa karnego skarbowego nastąpiło znacznie wcześniej, aniżeli miało to miejsce np. na gruncie prawa karnego materialnego (1932 r.) czy postępowania karnego (1928 r.). Wynikało to przede wszystkim ze względów fiskalnych, tzn. dążenia do jak najszybszego zapewnienia stabilnych dochodów odrodzonemu państwu, bez których trudno wyobrazić sobie jego dalsze funkcjonowanie⁸.

Powyższy akt prawny wszedł w życie dnia 1 stycznia 1927 r. Stanowił przy tym wyraz pewnego kompromisu pomiędzy zasadami prawa karnego powszechnego a wprowadzonymi odrębnościami, które miały zapewnić samodzielność prawa karnego skarbowego⁹. Wykorzystywał także w znacznym stopniu unormowania prawne wypracowane w dawnych przepisach karnych skarbowych państw zaborczych¹⁰. Wśród specyficznych rozwiązań zawartych w niniejszej ustawie, w doktrynie zwracano przede wszystkim uwagę na to, że przestępstwa karne skarbowe mogły być popełnione zarówno umyślnie jak i nieumyślnie (art. 5 u.k.s.), a usiłowanie mogło być przyjęte tylko w przypadku przestępstw polegających na uszczupleniu dochodu skarbowego (art. 8 u.k.s.). Wskazywano ponadto na instytucję specjalnego darowania kary w przypadku uiszczenia należności, zanim organy skarbowe dowiedziały się o przestępstwie (art. 9 u.k.s.), nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 31 i 183 u.k.s.), odpowiedzialność osoby prawnej w charakterze osoby trzeciej (art. 36 u.k.s.) czy dobrowolne poddanie się karze (art. 171-181 u.k.s.)¹¹. Podkreślano przy tym, że istota przestępstw karnych skarbowych polegała nie tylko na zamiarze wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa, ale także wynikała z chęci uszczuplenia dochodu skarbowego¹². Przestępstwa skarbowe były więc postrzegane jako *delictum*

7 W. Borowski, *Zasady prawa karnego, t. II. Część specjalna*, Warszawa 1923, s. 74.

8 Por. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 11.

9 G. Skowronek, *Ewolucja prawa karnego skarbowego, cz. 1*, Prokurator 2006, nr 1, s. 52.

10 Zob. Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Warszawa 1983, s. 9-10; J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 11.

11 L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego...*, s. 11-12.

12 Ibidem, s. 26.

sui generis, odrębne od oszustw czy też czynów przeciw własności, popełnianych przede wszystkim z chęci zysku, unormowanych na gruncie prawa karnego¹³.

Pierwsza polska ustawa karna skarbową była stosunkowo rozbudowanym aktem prawnym. Składała się bowiem z dwóch zasadniczych części: materialnej i procesowej. W ramach przepisów materialnoprawnych wyodrębniono rozdział zawierający tzw. postanowienia ogólne (art. 1-44), a także rozdział poświęcony postanowieniom szczególnym (art. 45-134). W tym ostatnim rozdziale zamieszczono unormowania przewidujące określone kary za zachowania naganne polegające na naruszeniu przepisów celnych, regulujących funkcjonowanie monopolu państwowych (tytoniowego, spirytusowego, solnego, zapalczanego, itp.), przepisów loteryjnych i podatkowych (podatek od piwa, węgla, oleju, sacharyny itp.). Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że przestępstwa podatkowe zawarte w tym akcie prawnym dotyczyły wyłącznie podatków konsumpcyjnych, a opisane tam naruszenia prawa w większości były związane z wytwarzaniem określonych produktów bez wymaganego zezwolenia, wprowadzaniem ich do obrotu, wytwarzaniem produktów w większych ilościach niż wynikało to z udzielonego zezwolenia, zaniżaniem zawartości alkoholu, itp. Wskazane czyny skutkowały uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie podatku od piwa – art. 114 u.k.s., podatku od wina i miodu – art. 119 u.k.s. czy podatku od cukru – art. 124 u.k.s. Powyższa ustawa jednak wśród tych szczegółowych unormowań nie zawierała regulacji dotyczących podatków bezpośrednich (dochodowych), a większość unormowanych naruszeń miała charakter zbliżony do przestępstw akcyzowych¹⁴. Wskazane przestępstwa podatkowe nie stanowiły zatem odpowiedników obecnych przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, polegających na uchylaniu się od opodatkowania.

W doktrynie wskazuje się, że nieobjęcie zakresem powyższej regulacji podatków bezpośrednich wynikało z nieustalonego systemu ich poboru, nieokreślonej właściwości organów podatkowych, itd.¹⁵. Ponadto należy mieć na uwadze także to, że cechą charakterystyczną polskiego systemu podatkowego w okresie międzywojennym była przewaga podatków pośrednich w ogólnych dochodach budżetowych¹⁶. W związku z powyższym dochody z tego tytułu nie odgrywały aż tak istotnej roli, jak obecnie.

13 L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego...*, s. 27; Por. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 10.

14 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 11-12. Zob. także C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 546.

15 G. Skowronek, *Ewolucja prawa karnego skarbowego*, s. 53.

16 Wskazuje się, że w latach 20. XX w. podatki pośrednie stanowiły około 60% dochodów ogólnych budżetu państwa. Pod koniec lat 30 wskazane dochody zmalały do poziomu około 45%. Zob. A. Kulmatycki,

Drugą polską ustawą regulującą problematykę karną skarbową, uchwaloną w okresie międzywojennym, była natomiast ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 r. (Dz. U. Nr 34, poz. 355). Powyższy akt prawny opierał się w swoich założeniach na rozwiązaniach wypracowanych na gruncie prawa karnego powszechnego, z tym wszak zastrzeżeniem, że wskazane regulacje pełniły wyłącznie rolę posiłkową wobec norm prawa karnego skarbowego, gdyż znajdowały zastosowanie tylko wtedy, gdy ustawa karna skarbową nie przewidywała odmiennych rozwiązań w tym zakresie (por. art. 2 u.k.s.)¹⁷. Zagadnienia proceduralne i wykonawcze zawarte w niniejszej ustawie zostały doprecyzowane w odrębnym akcie wykonawczym – rozporządzeniu Ministrów Skarbu i Sprawiedliwości z dnia 22 kwietnia 1932 r. o wykonaniu ustawy karnej skarbowej (Dz. U. Nr 36, poz. 362)¹⁸.

Wskazana ustawa regulowała przede wszystkim kwestie związane z typowymi dla prawa karnego skarbowego instytucjami i zasadami odpowiedzialności, karami i dyrektywami ich wymiaru, typizacją przestępstw skarbowych oraz postępowaniem karnym skarbowym¹⁹. Wśród unormowań prawnych zawartych w części szczególnej, penalizujących poszczególne zachowania naganne, niniejsza ustawa także nie zawierała przestępstw podatkowych w ścisłym tego słowa znaczeniu, tzn. czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Przedmiotem regulacji były natomiast przestępstwa celne (art. 45-56), monopolowe (art. 57-113), loteryjne (art. 114-115) oraz podatkowe (art. 116-129), ale ponownie tylko w zakresie podatków konsumpcyjnych – tzw. akcyz. W kwestii unormowań penalizujących czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, zakres niniejszej regulacji nie odbiegał zatem znacząco od zakresu przedmiotowego ustawy karnej skarbowej z 1926 r.

Ustawę karną skarbową z 1932 r., po stosunkowo krótkim okresie obowiązywania zastąpił nowy akt prawny – dekret Prezydenta RP z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 84, poz. 581), który wszedł w życie dnia 1 kwietnia

Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 r., Izba Skarbową w Warszawie, s. 17, http://www.is.waw.pl/Download/PlikiDoPobrania/Polska_administracja_skarbowa_1918r.pdf (08.03.2013).

17 Zob. V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 26.

18 Wskazane rozporządzenie regulowało m.in. kwestie związane z doniesieniami składanymi przez osoby nieurzędowe o dokonanych, względnie zamierzonych przestępstwach skarbowych, prowadzenie dochodzenia wstępnego, właściwość władz skarbowych, z postępowaniem w stosunku do nieobecnych, a także zagadnienia związane z wykonywaniem orzeczeń karnych, utaskawieniem, prowadzeniem rejestrów karnych itp. Na uwagę zasługuje szczegółowe określenie sposobu i formy składania doniesień, a także dalszego toku postępowania z doniesieniami. Należy przy tym podkreślić, że międzywojenne prawo karne skarbowe przywiązywało dość dużą wagę do informacji o przestępstwach skarbowych uzyskiwanych od innych osób.

19 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 11-12.

1937 r. Główną przyczyną wydania kolejnego aktu prawnego była konieczność dostosowania uregulowań prawa karnego skarbowego do unormowań zawartych w nowym Kodeksie karnym uchwalonym w 1932 r. i Kodeksie postępowania karnego z 1928 r. Na uwagę zasługuje to, że wydanie powyższego dekretu nie było poprzedzone pracami komisji kodyfikacyjnej, a rządowy projekt aktu nie posiadał pisemnego uzasadnienia²⁰.

Wskazany akt prawny był najobszerniejszą regulacją z zakresu prawa karnego skarbowego w dwudziestoleciu międzywojennym. W części materialnoprawnej zawarto tzw. przepisy ogólne oraz przepisy szczegółowe, gdzie przewidziano określone sankcje za naruszenie przepisów celnych, monopolowych, podatków pośrednich i przepisów z zakresu obrotu towarowego z zagranicą. Charakterystycznym rozwiązaniem był podział przestępstw podatkowych na występki i wykroczenia skarbowe²¹.

W odniesieniu do podatków konsumpcyjnych, penalizacji podlegały zachowania naganne polegające na uszczupleniu podatku od piwa (art. 118), napojów winnych (art. 131), drożdży (art. 140), kwasu octowego (art. 149), kwasu węglowego (art. 149), cukru (art. 165), olejów mineralnych (art. 174), tłuszczów (art. 181) czy węgla (art. 188). Wszystkie wskazane przestępstwa miały status występków skarbowych i w odróżnieniu od wykroczeń skarbowych były czynami stosunkowo poważnymi.

Podsumowując powyższe ustalenia można zatem stwierdzić, że żaden z omówionych aktów prawnych, wydanych w okresie międzywojennym nie penalizował czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które pod względem przedmiotowym odpowiadałyby czynom zabronionym zawartym obecnie w art. 54-56 k.k.s. Ponadto zawarte w tych aktach prawnych unormowania szczególne miały bardzo ograniczony zakres przedmiotowy i dotyczyły przede wszystkim czynów związanych z uszczupleniem różnych podatków konsumpcyjnych (akcyzowych). Natomiast poza zakresem regulacji prawa karnego skarbowego pozostawała dość liczna grupa przestępstw podatkowych, związanych z narażeniem na uszczuplenie podatków bezpośrednich. Wskazane regulacje były zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych.

20 Zob. W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne skarbowe z komentarzem*, Warszawa 1938, s. 11 (cyt. za I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 33).

21 Występkami skarbowymi na gruncie powyższej ustawy były czyny zagrożone karami zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny (art. 1 u.k.s.). Natomiast wykroczenia skarbowe stanowiły czyny zagrożone karą pieniężną porządkową (art. 35 u.k.s.). Przy tym zakres przedmiotowy obu tych kategorii czynów zabronionych był taki sam.

2. Penalizacja zachowań nagannych w ustawach podatkowych

Po odzyskaniu niepodległości, na obszarze państwa polskiego obowiązywały różne systemy podatkowe państw zaborczych, z których każdy był ukształtowany w odmiennych realiach gospodarczych, społecznych i politycznych. Uniemożliwiało to prowadzenie spójnej i skutecznej polityki finansowej. Unifikacja systemu podatkowego w Polsce nastąpiła w latach 1920-1925, z tym, że ostateczne ujednoczenie struktury i działania organów administracji skarbowej nastąpiło dopiero po uchwaleniu ustawy karnej skarbowej z 1926 r. Należy przy tym nadmienić, że pierwszy jednolity system podatkowy obowiązujący na obszarze całego państwa oparty był w większości na rozwiązaniach zaczerpniętych z rosyjskiego systemu podatkowego.

Przechodząc zaś do meritum, tzn. do analizy poszczególnych unormowań karnych zawartych w ustawach podatkowych, należy podkreślić, że w zasadzie każda z tych ustaw samodzielnie regulowała problematykę związaną z wymiarem i poborem podatków, a także odrębnie określała odpowiedzialność karną za niewywiązanie się z nałożonych obowiązków. Wśród kar przewidzianych za przestępstwa podatkowe dominowały przede wszystkim kary pieniężne. Przy tym na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych przyjmowano różne sposoby określania ich wysokości, począwszy od kary grzywny określanej kwotowo, po karę pieniężną stanowiącą wielokrotność kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku. W niektórych ustawach dopuszczano także możliwość wielokrotnego nakładania kary grzywny, aż do wykonania przez skazanego obowiązku podatkowego, a nawet przewidywano karę pozbawienia wolności w przypadku zaistnienia okoliczności obciążających. Wskazywano również, że wymierzenie kary nie zwalnia sprawcy od obowiązku uiszczenia uszczuplonej bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Karę aresztu na gruncie ustaw podatkowych przewidywano natomiast sporadycznie, przy czym wysokość zagrożenia była w tych przypadkach stosunkowo niska (od 3 miesięcy do 1 roku).

Wśród ustaw podatkowych zawierających przepisy karne związane z uszczupleniem lub narażeniem podatku na uszczuplenie należy wskazać przede wszystkim ustawę z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. Nr 82, poz. 550). Wskazana ustawa miała bowiem stosunkowo szeroki zakres przedmiotowy. Opodatkowywała wszakże dochody osiągnięte przez osoby fizyczne, m.in. z tytułu posiadania, użytkowania lub dzierżawy nieruchomości, budynków, wykonywania zajęć zarobkowych i wynagrodzeń procentowych, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych (art. 3 pkt 1-7 u.p.p.d.). Znamienne w tym przypadku było to, że wysokość należnego podatku dochodowego była uzależniona

od klasy miejscowości i wysokości dochodów, ustalanych według ściśle określonej skali (por. art. 23 u.p.p.d.).

W przepisach karnych zawartych w art. 94-111 i art. 150-153 ww. ustawy penalizowano zachowanie polegające na niezłożeniu w przepisany terminie, pomimo publicznego wezwania władz skarbowych, zeznania o dochodzie albo przedstawieniu niepełnego zeznania (art. 95 u.p.p.d.). Powyższy czyn zabroniony zagrożony był karą grzywny od 20 do 200 marek polskich. Natomiast, gdy wskazane zachowanie naganne miało miejsce po otrzymaniu od władzy skarbowej ponaglenia, sprawca podlegał karze grzywny od 30 do 300 marek polskich, a w przypadku dalszego niewywiązywania się z obowiązku możliwe było nałożenie grzywny nawet do 30 tys. marek polskich (art. 96 u.p.p.d.). Okolicznością kwalifikującą w tym przypadku było więc niezłożenie zeznania podatkowego, charakteryzujące się uporczywością i nieustępliwością.

Ustawa o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym penalizowała także złożenie nieprawdziwych zeznań lub wyjaśnień, które mogły przyczynić się do udaremnienia wymiaru lub uszczuplenia ustawowo należącego się podatku (art. 99 u.p.p.d.). Warunkiem karalności nie było zatem skuteczne wprowadzenie w błąd organu podatkowego czy nawet rzeczywiste uszczuplenie podatku. Powyższe zachowanie musiało być jednak podjęte świadomie, w celu uchylecia od ustawowej powinności podatkowej osoby własnej lub osoby przez siebie zastępowanej. Przewidywano więc możliwość działania przez sprawcę w cudzym interesie. Wskazany czyn zagrożony był karą pieniężną w wysokości od jednokrotnej do dwudziestokrotnej sumy niewymierzonego, uszczuplonego lub narażonego na niewymierzenie i uszczuplenie podatku albo na drodze sądowej karą pozbawienia wolności do roku²². Należy podkreślić, że charakterystycznym rozwiązaniem w przypadku niniejszego typu przestępstwa było wygaśnięcie karygodności (karalności – przyp. FN) czynu także wtedy, gdy winny (sprawca – przyp. FN) sprostował lub uzupełnił swoje zeznania u właściwej władzy, zanim otrzymał pierwsze wezwanie na przesłuchanie w charakterze obwinionego lub orzeczenie o karze pieniężnej lub urzędowe zawiadomienie, że przeciw niemu wpłynęło doniesienie (art. 110 zd. 2 u.p.p.d.). Powyższe rozwiązanie przypominało zatem instytucję czynnego żalu, unormowaną obecnie w art. 16a k.k.s.

22 Możliwość orzeczenia kary pozbawienia wolności przewidziana była w sytuacji, gdy nałożona grzywna nie została uiszczona dobrowolnie w terminie 4 tygodni (art. 102 u.p.p.d. *in fine*). Na uwagę zasługuje to, że grzywny i kary pieniężne na gruncie niniejszej ustawy mogły być nakładane przez komisje podatku dochodowego i władze skarbowe, które ujawniły wskazane przekroczenia (art. 102 zd. 1), natomiast możliwość wymierzenia sprawcy czynu zabronionego kary pozbawienia wolności była zastrzeżona dla sądów zwyczajnych.

Karalne na gruncie powyższej ustawy podatkowej było również niezłożenie w przepisany termin zeznań o majątku albo przedstawienie w zeznaniu danych niezupełnych (art. 150), a także niezłożenie zeznania pomimo uprzedniego wezwania lub ponaglenia władzy skarbowej (art. 151). Podatek majątkowy wymierzano bowiem według określonej skali, uzależnionej od wielkości majątku (stopnia majątku). Za powyższe czyny ustawa przewidywała odpowiednio: karę grzywny od 20 do 200 marek polskich i od 30 do 300 marek polskich. Ponadto, w przypadku niemożności ściągnięcia, kara grzywny mogła być zamieniana na karę pozbawienia wolności.

Natomiast ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz. U. Nr 79, poz. 550) opodatkowywała dochody osiągane przez przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, z wyłączeniem gospodarstw rolnych i leśnych. Podstawą opodatkowania w tym przypadku była wysokość obrotu osiąganego przez te podmioty. Wskazana ustawa w rozdziale VI zawierała postanowienia karne obejmujące, m.in. czyny polegające na świadomym podaniu w zeznaniu o obrocie nieprawdziwych wiadomości, które mogły się przyczynić do udaremnienia wymiaru albo do uszczuplenia ustawowo należącego się podatku (art. 105 u.p.p.p.). Wskazane zachowanie także miało charakter kierunkowy. Musiało bowiem być podjęte w celu uchylecia się od ustawowej powinności podatkowej własnej osoby lub osoby przez siebie zastępowanej. Warunkiem karalności nie było jednak rzeczywiste nastąpienie uszczuplenia podatku, a jedynie potencjalna możliwość nastąpienia takiego skutku. Znamienne w tym przypadku było także to, że powyższy delikt mógł być działaniem zarówno we własnym, jak też i cudzym interesie. Sprawca nie musiał być więc podatnikiem. Ów czyn zabroniony miał zatem charakter powszechny i niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej, zagrożony był karą pieniężną od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku. Pewne *novum* na tle dotychczas omówionych regulacji karnych skarbowych stanowiła możliwość orzeczenia za powyższy czyn kary pozbawienia wolności do 3 miesięcy, w przypadku zaistnienia okoliczności obciążających. Ustawa przewidywała także odpowiedzialność posiłkową podatnika za karą pieniężną nałożoną na pełnomocnika (art. 118 u.p.p.p.).

Innym typem zachowania nagannego skutkującego uszczupleniem lub narażeniem podatku na uszczuplenie uregulowanym w ustawie o podatku przemysłowym był czyn zabroniony zawarty w art. 106 u.p.p.p, polegający na nierzetelnym prowadzeniu ksiąg handlowych, który był zagrożony karą pieniężną od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w przypadku zaistnienia okoliczności obciążających, nawet karą pozbawienia wolności do 6 miesięcy. Wskazany czyn miał także charakter kierunkowy, gdyż mógł być popełniony tylko umyślnie – w celu uszczuplenia dochodu skarbowego.

Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent (Dz. U. Nr 76, poz. 517) penalizowała z kolei zachowanie podjęte w celu uchylaniu się od ustawowej powinności podatkowej, polegające na złożeniu nieprawdziwego zeznania lub przedstawieniu na wezwanie władzy skarbowej nieprawdziwych danych lub wyjaśnień lub też podaniu w wykazie złożonym władzy skarbowej nieprawdziwych szczegółów, które mogły się przyczynić do udaremnienia lub uszczuplenia podatku, względnie nieprawidłowego obliczenia podatku (art. 44 u.p.k.r.). Zakres potencjalnych negatywnych następstw czynu w tym przypadku został zatem określony względnie szeroko. Powyższy czyn, o ile ustawa karna nie przewidywała kary surowszej, zagrożony był karą pieniężną w wysokości od pięciokrotnej do dwudziestopięciokrotnej sumy niewymierzonego albo uszczuplonego, lub narażonego na jedno i drugie podatku. Kara była wymierzana niezależnie od obowiązku uiszczenia należnego podatku.

Powyższa ustawa przewidywała także karę grzywny w wysokości od 100 do 1000 marek polskich za niezłożenie w terminie wyznaczonym przez władzę skarbową zeznania lub nieudzielenie informacji. Grzywna mogła być nakładana wielokrotnie (art. 42 u.p.k.r.).

Wśród regulacji podatkowych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie wskazać można również na postanowienia karne zawarte w ustawie z dnia 17 grudnia 1931 r. o państwowym podatku od energii elektrycznej (Dz. U. Nr 110, poz. 880). Wskazana ustawa w art. 8 § 2 określała bowiem zachowanie naganne polegające na niepobraniu podatku łącznie z własną należnością lub pobraniu podatku w niedostatecznej wysokości, albo złożeniu nieprawdziwych wyjaśnień mogących się przyczynić do uszczuplenia podatku. Powyższy czyn mógł być popełniony tylko z zamiarem kierunkowym – w celu uchylenia od ustawowej powinności własnej osoby lub osób trzecich. Sprawca tego czynu zabronionego, niezależnie od obowiązku zapłaty należności podatkowej podlegał karze pieniężnej w wysokości od jednokrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku.

Na przykładzie powyższych regulacji prawnych można zatem stwierdzić, że pomimo tego, iż przepisy podatkowe penalizujące czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie miały charakter pozakodeksowy i rozproszony – były bowiem zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych – zapewniały wszechstronną i skuteczną ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa. Obejmowały przy tym zachowania naganne polegające na nieprzedstawieniu danych, niezłożeniu zeznań lub podaniu nieprawdziwych albo niepełnych informacji, nierzetelnym prowadzeniu ksiąg itd. Ponadto, w większości przypadków wskazane zachowania musiały być podejmowane z zamiarem uchylenia się od opodatkowania. Pewne wątpliwości z punktu widzenia

wymogu określoności przepisów karnych podatkowych mogło budzić bezpośrednie powiązanie wysokości kary pieniężnej z wysokością uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku. Sprawca w chwili czynu nie zawsze bowiem zdawał sobie sprawę z wysokości uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, a co za tym idzie nie zawsze był świadomy wysokości ustawowego zagrożenia karą pieniężną za popełnienie czynu zabronionego skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie. Z drugiej strony jednak taki sposób określania wysokości kary grożącej za dany czyn wyraźnie wskazywał na nieopłacalność popełniania przestępstw skarbowych. Miał przez to charakter prewencyjny.

3. Integracja przepisów karnych w Ordynacji Podatkowej z dnia 15 marca 1934 r.

Na początku lat trzydziestych w prawie podatkowym przeprowadzono wiele istotnych zmian, które miały unowocześnić istniejący system podatkowy, wzorowany jeszcze na rozwiązaniach prawnych z okresów zaborów. Wprowadzono nowe regulacje normatywne, dotyczące m.in. podatku od energii elektrycznej, podatku obrotowego. Fundamentalne znaczenie z punktu widzenia prawa karnego skarbowego miało jednak przede wszystkim skodyfikowanie ogólnego prawa podatkowego i integracja przepisów karnych w nowej Ordynacji Podatkowej (Dz. U. Nr 39, poz. 346), uchwalonej dnia 15 marca 1934 r.

Wzorowana na rozwiązaniach francuskich Ordynacja Podatkowa z 1934 r. była pierwszą polską regulacją normatywną integrującą przepisy prawa podatkowego zawarte dotychczas w poszczególnych ustawach podatkowych. Wskazany akt prawny składał się z trzech części: prawa materialnego, prawa formalnego (postępowania podatkowego) oraz przepisów karnych. Wraz z wejściem w życie niniejszego aktu prawnego w większości straciły moc obowiązującą przepisy karne zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych. Problematyka karna podatkowa regulowana dotychczas odrębnie w kilkunastu ustawach podatkowych, została wówczas unormowana w części IV Ordynacji Podatkowej, zatytułowanej: „Przepisy karne”.

Wskazana część składała się z postanowień karnych, tzn. przepisów ogólnych normujących zasady odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe, a także części szczególnej statuującej poszczególne czyny zabronione. Ponadto, w powyższej części Ordynacji Podatkowej unormowano postępowanie karne w sprawach o przestępstwa podatkowe. Należy podkreślić, że wszczynanie i prowadzenie postępowania karnego oraz wydawanie orzeczeń karnych należało do kompetencji organów skarbowych

właściwych dla wymiaru podatku. Kara aresztu przewidziana za niektóre wykroczenia podatkowe mogła być wymierzona tylko w postępowaniu sądowym.

W doktrynie prawa karnego skarbowego zauważa się także, iż powyższa ustawa miała charakter akcesoryjny wobec obowiązującej w tamtym czasie ustawy karnej skarbowej z 1932 r., a także wobec wydanego później dekretu – Prawo karne skarbowe z 1936 r., gdyż w przeciwieństwie do tych aktów prawnych penalizowała czyny zabronione skierowane przeciwko podatkom bezpośrednim, np. podatkowi dochodowemu czy podatkowi obrotowemu²³. Ordynacja Podatkowa w istotnym stopniu uzupełniała zatem regulacje karne skarbowe w zakresie dotyczącym penalizacji przestępstw podatkowych.

Na wstępie rozdziału IV Ordynacji Podatkowej zadekretowano, że przestępstwami podatkowymi w rozumieniu niniejszej ustawy są: „(...) wszelkie czyny i zaniechania, zagrożone karą w czasie ich popełnienia, a związane z wymiarem podatków i polegające na uszczupieniu i narażeniu podatku na uszczuplenie lub na obejściu, albo niewykonaniu przepisów ordynacji lub nakazów i zarządzeń władz podatkowych” (art. 159 o.p.). Przy tym należy zauważyć, że tak rozumiane przestępstwa podatkowe stanowiły kategorię odrębną od występków i wykroczeń podatkowych penalizowanych na gruncie prawa karnego skarbowego. Ponadto w części ogólnej Przepisów karnych określono okoliczności obciążające i łagodzące, a nawet przewidziano możliwość nadzwyczajnego złagodzenia lub odstąpienia od wymierzenia kary. Z tego punktu widzenia można nawet stwierdzić, że powyższa regulacja pretendowała do pierwszoplanowej roli w zakresie zwalczania przestępstw podatkowych, a ustawa karna skarbową pełniła w tym zakresie rolę uzupełniającą.

Przestępstwa podatkowe, które z uwagi na różny ciężar gatunkowy zostały podzielone na wykroczenia podatkowe i wykroczenia porządkowe²⁴, były zawarte w przepisach art. 179-188 o.p. Analizując poszczególne typy czynów zabronionych, można dostrzec wśród nich wykroczenia podatkowe, polegające na uszczupieniu lub narażeniu podatku na uszczuplenie. Formalną postawą wyodrębnienia tej grupy przestępstw podatkowych był kształt sankcji karnej przewidzianej za dany typ czynu zabronionego, odwołujący się wprost do wysokości kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, pomimo iż w ustawowym opisie znamion czynu owego skutku wprost nie wskazano. Stąd też uprawniony jest wniosek, że powyższe czyny musiały właśnie taki skutek powodować. Przy tym wskazana me-

23 Zob. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 12; G. Skowronek, *Ewolucja prawa karnego skarbowego*, s. 55.

24 Ordynacja podatkowa wyodrębniła wśród przestępstw podatkowych wykroczenia podatkowe i wykroczenia porządkowe (art. 160). Przy tym wykroczeniami podatkowymi są czyny zagrożone karą grzywny i aresztem do sześciu miesięcy, albo jedną z tych kar (art. 164 § 1). Natomiast wykroczeniami porządkowymi na gruncie niniejszej ustawy były czyny zagrożone wyłącznie karą pieniężną do 500 zł (art. 164 § 2).

toda określania wysokości sankcji karnej w tamtym okresie była dość powszechnie stosowana w przepisach karnych.

Pierwszy ze wskazanych w ustawie czynów zabronionych skutkujących uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie podatku został zawarty w art. 179 o.p. Powyższy czyn polegał na świadomym podaniu lub potwierdzeniu nieprawdziwych okoliczności, albo świadomym zatajeniu czegokolwiek, gdy działanie takie lub zaniechanie przyczyniło się do udaremnienia wymiaru bądź uszczuplenia należnego podatku. Wskazany czyn miał charakter kierunkowy. Musiał bowiem być popełniony w zamiarze uchylenia się od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby zastępowanej przy składaniu zeznania do podatku lub załącznikach do zeznania podatku, albo oświadczeniu, wyjaśnieniu lub innym podaniu albo też w odwołaniu lub zgłoszeniu, złożonym w związku z odwołaniem. Z powyższego przepisu wynikało zatem, że sprawcą wskazanego wykroczenia skarbowego mógł być tylko podatnik (płatnik) albo zastępca podatnika (płatnika)²⁵. Zastępcą podatnika w świetle przepisów podatkowych mógł być natomiast pełnomocnik, osoba zarządzająca majątkiem masy spadkowej, osoby uprawnione do zastępstwa z mocy statutu, aktu fundacyjnego, umowy spółki, itp.

Innym typem występku podatkowego skutkującego uszczupleniem lub narażeniem podatku na uszczuplenie był czyn polegający na świadomym nierzetelnym prowadzeniu ksiąg handlowych lub gospodarczych, który został zawarty w art. 180 o.p. W świetle przepisu art. 86 o.p., rzetelnie i prawidłowo prowadzone księgi stanowiły bowiem podstawę wymiaru podatków²⁶. Przy czym za rzetelne uważano księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością (art. 88 o.p.).

Wskazane czyny zabronione zagrożone były karą grzywny w wysokości od jednokrotności do dwudziestokrotności kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub karą aresztu do 6 miesięcy albo obiema tymi karami łącznie. W tym przypadku zastosowano zatem sankcję wielorodzajową, alternatywno-kumulatywną. Kara aresztu, jak już wcześniej wskazano, mogła być wymierzona tylko w postępowaniu sądowym (art. 162 § 1 o.p.). Kara grzywny i kara pieniężna nie mogły być zamienione na areszt. W odniesieniu do czynu zabronionego z art. 179 o.p. wprowadzono zastrzeżenie, że wskazana wysokość ustawowego zagrożenia karą

25 W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż Ordynacja Podatkowa z 1934 r., mianem płatnika określała każdą osobę fizyczną (spadek wakujący) lub osobę prawną podlegającą obowiązkowi podatkowemu (zob art. 47 o.p.). Takie rozumienie terminu „płatnik” nie odpowiadało zatem współczesnemu rozumieniu tego pojęcia, zgodnie z którym płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej zobowiązana do obliczenia podatku, pobrania podatku od podatnika i wpłacenia go we właściwym terminie na rachunek organu podatkowego (art. 8 o.p.).

26 Szczegółowe zasady prowadzenia ksiąg określało Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 września 1934 r. o wykonaniu Ordynacji Podatkowej (Dz. U. Nr 91, poz. 821).

ma zastosowanie, o ile Kodeks karny albo inna ustawa nie wprowadza kary surowszej (por. np. art. 280-181, art. 284 k.k. z 1932 r.). Ponadto w powyższym przepisie wyrażenie wskazano też, że wymierzenie kary nie zwalnia od obowiązku uiszczenia podatku.

Wreszcie, wśród czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie można także wskazać na zachowanie naganne, które było opisane w art. 182 o.p. i polegało na niepobraniu podatku przy poborze należności lub pobraniu go w niedostatecznej wysokości. Sprawcą wskazanego typu czynu mógł być tylko sprzedawca energii elektrycznej. Czyn ten mógł być popełniony z zamiarem kierunkowym, tzn. w celu uchylecia od ustawowej powinności podatkowej (obowiązku podatkowego – przyp. FN) osoby własnej lub osób trzecich. Powyższe wykroczenie podatkowe było zagrożone wyłącznie karą grzywny w wysokości od jednokrotności do dwudziestokrotności kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku.

Ordynacja Podatkowa z 1934 r. poza przestępstwami podatkowymi precyzowała także zasady wymiaru kary za powyższe czyny. W świetle unormowania zawartego w art. 166 o.p., przy wymiarze kary należało ocenić istotę popełnionego przestępstwa podatkowego, wysokość szkody poniesionej przez Skarb Państwa na skutek przestępstwa lub możliwość powstania szkody, na którą Skarb Państwa mógł być narażony, stosunki majątkowe, pobudki oraz sposób działania sprawcy, a także okoliczności obciążające i łagodzące.

Wśród okoliczności obciążających, wskazanych w art. 167 lit. a-d o.p., które mogły mieć zastosowanie w przypadku powyższych przestępstw podatkowych, można wskazać w szczególności na sytuacje, gdy sprawca popełnia przestępstwo umyślnie, po szczegółowych przygotowaniach (zamiar premedytowany – przyp. FN), albo za pomocą środków zdolnych do wprowadzenia w błąd władzy podatkowej (oszustwo – przyp. FN) lub bezpośrednio uniemożliwiających wymiar lub ściąganie przymusowe należnych podatków, a także, gdy sprawca popełnił nowe przestępstwo z tych samych pobudek lub należące do tego samego rodzaju co poprzednie (recydywa – przyp. FN) lub też przestępstwo podatkowe trwało dłużej niż dwa lata, choćby czyn występny polegał na zaniechaniu (długotrwałość). Na uwagę zasługuje także to, że wśród przesłanek obciążających nie wskazano okoliczności związanych z wysokością kwoty podatku narażonego na uszczuplenie, które w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie winny mieć istotne znaczenie.

Natomiast do okoliczności łagodzących, które mogłyby mieć zastosowanie w przypadku powyższych czynów zabronionych zaliczano: 1) dokonanie czynu po raz pierwszy, 2) przyznanie się do winy w toku postępowania i dobrowolne pokrycie uszczerbku, 3) działanie pod wpływem błędu, wskutek zaniedbania, pod przymusem lub namową, 4) stosunki rodzinne, zarobkowe oraz stopień wykształcenia, 5) wiek

młody lub niedorozwój umysłowy, 6) okoliczności ograniczające możliwość swobodnego kierowania postępowaniem lub zmniejszające poczytalność. W wyjątkowych przypadkach, w stosunku do sprawcy działającego pod wpływem zależności gospodarczej, możliwe było także nadzwyczajne złagodzenie kary lub nawet całkowite od niej uwolnienie (art. 170 o.p.). Dostrzegano zatem już wówczas istotne znaczenie powiązań gospodarczych, które w pewnych przypadkach mogą mieć wpływ na swobodne podejmowanie decyzji w kwestii realizacji obowiązków podatkowych.

Podsumowując powyższą część rozważań, dotyczących ewolucji unormowań prawnych penalizujących czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie w okresie międzywojennym, należy zauważyć, że w tym zakresie wykształciły się dwa podstawowe obszary regulacji. Pierwszy z nich ograniczał się wyłącznie do przestępstw z zakresu podatków konsumpcyjnych i obejmował regulacje wypracowane w tym zakresie na gruncie prawa karnego skarbowego. Z punktu widzenia tytułowego zagadnienia wskazany obszar nie odgrywał istotnej roli. Drugi obszar regulacji natomiast zawarty był początkowo w poszczególnych ustawach podatkowych, a później został unormowany w Ordynacji Podatkowej z 1934 r. i obejmował swoim zakresem większość czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Przy tym ten obszar znajdował się poza zakresem regulacji prawa karnego skarbowego. Niemniej w pełni uzasadnione wydaje się być stwierdzenie, zawarte w tytule niniejszego rozdziału, wskazujące na karnoskarbowy charakter tych unormowań prawnych, gdyż skutkowały one ponoszeniem odpowiedzialności karnej na podstawie przepisów zawartych w Kodeksie karnym z 1932 r.

Na tle przedstawionych rozwiązań prawnych należy także stwierdzić, że ustawodawstwo podatkowe regulujące także kwestie odpowiedzialności karnej za przestępstwa podatkowe zawierało wiele rozwiązań prawnych stosowanych w prawie karnym skarbowym, m.in. instytucję czynnego żalu karnego skarbowego, odpowiedzialność posiłkową osób trzecich czy też dobrowolne poddanie się karze²⁷. Przy tym stopień szczegółowości rozwiązań karnych zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych był na tyle duży, że z powodzeniem powyższe rozwiązania uzupełniały unormowania penalizujące przestępstwa podatkowe, w szczególności skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, ustanowione w ustawach karnych skarbowych z 1926 r. i z 1932 r., a także w dekrete – Prawo karne skarbowe z 1936 r.

Ordynacja Podatkowa z 1934 r. zawierająca przedstawione unormowania obowiązywała do 1946 r., kiedy to została zastąpiona przez inne akty prawne normujące prawo i postępowanie podatkowe²⁸.

27 Szerzej I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 23-40.

28 W okresie powojennym na skutek przemian polityczno-gospodarczych zachodzących w Polsce nastąpił szybki proces dekodyfikacji prawa podatkowego. Moc obowiązującą straciła Ordynacja Podatkowa z 1934 r., a zawarte tam przepisy materialnoprawne, procesowe i karne zostały umieszczone w trzech

§ 2. PENALIZACJA ZACHOWAŃ NAGANNYCH NARAŻAJĄCYCH NALEŻNOŚCI FISKALNE NA USZCZUPLENIE W POWOJENNYM PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

1. Regulacja zawarta w dekreście Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1947 r.

Dekret Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 32, poz. 140) był w okresie powojennym pierwszym aktem normatywnym z zakresu prawa karnego skarbowego. Powyższy dekret obejmował zakresem regulacji przestępstwa z zakresu ceł, monopoli państwowych, akcyz, loterii, a także podatków państwowych, danin komunalnych i opłat skarbowych²⁹. Istotną zmianą wprowadzoną niniejszym dekretem, poza rozszerzeniem regulacji na daniny komunalne i opłaty skarbowe, było także objęcie zakresem regulacji przestępstw z zakresu podatków bezpośrednich, skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które dotychczas były odrębnie unormowane w Ordynacji Podatkowej z 1934 r.³⁰ Jednakże, pomimo znacznego rozszerzenia zakresu regulowanej materii, niniejszy akt prawny nie miał charakteru w pełni całościowego³¹. Poza zakresem regulacji prawa karnego skarbowego pozostawała bowiem dość liczna grupa przestępstw dewizowych. Wskazany stan rzeczy uległ zmianie dopiero wraz z wejściem w życie ustawy karnej dewizowej z dnia 28 marca 1952 r. (Dz. U. Nr 21, poz. 182), która normowała kwestie materialne i procesowe związane z dochodzeniem należności dewizowych. Wprowadzone zmiany polegały na sprecyzowaniu odrębnych zasad z zakresu części ogólnej prawa karnego skarbowego, w szczególności dotyczących

różnych aktach prawnych: dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 173), dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174) i dekreście z dnia 11 kwietnia 1947 r. prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 32, poz. 140).

29 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 13.

30 Zob. G. Skowronek, *Ewolucja prawa karnego skarbowego...*, s. 55.

31 Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej*, s. 4 i n.

odpowiedzialności za przestępstwa dewizowe, a w zakresie części procesowej dotyczyły przekazania tych spraw do właściwości sądów wojewódzkich³².

Przestępstwa podatkowe skierowane przeciwko podatkowi bezpośredniemu zostały natomiast unormowane w rozdziale 11 dekretu, zatytułowanym: „Naruszenia przepisów o podatkach bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa”. Na gruncie tego aktu prawnego pod pojęciem podatków bezpośrednich, w myśl art. 2 pkt 5 dekretu rozumiano: podatek dochodowy, podatek od wynagrodzeń, podatek od wzbogacenia wojennego czy podatek od nabycia praw majątkowych. Przedmiotowy zakres regulacji powyższego rozdziału był zatem względnie szeroki.

W art. 131 p.k.s. został unormowany czyn zabroniony odpowiadający znaczeniowo uchylaniu się od opodatkowaniu. W powyższym przepisie określono dwa rodzaje zachowań nagannych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Sprawcą powyższych typów zachowań nagannych mógł być wyłącznie podmiot będący podatnikiem. Wskazany czyn był zatem występkiem skarbowym o charakterze indywidualnym właściwym.

Zachowanie sprawcy określone w przepisie art. 131 § 1 p.k.s. polegało na zatajeniu danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo też podanie takich danych niezgodnych z rzeczywistością. Przy tym pod pojęciem zatajenia tych danych należało rozumieć działanie sprawcy polegające na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie wcześniej wymienionych rodzajów podatków bezpośrednich i danin komunalnych. Skutkiem powyższego zachowania musiało być narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, obejmujące swoim zakresem również te sytuacje, w których nie doszło do faktycznego uszczuplenia podatku. Należy podkreślić, że w świetle powyższych regulacji, narażenie podatku na uszczuplenie przez zatajenie danych mogło być dokonane wyłącznie w ramach postępowania podatkowego lub też wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku. Oznaczało to więc, że nieujawnienie danych mogących mieć wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego nie wypełniało znamion czynu zabronionego.

Powyższy występki skarbowy w typie podstawowym zagrożony był karą grzywny w wysokości od jednokrotności do dziesięciokrotności kwoty uszczuplonego bądź narażonego na uszczuplenie podatku. Powiązanie wysokości kary grzywny z wysokością kwoty podatku narażonego na uszczuplenie było racjonalnym rozwiązaniem, które zapewniało w ramach sądowego wymiaru kary zachowanie właściwej relacji pomiędzy dolegliwością kary o stopniem społecznego niebezpieczeństwa czynu. Natomiast niewątpliwą wadą powyższego rozwiązania było to, że ujęcie

32 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 13-14.

grzywny jako wielokrotności kwoty narażonego podatku mogło prowadzić do wymierzenia nadmiernie surowych kar, przekraczających możliwości finansowe sprawcy, szczególnie w przypadkach, gdy kwota narażonego podatku była znacząca.

Wskazany czyn zabroniony, w świetle regulacji zawartej w art. 5 p.k.s. mógł być popełniony zarówno umyślnie, jak też nieumyślnie. W związku z powyższym w art. 131 § 2 p.k.s. wskazano typ uprzywilejowany polegający na tym, że w przypadku nieumyślnego wypełnienia znamion czynu zabronionego opisanego w § 1, sprawca podlegał łagodniejszemu zagrożeniu, gdyż w takim przypadku wysokość kary nie mogła przekroczyć $\frac{1}{4}$ kary określonej w typie podstawowym, tzn. nie mogła przewyższać dwuipółkrotności kwoty uszczuplonego bądź narażonego na uszczuplenie podatku³³.

W przypadku zaś, gdy sprawca dopuścił się zatajenia danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokość, w związku z ukryciem albo nierzetelnym prowadzeniem ksiąg rachunkowych, podlegał karze grzywny w wysokości od dwukrotności do dwudziestokrotności kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku. (art. 131 § 3 p.k.s.). Znamienne przy tym było to, że powyższego występku skarbowego, poza podatnikiem mógł dopuścić się także płatnik lub ustawowy przedstawiciel albo zastępca płatnika lub podatnika (art. 131 § 4 p.k.s). Zgodnie natomiast z art. 33 § 2 p.k.s., zastępcą płatnika lub podatnika mógł być każdy, kto załatwia cudze sprawy jako pełnomocnik, zarządca lub pracownik z wyjątkiem ustawowego przedstawiciela. Za grzywnę lub koszty postępowania nałożone na zastępcę można było uczynić odpowiedzialnym posiłkowo zastępowaną osobę fizyczną lub osobę prawną.

Innym typem czynu zabronionego, który również skutkowało narażeniem podatku na uszczuplenie był występki skarbowy zawarty w art. 131 § 5 p.k.s., polegający z kolei na zatajeniu wzbogacenia wojennego przez nieujawnienie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego albo też podaniu danych niezgodnych z rzeczywistością. Wskazany czyn, poza karą grzywny w wysokości od jednokrotności do dziesięciokrotności kwoty uszczuplonego bądź narażonego na uszczuplenie podatku, zagrożony był także przepadkiem całości uzyskanego wzbogacenia. Powyższy przepis penalizujący odrębnie zachowanie naganne polegające na uchylaniu się od opodatkowania od wzbogacenia wojennego, stanowił zatem *lex specialis* w stosunku do ogólnych unormowań odnoszących się do pozostałych podatków i miał w istocie charakter epizodyczny³⁴.

33 Ten szczególny sposób określania wysokości kary nie przyjętą się na stałe w prawie karnym skarbowym. Powyższy mechanizm został zastąpiony przez grzywnę określaną kwotowo.

34 Wskazany przepis szczególnie funkcjonował w prawie karnym skarbowym wyłącznie w okresie powojennym. Podatek od wzbogacenia wojennego został wprowadzony dekretem z dnia 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz. U. RP Nr 13, poz. 72) W późniejszym

W przepisie zawartym w art. 132 p.k.s. penalizowano także zachowanie skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, polegające na ukryciu lub nierzetelnym prowadzeniu ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych. Wskazany czyn nie mógł jednak polegać na zatajeniu danych podatkowych lub podaniu danych niezgodnych z rzeczywistością, gdyż wtedy takie zachowanie musiałoby być zakwalifikowane na podstawie art. 131 p.k.s. Przedmiotowy czyn zagrożony był karą grzywny w wysokości od 1 tys. do 1 mln zł.

Można także wskazać na dość szczególny czyn zabroniony, polegający na uszczupieniu podatku od nabycia praw majątkowych przez użycie skasowanego znaczka skarbowego, zawarty w art. 141 p.k.s., który był zagrożony karą grzywny w wysokości od jednej do dwudziestokrotnej wysokości uszczuplonej kwoty. Istota powyższego występku skarbowego była związana z określonym sposobem potwierdzania uiszczenia podatku od nabycia praw majątkowych. Obecnie, w związku ze zmianą sposobu potwierdzania uiszczenia opłaty skarbowej wskazany problem nie występuje.

Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe w przepisie zawartym art. 6 pkt 3 przewidywał obligatoryjne wyłączenie odpowiedzialności karnej za wskazane czyny zabronione w przypadku, gdy sprawca zawiadomił o występkę właściwą władzę skarbową, ujawnił osoby współdziałające z nim przy popełnieniu czynu, a także złożył w terminie określonym przez władzę skarbową uszczuploną należność. Ponadto, w odniesieniu do czynów zabronionych wskazanych w art. 131 i art. 132 p.k.s. dekret przewidywał wyłączenie odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 281 k.k., jeżeli sprawca działał wyłącznie w celu narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie. Kodeks karny z 1932 r. niezależnie od powyższych unormowań przewidywał bowiem karalność zachowania polegającego na prowadzeniu księgowości w sposób niezgodny z prawdą albo też uszkodzaniu, ukrywaniu, przerabianiu lub podrabianiu dokumentów handlowych albo ksiąg (art. 281 k.k.).

Powyższe regulacje od momentu ich wydania podlegały licznym zmianom, które wynikały z narastającego powiązania przepisów karnych skarbowych z założeniami ekonomicznym i ogólną sytuacją gospodarczo-polityczną państwa³⁵. Tytułem przykładu można wskazać ustawę z dnia 7 marca 1950 r. o zmianie niektórych przepisów prawa karnego skarbowego (Dz. U. Nr 12, poz. 116), która wprowadziła nowy przepis oznaczony art. 131 p.k.s., poprzedzający regulację zawartą dotychczas w przepisie art. 131 p.k.s. (po zmianach art. 131 p.k.s.). Introdukowana regulacja znacznie rozszerzyła zakres penalizacji, gdyż objęła swoim zakresem tzw.

okresie w ustawodawstwie karnym skarbowym zrezygnowano z odrębnej penalizacji zachowań polegających na uchylaniu się od podatku od wzbogacenia wojennego.

35 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 13.

klasyczne przypadki uchylania się od opodatkowania, tzn. zatajenie przed właściwą władzą skarbową przedmiotu opodatkowania i niebranie z tego tytułu udziału w postępowaniu podatkowym, podczas gdy dotychczasowa regulacja ograniczała się wyłącznie do penalizacji nieujawnienia wskazanych informacji na etapie postępowania podatkowego lub wobec płatnika. Przepis ujęty dotychczas w art. 131 p.k.s. nie obejmował bowiem tych wszystkich przypadków, w których postępowanie podatkowe nie zostało formalnie wszczęte.

Inną ważną zmianą wprowadzoną w Prawie karnym skarbowym, w stosunku do pierwotnej treści przepisu zawartego niegdyś w art. 131 p.k.s., było zastąpienie indywidualnego określenia podmiotu jako podatnika – zaimkiem „kto”, bez szczegółowego wskazywania cech podmiotu. Jednak wskazać należy, że wrażenie rozszerzenia zakresu podmiotowego odpowiedzialności było pozorne, gdyż sprawcami wskazanego czynu nadal mogły być wyłącznie osoby będące podatnikami, gdyż tylko te podmioty w świetle przepisów podatkowych były zobowiązane do ujawnienia przedmiotu opodatkowania. Podatnik bowiem, zgodnie z art. 20 ust. 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174) był stroną postępowania podatkowego, która podlegając obowiązkowi podatkowemu była zobowiązana do uiszczenia daniny publicznej.

Występek skarbowy zawarty po nowelizacji w art. 131 § 1 p.k.s. zagrożony był karą aresztu lub karą grzywny w wysokości do 5 mln zł, albo też obiema tymi karami łącznie. Ponadto, w przypadku typu uprzywilejowanego z art. 131 § 2 p.k.s. wskazano, że kary aresztu nie orzeka, jeżeli narażony na uszczuplenie podatek nie przekracza kwoty 100 tys. zł. Natomiast w odniesieniu do czynu zabronionego wskazanego w art. 131 § 3 p.k.s. przewidziano karę grzywny do 10 mln zł.

Należy przy tym zauważyć, że zastąpienie grzywny, stanowiącej wielokrotność kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, karą grzywny określaną kwotowo, spowodowało, że kara ta odznaczała się niewątpliwie wyższym stopniem określoności. Wadą powyższego rozwiązania była jednak konieczność częstych nowelizacji przepisów karnych skarbowych, dokonywanych w celu dostosowania wysokości grzywnien za poszczególne przestępstwa bądź występki skarbowe do realnej wartości pieniądza.

2. Regulacja zawarta w Ustawie karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.

Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz. U. Nr 21, poz. 123) stanowiła kolejny akt prawny wydany w okresie powojennym, w celu zwalczania

przestępstw o charakterze fiskalnym. Poza przestępstwami podatkowymi, ustawa karna skarbową obejmowała zakresem regulacji także przestępstwa dewizowe (art. 45-63), przestępstwa w zakresie ceł i z zakresu obrotu towarowego z zagranicą (art. 64-74), przestępstwa w zakresie opłaty skarbowej i opłat terenowych (art. 95-103), przestępstwa z zakresu rozliczeń z budżetem państwa (art. 104-105), obrotu obligacjami pożyczek premiowych (art. 106-107), loteryjne (art. 108-111), a także przestępstwa w zakresie wpisów do rejestru przedsiębiorstw państwowych (art. 112). Zrezygnowano natomiast z prawnokarnej ochrony nieaktualnych już instytucji, np. monopolu tytoniowego, solnego czy spirytusowego³⁶.

Powyższa regulacja tylko z nazwy nawiązywała do przedwojennych regulacji karnych skarbowych. Unormowania zawarte w niniejszej ustawie stanowiły bowiem wyraz przeorientowania kierunków polityki karnej skarbowej i dostosowania ich do potrzeb gospodarki centralnie planowanej z dominującym udziałem własności państwowej. Skutkiem tych zabiegów było, m.in. rozszerzenie zakresu regulacji prawa karnego skarbowego na zjawiska łamania dyscypliny finansowej przez jednostki gospodarki uspołecznionej oraz na przestępstwa dewizowe³⁷.

Wskazana ustawa zawierała rozbudowany katalog występów skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. W art. 75 § 1-4 u.k.s. zostały zawarte czyny zabronione odpowiadające znaczeniowo uchylaniu się od opodatkowania. Powyższe unormowania nie odbiegały przy tym znacząco od regulacji zawartej w art. 131 § 1 p.k.s. W nowej ustawie pojawił się jednak wyraźny podział na podmioty gospodarki uspołecznionej i jednostki gospodarki nieuspołecznionej, który był związany z różnicami w zasadach opodatkowania z tych podmiotów³⁸. Przy tym ustawa karna skarbową także nie określała podmiotu przestępstwa wskazanego w art. 75 § 1-4 u.k.s. mianem podatnika, tylko odwoływała się do kryterium podlegania obowiązkowi określonym w przepisach o podatkach lub postępowaniu podatkowym.

Czyn zabroniony zawarty w art. 75 § 1 u.k.s. polegał na niezgłoszeniu właściwemu organowi finansowemu przedmiotu opodatkowania, a w konsekwencji

36 G. Skowronek, *Ewolucja prawa karnego skarbowego*, s. 56.

37 Zob. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 14.

38 Zob. J. Białobrzeski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki [w:] J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, *Komentarz do ustawy karnej skarbowej*, Warszawa 1961, s. 132-139; Zob. także ustawę z dnia 21 stycznia 1958 r. o wzmożeniu ochrony mienia społecznego przed szkodami wynikającymi z przestępstwa (Dz. U. Nr 4, poz. 11), gdzie przewidywano m.in. możliwość zabezpieczenia w toku postępowania roszczeń o naprawienie szkody w mieniu społecznym (art. 3), zabezpieczenia przepadku przedmiotów (art. 4). Przy tym zabezpieczenie upadało, jeżeli prawomocnie nie orzeczono wobec skazanego przepadku majątku lub kary grzywny albo jeżeli powództwo o naprawienie szkody w mieniu społecznym nie było wytoczone przed upływem 3 miesięcy od daty uprawomocnienia się wyroku.

niebraniu także udziału w postępowaniu podatkowym. Sprawcą powyższego czynu zabronionego mógł być wyłącznie podatnik, gdyż obowiązek zgłoszenia przedmiotu opodatkowania ciążył na osobie fizycznej lub prawnej podlegającej obowiązkowi podatkowemu, tzn. na podatniku.

W doktrynie prawa karnego skarbowego pod pojęciem niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania rozumiano niezgłoszenie obowiązku podatkowego, niezgłoszenie zeznania podatkowego lub też niezawiadomienie organu podatkowego o przedmiocie opodatkowania³⁹. Następstwem wskazanego zachowania musiało być jednak niebranie udziału w postępowaniu podatkowym, a w konsekwencji także narażenie podatku na uszczuplenie. Przykładami takich zachowań nagannych było uruchomienie działalności gospodarczej bez uzyskania karty rejestracyjnej, niezłożenie zeznania o spadku czy niezłożenie deklaracji dotyczącej zaliczek na podatek od nieruchomości itd. Ustawa karna skarbową nie definiowała jednak pojęcia narażenia podatku na uszczuplenie. W doktrynie natomiast pod tym pojęciem rozumiano kwotę podatku przypadającą do zapłaty, bez uwzględniania odsetek naliczanych z tytułu nieprawidłowego prowadzenia ksiąg⁴⁰. Przy tym przez podatek rozumiano także zaliczki na podatek i przedpłaty na poczet zaliczek oraz ryczałtów i należności za karty podatkowe (art. 93 § 1 u.k.s.).

Powyższy czyn w typie podstawowym zagrożony był karą aresztu do lat 3 lub karą grzywny do 1 mln zł albo też obiema tymi karami łącznie. W przypadku występków skarbowych zagrożonych karą aresztu obok kary zasadniczej można było orzec również karę dodatkową w postaci utraty prawa wykonywania zawodu (art. 3 § 2 u.k.s.). Dostrzegalne na tle poprzednich regulacji karnych skarbowych było zatem wyraźne zaostrożenie odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe.

Natomiast w przypadku czynu zabronionego określonego w art. 75 § 2 u.k.s., niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania musiało nastąpić w ramach działalności jednostki gospodarki społecznej. Zachowanie naganne polegało w tym przypadku łącznie na uchylaniu się od obowiązku rejestracji jednostki

39 Wyodrębnienie różnych postaci zachowania nagannego polegającego na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania miało związek z tym, iż przepisy prawa podatkowego w odniesieniu do niektórych podatków wyraźnie przewidywały obowiązek zgłoszenia obowiązku podatkowego (np. podatek obrotowy), w przypadku innych zaś nie obowiązywało zgłoszenie tego obowiązku – konieczne było natomiast złożenie zeznania (np. podatek wyrównawczy). Ponadto przepisy podatkowe przewidywały określone sposoby zawiadomienia organu podatkowego o przedmiocie opodatkowaniu, np. złożenie wykazu, deklaracji czy osobistego zgłoszenia. Zob. J. Białobrzeski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki [w:] J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, *Komentarz do ustawy karnej skarbowej*, s. 140-143.

40 Ibidem, s. 144.

gospodarki uspołecznionej oraz na uchyleniu się od obliczenia i zgłoszenia należnego podatku. Sprawcą wskazanego czynu mógł być wyłącznie podmiot, który w ramach wykonywania obowiązków służbowych był zobowiązany do realizacji powyższych czynności, np. kierownik (dyrektor) czy główny (starszy) księgowy jednostki gospodarczej⁴¹. Wyszczególnienie odrębnego typu przestępstwa wynikało z istnienia znacznych odmienności w zakresie opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej i uprzywilejowanego charakteru tych jednostek, który to charakter był następstwem przyjętych założeń ustroju polityczno-gospodarczego⁴². Powyższy występki skarbowy w typie podstawowym był zagrożony karą aresztu do lat 2 lub karą grzywny w wysokości do 500 tys. zł albo też obiema tymi karami łącznie.

Czyny zabronione zawarte w art. 75 § 1-2 u.k.s. mogły być popełnione zarówno umyślnie jak też i nieumyślnie. Jednak w przypadku nieumyślnego wypełnienia znamion, czyn sprawcy stanowił typ uprzywilejowany, który zagrożony był wyłącznie karą grzywny do 500 tys. zł (art. 75 § 4 u.k.s.) Kary aresztu nie orzekano także, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekraczała 30 tys. zł (art. 75 § 3 u.k.s.). Kara polegająca na pozbawieniu wolności zarezerwowana została bowiem wyłącznie dla sprawców najgroźniejszych występki skarbowych.

Istotną zmianą, w stosunku do dotychczasowych unormowań karnych skarbowych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, było także wprowadzenie w art. 76 § 1-3 u.k.s. karalności zachowań polegających na zatajeniu prowadzenia na własnych rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, przez posługiwanie się nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby. Karalne na gruncie niniejszej ustawy było również zachowanie polegające na umyślnym dopuszczeniu do posługiwania się swoim nazwiskiem lub firmą przez inną osobę, która zataiła prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu. W obu wymienionych wyżej przypadkach sprawca czynu zabronionego (firmant lub firmujący) podlegał karze grzywny do 500 tys. zł. Przy tym znamienne dla powyższej regulacji było to, że ustawodawca przewidywał taką samą karę za bierną i czynną postać firmantstwa. Sprawcą czynu mogła być zatem zarówno osoba biorąca udział w postępowaniu podatkowym, jak również osoba, która nie jest

41 Obowiązek rejestracji podatkowej w gospodarce uspołecznionej wynikał z uchwały nr 7 Rady Ministrów z dnia 5 stycznia 1959 r. w sprawie rejestracji podatkowej w gospodarce uspołecznionej (Monitor Polski Nr 5, poz. 21). Przy tym zgodnie z § 15 powołanej uchwały, odpowiedzialnym za wykonanie przez jednostkę gospodarczą obowiązku rejestracji był kierownik (dyrektor) oraz główny (starszy) księgowy jednostki gospodarczej.

42 J. Białobrzeski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki [w:] J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, *Komentarz do ustawy karnej skarbowej*, s. 138 i n.

znana organowi podatkowemu i nie brała udziału w postępowaniu. Należy także odnotować, że czyny zabronione zawarte w art. 76 § 1-2 u.k.s. nie musiały powodować skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie⁴³.

Natomiast w przypadku, gdy sprawca czynu zabronionego naraził Skarb Państwa na uszczuplenie należności podatkowej lub na uniemożliwienie ściągnięcia tej należności, podlegał karze aresztu do 3 lat lub karze grzywny do 1 mln zł albo obu tym karom łącznie. Pewne wątpliwości interpretacyjne mogło w tym przypadku budzić precyzyjne określenie, na czym w istocie polegało narażenie na uniemożliwienie ściągnięcia należności podatkowej. Wydaje się jednak, że chodzi tu przede wszystkim o sytuacje, gdy osoba, która zataiła prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek z góry zakładała, że osoba podstawiona jest niewypłacalna⁴⁴.

Innym typem występku skarbowego związanym z narażeniem podatku na uszczuplenie był czyn zabroniony zawarty w art. 77 § 1 u.k.s., który polegał na narażeniu podatku w postępowaniu podatkowym przez niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości (pkt 1) albo też podanie danych niezgodnych z rzeczywistością (pkt 2), np. niepodanie wszystkich składników masy majątkowej w zeznaniu o spadku, podanie w wykazie nieruchomości powierzchni lub przeznaczenia lokalu niezgodnego z rzeczywistością, zgłoszenie innego rodzaju działalności gospodarczej, podanie odmiennego stanu od rzeczywistego stanu zatrudnienia we wniosku o ryczałt⁴⁵. Powyższy czyn zabroniony nie obejmował zachowań podjętych przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego. Sprawca występku skarbowego podlegał karze grzywny do 500 tys. zł. Natomiast, gdy dopuścił się powyższego czynu w związku z ukryciem albo nierzetelnym prowadzeniem ksiąg rachunkowych, handlowych lub podatkowych, podlegał surowszej odpowiedzialności, tzn. karze grzywny do 1 mln zł (art. 77 § 2 u.k.s.).

Subsydiarny charakter wobec powyższego unormowania miała z kolei regulacja zawarta w art. 78 u.k.s., gdzie penalizowano czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, związane z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg, które nie wyczerpywały znamion występku skarbowego określonego w art. 77 u.k.s. W tym ostatnim przypadku sprawca czynu zabronionego podlegał karze grzywny do 200 tys. zł. Tej samej karze podlegała także osoba bezpośrednio nadzorująca prowadzenie ksiąg, która dopuszcza do ich ukrycia lub nierzetelnego prowadzenia.

43 Ibidem, s. 149.

44 Ibidem.

45 Ibidem, s. 150.

Wśród unormowań karnych skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie należy także wskazać występki skarbowy zawarty w art. 82 u.k.s., polegający na naruszeniu przepisów podatkowych. Ustawodawca nie określił jednak, na czym to naruszenie konkretnie miało polegać. Wskazany przepis miał zatem charakter blankietowy, gdyż niezbędne było w tym przypadku każdorazowe odwołanie się do przepisów podatkowych. Naruszenie przepisów podatkowych musiało jednak być na tyle istotne, aby spowodować narażenie podatku na uszczuplenie. Wskazany przepis był stosowany, gdy czyn nie stanowił występkę skarbowego określonego w art. 75-81 u.k.s. Sprawca powyższego czynu zabronionego podlegał karze grzywny w wysokości od jednokrotności do dwudziestokrotności kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, a gdy sprawcą był zastępca jednostki gospodarki uspołecznionej, podlegał wyłącznie karze grzywny do 30 tys. zł. W tym ostatnim przypadku bowiem kwoty podatku narażonego na uszczuplenie mogły być stosunkowo duże, stąd też zastosowanie sankcji polegającej na zwielokrotnieniu wskazanej wartości mogłoby w konsekwencji prowadzić do wymierzania kar nadmiernie surowych i praktycznie niemożliwych do wyegzekwowania. Poza tym obowiązujący system rozliczeń pomiędzy budżetem państwa a wskazanymi jednostkami powodował, że ewentualny uszczerbek finansowy mógł być i tak stosunkowo łatwo wyrównany.

Należy także wskazać, że zgodnie z przepisem zawartym w art. 25 § 1-2 u.k.s., wysokość podatku narażonego na uszczuplenie przekraczająca 100 tys. zł stanowiła okoliczność obciążającą, obligującą sąd do szczególnego obostrzenia kary. Sprawca umyślnego występkę skarbowego podlegał wtedy karze aresztu do lat 5 – w miejsce przewidzianej za ten czyn w przepisach ustawy kary pozbawienia wolności, lub karze aresztu do lat 3 – jeżeli czyn ten był zagrożony wyłącznie karą grzywny. Orzeczenie kary aresztu nie wyłączało także możliwości wymierzenia sprawcy kary grzywny. Obostrzenia kary nie stosowało się, gdy uszczuplony podatek został w całości uiszczony przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

Przy tym warto również podkreślić, że orzeczenie zapadłe w postępowaniu karnym skarbowym nie zwalniało od obowiązku uiszczenia należności podatkowej uszczuplonej czynem zabronionym (art. 22 u.k.s.).

3. Regulacja zawarta w Ustawie karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r.

Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. Nr 28, poz. 260) stanowiła w okresie powojennym trzecią z kolei regulację z zakresu prawa karnego

skarbowego. Głównym powodem uchwalenia wskazanego aktu prawnego była konieczność dostosowania istniejących rozwiązań karnych skarbowych do zmian wprowadzonych w prawie karnym powszechnym, w związku z uchwaleniem nowego Kodeksu karnego i Kodeksu postępowania karnego⁴⁶. Wprowadzenie ustawy poprzedziła dość fundamentalna dyskusja przedstawicieli doktryny, dotycząca kierunków reformy prawa karnego skarbowego⁴⁷.

Wskazana ustawa, podobnie z resztą jak poprzednie regulacje karne skarbowe, składała się z części materialnoprawnej i procesowej. Przy tym ostatnia część zawierała również niewyodrębnione przepisy z zakresu postępowania wykonawczego⁴⁸. Istotną zmianą było zastąpienie dotychczasowego podziału przestępstw skarbowych na występki i wykroczenia skarbowe wyodrębnieniem dwóch odrębnych kategorii czynów zabronionych: przestępstw skarbowych – obejmujących wyłącznie występki skarbowe i wykroczeń skarbowych. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe mogły być popełnione w zasadzie tylko umyślnie, a nieumyślnie, tylko wtedy gdy przepis szczególny tak stanowił (art. 4 i art. 38 u.k.s.). Ponadto, w przypadku występków skarbowych, poza karami zasadniczymi ustawa przewidywała także możliwość orzeczenia kar dodatkowych, np. przepadku rzeczy czy konfiskaty mienia (art. 13 u.k.s.).

Przestępstwa i wykroczenia podatkowe zostały unormowane w rozdziale 3 i 4 części szczególnej w/w ustawy (art. 86-108), z tym zastrzeżeniem, że w tym drugim rozdziale zamieszczono wyłącznie czyny zabronione, które mogły być popełnione w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie rozliczeń z budżetem państwa. Wskazane czyny miały zatem ograniczony zakres podmiotowy.

Typowym zachowaniem nagannym skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie było uchylanie się od opodatkowania. Zgodnie z art. 86 § 1-4 u.k.s.,

46 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 27.

47 Zob. A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, NP 1967, nr 12, s. 1596-1598; B. Koch, *Klasyfikacja ustawowa przepisów karno-dewizowych*, PiP 1967, nr 4-5, s. 660-668; tenże, *Ustawa karna skarbową na tle kodyfikacji prawa karnego*, PiP 1969, nr 4-5, s. 785 i n. Należy przy tym wskazać, że niektórzy przedstawiciele doktryny zgłaszali nawet postulat zmiany nazwy prawa karnego skarbowego na prawo karne finansowe. Zob. A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 1591 i 1595. Odnosząc się do powyższych propozycji J. Bańka wskazywał, że taka zmiana prowadziłaby w istocie do rozszerzenia zakresu penalizacji naruszeń prawa finansowego, natomiast dostosowanie prawa karnego skarbowego do aktualnych potrzeb winno wiązać się z depenalizacją pewnych zachowań. Por. J. Bańka, *Prawo karne skarbowe*, s. 5-6. Współcześnie nie zgłasza się już postulatów zastąpienia prawa karnego skarbowego innym określeniem, pomimo oczywistych związków wskazanej dziedziny prawa z prawem finansów publicznych, prawem podatkowym czy wreszcie prawem karnym. Wprawdzie określenie „prawo karne skarbowe” może wydawać się reliktem przeszłości, jednak nazwa ta właściwie oddaje istotę czynów godzących w interesy finansowe Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów.

48 G. Skowronek, *Ewolucja prawa karnego skarbowego*, s. 57.

podmiotem uchylania się od opodatkowania mógł być tylko podmiot, który działał wbrew obowiązkowi zgłoszenia właściwemu organowi finansowemu przedmiotu opodatkowania, tzn. wyłącznie podatnik, który był zobowiązany do zgłoszenia przedmiotu opodatkowania. Wskazany obowiązek był wszak oczywistą konsekwencją obowiązku podatkowego.

Od strony przedmiotowej wskazane zachowanie polegało na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania i niebraniu przez to udziału w postępowaniu podatkowym. W doktrynie w związku z tym podkreślano, że zgłoszenie przedmiotu opodatkowania mogło polegać na: 1) zgłoszeniu obowiązku podatkowego, gdy w odniesieniu do danego podatku nakaz zgłoszenia przewidywały odpowiednie przepisy, 2) złożeniu zeznań, gdy w odniesieniu do danego podatku nie obowiązywało zgłoszenie obowiązku podatkowego lub też 3) zawiadomieniu organu finansowego o przedmiocie opodatkowania w inny sposób przewidziany w przepisach podatkowych, np. złożenie wykazu, deklaracji, itp.⁴⁹ W związku z tym w doktrynie podkreślano, że istotą powyższego czynu zabronionego było uchylanie się od brania udziału w postępowaniu podatkowym, bez względu na to czy w wyniku tego zachowania narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie nastąpiło, czy też nie⁵⁰.

Nie można jednak zgodzić się z tym ostatnim poglądem, gdyż oznaczałoby to w rzeczywistości, że skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie był prawnie irrelevantny. Istota uchylania się od opodatkowania sprowadza się wszakże do spowodowania narażenia na uszczuplenie lub uszczuplenia podatku, a sam fakt niebrania udziału w postępowaniu podatkowym wydaje się z tego punktu widzenia nie mieć większego znaczenia. Pewne zastrzeżenie może dotyczyć tylko tych zobowiązań podatkowych, które powstają w następstwie wydania decyzji podatkowych, które bezwzględnie muszą zostać doręczone podatnikowi. W tym przypadku oczywiście konieczne było formalne wszczęcie postępowania podatkowego.

Powyższy czyn zabroniony w typie podstawowym zagrożony był karą pozbawienia wolności do lat 3 lub karą grzywny do 1 mln zł. Natomiast, zgodnie z przepisem zawartym w art. 86 § 2 u.k.s., statuującym typ uprzywilejowany tego przestępstwa, w sytuacji gdy wartość podatku narażonego na uszczuplenie nie przekraczała 50 tys. zł, sprawca podlegał wyłącznie karze grzywny w wysokości do 200 tys. zł.

Należy w tym miejscu wskazać, że w pierwotnej wersji ustawy karnej skarbowej z 1971 r., w art. 86 § 3 przewidziana była również możliwość nieumyślnego wypełnienia znamion czynu zabronionego polegającego na uchylaniu się od opodatkowania. Jednakże w wyniku późniejszych zmian ustawy usunięto wskazane

49 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 100.

50 Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Wrocław 1993, s. 147.

unormowanie. Zgodnie z art. 4 u.k.s., przestępstwo skarbowe można było bowiem popełnić wyłącznie umyślnie, chyba że przepis szczególny przewidywał możliwość nieumyślnego wypełnienia znamion czynu zabronionego.

W przypadku, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekraczała 1 tys. zł, sprawca czynu zabronionego odpowiadał tylko za wykroczenie skarbowe. W świetle art. 41 u.k.s., karą przewidzianą za wykroczenie skarbowe była kara pieniężna wynosząca od 100 zł do 5 tys. zł.

Ustawa karna skarbowa w art. 87 § 1-3 penalizowała także przypadki zatajenia prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, przez posługiwanie się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby lub instytucji. Wskazany występki skarbowy zagrożony był karą grzywny do 500 tys. zł. Poza zatajeniem prowadzenia działalności na własny rachunek, karalne na podstawie art. 87 § 2 u.k.s. było również dopuszczenie do posługiwania się własnym nazwiskiem lub firmą albo połączone z pełnieniem funkcji w instytucji dopuszczenie do posługiwania się nazwą tej instytucji przez osobę, która zataiła prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu (bierna forma firmantstwa). Pewne *novum* na gruncie prawa karnego skarbowego stanowiło natomiast objęcie odrębną regulacją zachowania firmującego pełniącego funkcję w instytucji, np. funkcjonariusza jednostki gospodarki uspołecznionej, który firmuje działalność prywatnych wytwórców⁵¹. W pozostałym zakresie przepisy penalizujące czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie nie odbiegały znacząco od omówionych wcześniej unormowań, zawartych w ustawie karnej skarbowej z 1960 r.

W przepisie zawartym w art. 87 § 3 u.k.s. wyodrębniono natomiast typ kwalifikowany występkę skarbowego, różniący się tym od typu podstawowego, że następstwem zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek albo dopuszczenia do posługiwania się własnymi danymi przez inną osobę było narażenie podatku na uszczuplenie przekraczające 50 tys. zł albo uniemożliwienie ściągnięcia tej należności. W tym przypadku sprawca czynu zabronionego podlegał karze pozbawienia wolności do 3 lat lub karze grzywny do 10 mln zł, albo obu tym karom łącznie. Na uwagę zasługuje znaczna dysproporcja pomiędzy wysokością podatku narażonego na uszczuplenie, a wysokością kary grzywny.

Innym typem przestępstwa skarbowego skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie w postępowaniu podatkowym albo wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku był czyn zabroniony zawarty w art. 88 § 1 u.k.s., polegający na niezgłoszeniu danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Powyższy czyn zabroniony mógł być dokonany także nieumyślnie. Sprawca

51 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 101.

podlegał wówczas wyłącznie karze grzywny do 500 tys. zł. Okolicznością kwalifikującą, stosownie do treści art. 88 § 2 u.k.s. było natomiast dopuszczenie się powyższego czynu w związku z prowadzeniem ksiąg rachunkowych, handlowych lub podatkowych.

W przypadku, gdy podatek narażony na uszczuplenie nie przekraczał 1 tys. zł sprawca podlegał tylko karze pieniężnej. Wskazany typ stanowił zatem wykroczenie skarbowe zagrożone karą grzywny w wysokości 100 zł do 5 tys. zł (por. art. 35 u.k.s. i art. 41 u.k.s.).

W przepisie art. 89 u.k.s. zawarto regulację o charakterze subsydiarnym wobec unormowania z art. 88 § 2 u.k.s., która obejmowała te przypadki narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku przez nierzetelne prowadzenie ksiąg, które nie stanowiły przestępstwa lub wykroczenia skarbowego zawartego w art. 88 u.k.s. Przy tym, jak trafnie zauważył J. Bafia, różnica pomiędzy tymi czynami sprowadzała się w istocie do wykorzystania albo niewykorzystania nierzetelnie prowadzonych ksiąg w postępowaniu podatkowym⁵². Powyższy czyn mógł być popełniony także nieumyślnie.

Karalne było również nawet nieumyślne niedopełnienie nadzoru nad prowadzeniem ksiąg (art. 89 § 3 u.k.s.). Z uwagi na wartość podatku narażonego na uszczuplenie także w tym przypadku wyodrębniono czyn o randze wykroczenia skarbowego (art. 89 § 3 u.k.s.). Wskazany czyn zabroniony stanowił zatem typ przepołowiony.

Subsydiarny charakter wobec unormowań penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie miała również regulacja zawarta w art. 93 u.k.s., gdzie wskazywano, że sprawca czynu, który naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku, jeżeli ten czyn nie stanowił przestępstwa lub wykroczenia skarbowego określonego w art. 86-92 u.k.s, podlegał karze grzywny do 100 tys. zł. Jeżeli zaś sprawca działał nieumyślnie, podlegał karze grzywny do 25 tys. zł. W przypadku zaś, gdy podatek narażony na uszczuplenie nie przekraczał 1 tys. zł, sprawca podlegał odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe.

Natomiast w przepisie zawartym w art. 104 u.k.s. wskazano, że przepisy powyższego działu, z pewnymi wyjątkami, nie dotyczą odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, gdy sprawca dopuszcza się takiego czynu w związku z pełnieniem funkcji w instytucji państwowej lub społecznej. Miało to związek z wyodrębnieniem w części szczególnej ustawy karnej skarbowej specjalnego rozdziału poświęconego przestępstwom i wykroczeniom w zakresie zobowiązań podatkowych jednostek gospodarki nieuspołecznionej i osób fizycznych oraz przestępstw

52 J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 102.

i wykroczeń w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie zobowiązań podatkowych i rozliczeń z budżetem państwa.

W ramach czynów zabronionych związanych z funkcjonowaniem gospodarki uspołecznionej należy wskazać przede wszystkim na przestępstwa i wykroczenia skarbowe zawarte w art. 105-106 u.k.s. Na podstawie art. 105 u.k.s. bowiem odpowiedzialności karnej skarbowej podlegał podmiot pełniący funkcję w instytucji państwowej lub społecznej, który przez naruszenie przepisów o podatkach, postępowaniu podatkowym, rozliczeniach z budżetem państwa lub rachunkowości naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku. Przy tym przez postępowanie podatkowe na gruncie tych przepisów należało rozumieć również rejestrację finansową, obliczanie i zgłaszanie należnego podatku i innych należności oraz postępowanie mające na celu ustalenie wysokości stawek lub sposobu opodatkowania (art. 108 § 1 u.k.s.). Wskazany czyn w typie podstawowym zagrożony był karą grzywny do 50 tys. zł. Sprawca podlegał łagodniejszej karze, gdy działał nieumyślnie lub też wysokość podatku narażonego na uszczuplenie nie przekraczała 1 tys. zł (wykroczenie skarbowe).

W świetle art. 106 u.k.s., osoba pełniąca funkcję w instytucji państwowej lub społecznej ponosiła również odpowiedzialność za narażenie podatku na uszczuplenie przez zgłoszenie właściwemu organowi danych niezgodnych z rzeczywistością dla ustalenia cen fabrycznych lub stawek podatkowych albo zatajenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie tych cen albo stawek. W tym przypadku sprawca podlegał karze grzywny do 100 tys. zł.

Można zatem zauważyć, że przestępstwa i wykroczenia związane z pełnieniem funkcji w instytucji państwowej lub społecznej, na tle innych przestępstw skarbowych, były zagrożone stosunkowo łagodną karą. Przyczyn takiego stanu rzeczy, jak się wydaje, należy doszukiwać się w tym, że w istocie zysk wypracowany przez jednostki gospodarki uspołecznionej np. przedsiębiorstwa państwowe, obejmujący także korzyści finansowe wynikające z uszczuplenia podatku zasilał budżet państwa, a zatem w ujęciu globalnym budżet państwa nie ponosił straty z tytułu narażenia podatku na uszczuplenie, gdyż środki uzyskane w ten sposób i tak trafiały do kasy państwa.

Ustawa karna skarbowa z 1971 r. była najdłużej obowiązującą regulacją z zakresu prawa karnego skarbowego. W tym czasie podlegała licznym zmianom, związanym przede wszystkim z przeobrażeniami systemu społeczno-gospodarczego i przejściem od gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej⁵³. Powyższym przemianom towarzyszyła rezygnacja z odrębnego penalizowania przestępstw i wykroczeń podatkowych skierowanych przeciwko jednostkom gospodarki

53 Zob. I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 52-53.

uspołecznionej czy ograniczenie zakresu penalizacji przestępstw i wykroczeń dewizowych. Dość częstym zmianom podlegała również wysokość kar grzywny przewidzianych za poszczególne występki i wykroczenia podatkowe. Należy bowiem przypomnieć, że początek lat 90. był okresem wysokiej inflacji. Dlatego też, aby kary grzywny przewidziane na gruncie prawa karnego skarbowego odzwierciedlały pewien stały poziom represyjności, niezbędne było stosunkowo częste nowelizowanie tych przepisów.

§ 3. PENALIZACJA CZYNÓW SKUTKUJĄCYCH NARAŻENIEM PODATKÓW NA USZCZUPLENIE W KODEKSIE KARNYM SKARBOWYM Z DNIA 10 WRZEŚNIA 1999 R.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930) zastąpiła obowiązującą dotychczas ustawę karną skarbową z 1971 r. Uchwalenie niniejszej ustawy właściwie zakończyło proces reformy systemu prawa karnego, zapoczątkowany na początku lat dziewięćdziesiątych⁵⁴. Był to pierwszy w historii akt prawny z zakresu prawa karnego skarbowego, któremu nadano rangę kodeksu. Kodeks karny skarbowy bowiem w sposób kompleksowy normuje zagadnienia materialne i procesowe, a także wykonawcze, które zostały wyodrębnione z przepisów normujących postępowanie w sprawach karnych skarbowych. Kodeks wykazuje przy tym zdecydowanie wyższy poziom samodzielności, aniżeli wcześniejsze ustawy czy dekrety karne skarbowe. Powyższy akt prawny cechuje się także autonomicznością rozwiązań materialnoprawych, zawartych w części ogólnej, która wyraża się w tym, że do przestępstw skarbowych, poza pewnymi wyjątkami wskazanymi w art. 20 § 1 k.k.s., nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu karnego. Inny sposób regulacji przyjęto natomiast w zakresie postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, a także postępowania wykonawczego, gdzie odwołano się wprost do przepisów Kodeksu postępowania karnego, aczkolwiek z pewnymi wyjątkami (por. art. 113 § 2-3 k.k.s.). Podobną technikę regulacji przyjęto też w zakresie wykonywania orzeczeń karnych w sprawach karnych skarbowych, gdzie z kolei odwołano się w tym zakresie do postanowień

54 Prace nad reformą prawa karnego skarbowego rozpoczęły się już w 1989 r., kiedy to został powołany Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego. Zespół pod przewodnictwem prof. Z. Siwika 6 marca 1990 r. przedstawił Założenia Reformy obejmujące postulaty o charakterze techniczno-legalizacyjnym, aksjologicznym, systemowym i funkcjonalnym. Rezultatem tych prac był Projekt ustawy Kodeks karny skarbowy, który został uchwalony dopiero 10 września 1999 r. i wszedł w życie z dniem 17 października 1999 r. Zob. Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 5-6. Wskazuje się, że odkładanie w czasie uchwalenie nowej regulacji z zakresu prawa karnego skarbowego wynikało z braku gotowości polskich sądów do przejęcia całości orzecznictwa w sprawach przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Zob. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 29.

Kodeksu karnego wykonawczego (art. 178 § 1-2 k.k.s.)⁵⁵. Zastosowanie systemu odesłań do przepisów z zakresu prawa karnego powszechnego pozwoliło na stworzenie syntetycznego, a przy tym kompleksowego aktu prawnego.

Kodeks karny skarbowy wprowadził liczne i dość gruntowne zmiany w prawie karnym skarbowym. Wśród najważniejszych należy wymienić przede wszystkim poddanie wszystkich spraw karnych skarbowych kognicji niezawisłych sądów i pozbawienie kompetencji orzeczniczych finansowych organów państwa⁵⁶. Należy także wskazać na rezygnację, w przypadku wykroczeń skarbowych, z możliwości ich nieumyślnego popełnienia. (art. 38 k.k.s.). Ponadto, wprowadzono nowy rozdział w części szczególnej, zawierający objaśnienie wyrażeń ustawowych, w tym należności publicznoprawnej i należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem sprawcy⁵⁷.

Kodeks karny skarbowy zbudowany jest z trzech tytułów, zawierających wzorem poprzednich regulacji karnych skarbowych przepisy materialne i procesowe, a także przepisy wykonawcze. W ramach przepisów materialnoprawnych wyodrębniono część zawierającą przepisy ogólne oraz część szczególną, określającą przestępstwa i wykroczenia podatkowe, celne, dewizowe i loteryjne. Na tle poprzednich regulacji karnych skarbowych na uwagę zasługuje również wyeliminowanie przestępstw związanych z monopolami państwowymi, a także przestępstw dotyczących jednostek gospodarki uspołecznionej i rozliczeń z budżetem państwa, które to przepisy w systemie wolnorynkowym straciły rację bytu.

Przestępstwa i wykroczenia podatkowe zostały zawarte w rozdziale 6 k.k.s. zatytułowanym: „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji” (art. 54-84). Wśród czynów skierowanych przeciwko obowiązkom podatkowym, unormowanych w tym rozdziale można wyróżnić przede wszystkim czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie zawarte w art. 54, art. 55 i art. 56 § 1-3 k.k.s.

55 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 31-32. Podkreśla się tam, że w zakresie postępowania wykonawczego autonomia przepisów prawa karnego skarbowego jest największa. Kodeks karny skarbowy przewiduje w tym zakresie dodatkowe lub odrębne unormowania, ale wyłącznie wtedy, gdy wymaga tego specyfika orzeczonych kar, środków karnych lub konieczność zapewnienia ochrony interesu finansowego państwa lub innych uprawnionych podmiotów. Przepisy wykonawcze zawarte w Kodeksie karnym skarbowym normują m.in. uprawnienia urzędów skarbowych do wykonywania zabezpieczeń majątkowych, egzekwowanie grzywny od osoby odpowiedzialnej posiłkowo, orzekania zastępczej kary pozbawienia wolności za nieuiszczoną i nieodpracowaną grzywnę orzeczoną za wykroczenie skarbowe oraz możliwość jej warunkowego zawieszenia.

56 Ibidem, s. 29-30.

57 Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 5 i n.

Pewne wątpliwości na tym tle może budzić niezaliczenie do powyższej kategorii czynu zabronionego zawartego w art. 76 k.k.s, który polega na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażeniu na nienależny zwrot podatku przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy. Jednakże należy podkreślić, że istota narażenia na bezpodstawny zwrot podatku jest zupełnie inna niż narażenia podatku na uszczuplenie, pomimo iż skutkiem obu tych zachowań może być uszczerbek finansowy w mieniu Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów⁵⁸. Narażenie podatku na bezpodstawny zwrot polega bowiem na uiszczeniu podatku w należytej wysokości, a następnie podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy mających wprowadzić organ podatkowy w błąd⁵⁹. Nie mamy w tym przypadku zatem do czynienia z uszczupleniem czy narażeniem na uszczuplenie podatku przed jego uiszczeniem, ale wyłudzeniem zwrotu podatku po jego uiszczeniu w prawidłowej wysokości. Odmienność przedstawionych skutków zachowań nagannych poniekąd potwierdza regulacja zawarta w art. 53 § 29 k.k.s., zgodnie z którą przepisy dotyczące narażenia na uszczuplenie i uszczuplenia podatku na uszczuplenie stosuje się także do narażenia podatku na bezpodstawny zwrot. Oznacza to, że narażenie podatku na uszczuplenie i nienależny zwrot nie są pojęciami tożsamymi. Znamienne przy tym jest także to, że sprawcą czynu polegającego na uszczupleniu podatku może być wyłącznie podmiot podatnik, który jest zobowiązany do uiszczenia należności publicznoprawnej. Natomiast sprawcą czynu polegającego na narażeniu organów podatkowych na bezpodstawny zwrot podatku może być każdy, niezależnie od podlegania obowiązkowi podatkowemu, np. zwrot podatku VAT w ramach tzw. ulgi remontowej czy budowlanej.

Podobne wątpliwości mogą się pojawić także w związku z niezakwalifikowaniem do tytułowej kategorii czynów wykroczenia skarbowego zawartego w art. 57 § 1 k.k.s., które polega na uporczywym nieuiszczeniu w terminie podatku. Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie wskazywał bowiem, iż powyższe wykroczenie skarbowe jest czynem polegającym na naruszeniu prawnego obowiązku regulowania należności (podatku), a nie na uszczupleniu należności publicznoprawnej⁶⁰.

58 W doktrynie podkreśla się, że „narażeniem na bezpodstawny (obecnie nienależny) zwrot podatkowej należności publicznoprawnej jest spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić”. Zob. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego...*, s. 74-75.

59 Zob. szerzej np. K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, Prok. i Pr. 2012, nr 7-8, s. 22 i n.

60 Postanowienie SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, LEX nr 77207; Por. także G. Łabuda, T. Razowski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., sygn.. akt I KZP 2/03*, Prok. i Pr. 2003, nr 11, s. 126.

Ponadto, powyższy czyn zabroniony w ustawowym opisie znamion nie zawiera skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie⁶¹.

W doktrynie prawa karnego skarbowego wyraża się jednak również odmienny pogląd w tym zakresie, zgodnie z którym wykroczenie skarbowe określone w art. 57 § 1 k.k.s. jest czynem polegającym na uszczupleniu należności publicznoprawnej⁶². Według niektórych autorów bowiem powyższe stanowisko ma potwierdzać definicja uszczuplenia podatku zawarta w art. 53 § 29 k.k.s., która po nowelizacji z dnia 28 lipca 2005 r. stanowi, że należnością uszczuploną czynem zabronionym jest kwota, której nie zadeklarowano albo nie uiszczono i uszczerbek ten rzeczywiście nastąpił. Wskazuje się ponadto, że nieuznanie wykroczenia skarbowego za czyn polegający na uszczupleniu podatku prowadziłyby do braku możliwości żądania od sprawcy zapłaty podatku i byłoby rozwiązaniem niesprawiedliwym w przypadku złożenia wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁶³.

Z tym stwierdzeniem nie można się jednak zgodzić, gdyż po pierwsze, nieuiszczenie podatku w terminie nie oznacza, że uszczerbek rzeczywiście nastąpił. Należy bowiem wskazać, że większość czynów wypełniających znamiona wykroczenia skarbowego określonego w art. 57 § 1 k.k.s. polega w istocie na spóźnieniu się z uiszczeniem należnego podatku. W przeciwieństwie więc do czynów z art. 54-56 k.k.s. istota tego czynu nie polega na zamiarze uniknięcia w ogóle wykonania zobowiązań podatkowych, lecz przejawia się wyłącznie w niewykonaniu tego obowiązku w terminie⁶⁴. Istota czynu zabronionego zawartego w art. 57 § 1 k.k.s. polega bowiem na uporczywym niewpłaceniu podatku w terminie, nie wynika zaś bezpośrednio z chęci uchylenia się od opodatkowania. Po drugie, zgodnie z przepisem zawartym w art. 15 § 1 k.k.s., orzeczenie zapadłe w postępowaniu nie zwalnia przecież od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Natomiast zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest orzeczeniem kończącym postępowanie w sprawie bez wydawania wyroku skazującego i bez ponoszenia

61 Tytułem uzupełnienia można wskazać, że w projekcie Kodeksu karnego skarbowego omawiane wykroczenie zawierało znamię narażenia podatku na uszczuplenie, jednakże w toku dalszych prac legislacyjnych usunięto wskazany zapis. Można zatem domniemywać, zgodnie z zasadą racjonalnego ustawodawcy, że ostateczne nieumieszczenie w tym przepisie znamienia narażenia podatku na uszczuplenie nie było przypadkowe.

62 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, Katowice 2006, s. 61-62; S. Dudziak, *Odpowiedzialność za niepłacenie podatku w terminie*, Prok. i Pr. 2011, nr 2, s. 114 i n.; E. Kłossowski, *Moment popełnienia i przedawnienie wykroczenia uporczywego niepłacenia podatku w terminie*, Mon. Pod. 2004, nr 1, s. 48; A. Błachnio, K. Rola-Stężycka, *Uporczywe niewpłacenie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, Prok. i Pr. 2009, nr 3, s. 69.

63 S. Dudziak, *Odpowiedzialność za niepłacenie podatku...*, s. 115.

64 V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 206.

przez sprawcę wszystkich negatywnych konsekwencji związanych ze skazaniem⁶⁵. Wobec powyższego wydanie przez sąd wyroku zezwalającego na poddanie się odpowiedzialności także nie zwalnia sprawcy z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

Ponadto, gdyby nawet hipotetycznie uznać powyższe wykroczenie skarbowe za czyn uszczupleniowy, oznaczałoby to rażąco i w istocie niczym nieusprawiedliwioną dysproporcję w wysokości zagrożenia ustawowego za ten czyn, w porównaniu z wysokością zagrożenia karą w przypadku innych czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w art. 54-56 k.k.s. Czyn zabroniony zawarty w art. 57 § 1 k.k.s. stanowi bowiem wykroczenie skarbowe i niezależnie od wysokości podatku „narażonego na uszczuplenie” jest zagrożony wyłącznie karą grzywny określoną kwotowo w wysokości od 1/10 do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia, podczas gdy inne czyny zagrożone są karą pozbawienia wolności nawet do lat 5 oraz/lub karą grzywny do 720 stawek dziennych. Ponadto należy podkreślić, że w przypadku wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. niedopuszczalne jest zastosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie przekracza dużą wartość, gdyż taka możliwość została przewidziana tylko wobec sprawców przestępstw skarbowych. W świetle postanowień art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s., niemożliwe jest także zastosowanie wobec sprawcy tego czynu szczególnego nadzwyczajnego obostrzenia kary, które jest przewidziane dla innych czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdzie kwota podatku narażonego na uszczuplenie przekracza tysiąckrotność minimalnego wynagrodzenia (tzw. „wielka wartość” – art. 53 § 16 k.k.s.).

Poza tym, zgodnie z regulacją zawartą w art. 57 § 2 k.k.s., w stosunku do sprawcy wykroczenia skarbowego polegającego na uporczywym nieterminowym wpłaconiu podatku możliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu. Należy zatem wyraźnie podkreślić, że w powyższym przepisie mowa jest o należnym, a nie narażonym na uszczuplenie czy uszczuplonym podatku.

W tym przypadku trudno więc mówić o uszczupleniu czy nawet narażeniu podatku na uszczuplenie, gdyż uszczuplenie – zgodnie z tezą zawartą w niniejszej pracy – następuje dopiero w momencie definitywnego braku możliwości dochodzenia należności, tzn. w momencie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Natomiast odnosząc się do definicji zawartej w art. 53 § 29 k.k.s. należy wskazać, że warunkiem uznania niewpłacenia podatku w terminie za uszczuplenie podatku

65 Szerzej I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 204 i n.

jest rzeczywiste nastąpienie uszczerbku. Jeżeli zatem zachowanie sprawcy polega wyłącznie na nieuiszczeniu podatku w terminie, nie można mówić o uszczupleniu ani też o narażeniu podatku na uszczuplenie.

W świetle powyższych ustaleń czyny zawarte w art. 57 i art. 76 k.k.s nie mogą zatem zostać zaliczone do czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Nie budzi bowiem wątpliwości, że w obecnym stanie prawnym wskazane czyny nie są w żaden sposób związane z uchylaniem się od opodatkowania⁶⁶, a zatem ich omówienie w ramach niniejszej pracy byłoby niecelowe i wykraczałoby poza ramy przedmiotowego opracowania.

Na zakończenie, tytułem wprowadzenia do właściwej analizy dogmatycznej przepisów karnych skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s., należy podkreślić, że obowiązujący kształt tych przepisów jest wynikiem ewolucji unormowań prawnokarnych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie. Stosunkowo wcześniej, bo już w okresie międzywojennym pojawiły się regulacje przewidujące kary za uchylanie się od opodatkowania polegające na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania. Następnie regulacje karne skarbowe zostały uzupełnione o unormowania sankcjonujące zachowania polegające na posługiwaniu się danymi innego podmiotu. Przy tym początkowo karze podlegało zarówno zatajenie prowadzenia działalności na własny rachunek, jak też dopuszczenie do posługiwania się własnymi danymi przez inny podmiot. Natomiast zachowanie polegające na niepodaniu lub podaniu danych niezgodnych z rzeczywistością w deklaracji podatkowej było już penalizowane w międzywojennym ustawodawstwie podatkowym, gdzie wprowadzono obowiązek składania zeznań i różnego rodzaju zgłoszeń.

66 Zob. E. Kłossowski, *Moment popełnienia i przedawnienie...*, s. 49. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym uchylanie się od opodatkowania, a więc niebranie udziału w postępowaniu podatkowym, polegało nie tylko na naruszeniu obowiązku podatkowego co do zgłoszenia przedmiotu opodatkowania (por. art. 92 § 1 u.k.s., ale także na złożeniu zeznania podatkowego po upływie ustawowo określonego terminu do zgłoszenia przedmiotu opodatkowania. Zob. F. Prusak, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1995, s. 157.

ROZDZIAŁ II

**PRZEDMIOT OCHRONY NORM PRAWNOKARNYCH
PENALIZUJĄCYCH CZYNY SKUTKUJĄCE NARAŻENIEM
PODATKU NA USZCZUPLENIE W KODEKSIE KARNYM
SKARBOWYM**

§ 1. OBOWIĄZEK PODATKOWY SZCZEGÓLNYM DOBREM PRAWNYM

Problematyka dobra prawnego jest jednym z podstawowych zagadnień dogmatyki prawa karnego. W literaturze przedmiotu wskazuje się wszak, iż każde przestępstwo (także przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe – przyp. F.N.) jest zawsze naruszeniem określonego dobra prawnego⁶⁷. Zdefiniowanie dobra prawnego ma więc istotne znaczenie dla przyjęcia określonych założeń polityki kryminalnej. Mówi się w tym kontekście nawet o polityce dóbr prawnych⁶⁸. Sposób rozumienia dobra prawnego w znacznym stopniu determinuje bowiem założenia polityki kryminalnej. Oddziałuje przy tym w istotny sposób na sferę prewencji. Podkreśla się także znaczenie przedmiotu ochrony w procesie stosowania norm prawnych zawartych w Kodeksie karnym⁶⁹.

67 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2007, s. 107; L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2006, s. 85. Niektórzy autorzy uzupełniają powyższe stanowisko podkreślając przy tym, iż dopiero (podkreślenie F.N.) ustalenie, że dane zachowanie narusza lub zagraża określonemu dobru pozwala uznać ów czyn za przestępstwo. W innym przypadku, tzw. pierwotny brak bezprawności stanowi okoliczność wyłączającą bezprawność czynu. A. Zoll, *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982, s. 31. W prawie karnym skarbowym pierwotny brak bezprawności (np. w przypadku zachowań, w których brak jest zamachu na obowiązek podatkowy) nie wyklucza możliwości pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności na podstawie przepisów ogólnych zawartych w Kodeksie karnym. Zob. uchwała SN z 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63; T. Oczkowski, *Glosa do uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r.*, sygn. I KZP 22/03, *Studia Iuridica Toruniensia*. 2008, nr 1, poz. 159; Zob. O. Górniok, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r.*, sygn. I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63.

68 Zob. M. Prengel, *Dobro prawne – centralne pojęcie prawa karnego*, *Jurysta* 2002, nr 5, s. 6.

69 W prawie karnym powszechnym dobro prawne przywoływane jest najczęściej w kontekście podobieństwa przestępstw (art. 115 § 3 k.k.), w związku ze skazaniem sprawcy w warunkach powrotu do przestępstwa – tzw. recydywy zwykłej (art. 64 § 1 k.k.), a także w związku z obligatoryjnym zarządzeniem wykonania warunkowo zawieszony kary (art. 75 § 1-1a k.k.). Zob. B. Błońska, *Zagadnienie przedmiotu ochrony prawnokarnej w przypadku przestępstw eksploatacji prostytucji*, *Studia Iuridica* 2006, nr 46, s. 37. Kodeks karny skarbowy nie operuje kryterium podobieństwa przestępstw przy określaniu przesłanek recydywy skarbowej. W tym zakresie posługuje się mianem „przestępstw tego samego rodzaju” (por. art. 42 § 1 k.k.s. w zw. z art. 53 § 12 k.k.s.). Natomiast w kwestii przesłanek obligatoryjnego zarządzenia wykonania zawieszony kary obowiązuje regulacja recypowana z k.k. (art. 75 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Zob. także Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, *CzPKiNP* 1998, nr 1-2, s. 60.

W nauce prawa karnego – przede wszystkim zaś w niemieckiej dogmatyce *lex criminalis* – wypracowano wiele znaczących koncepcji teoretyczno-prawnych, których przedmiotem jest pojęcie i charakter dobra prawnego⁷⁰. W związku z powyższym dokonując przeglądu aktualnego stanu wiedzy o dobru prawnym, należy podkreślić zróżnicowanie poglądów, wyrażanych w niniejszej kwestii przez przedstawicieli poszczególnych kierunków prawa karnego – począwszy od *strictae* formalnego ujęcia dobra prawnego, charakteryzującego pozytywizm prawniczy – po współczesne koncepcje, wykorzystujące osiągnięcia nauk społecznych, np. psychologii czy socjologii⁷¹. Funkcjonujące w doktrynie koncepcje dobra prawnego można zatem podzielić na pozytywistyczne, liberalne czy funkcjonalne. Kompleksowa teoria dobra prawnego musi natomiast uwzględniać wieloaspektowy charakter badanego zjawiska, dlatego też należy wziąć pod uwagę zarówno aspekt normatywny (przełożenie pewnych wartości na język norm prawnych), aspekt aksjologiczny (wartościująca ocena dóbr prawnych), aspekt socjologiczny (społeczne znaczenie dóbr prawnych) czy też aspekt psychologiczny (proces utożsamiania się z określonymi wartościami stanowiącymi dobra prawne).

Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego są interesy finansowe Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów⁷². Natomiast rodzajowym przedmiotem ochrony norm prawnokarnych zawartych w rozdziale 6 k.k.s., penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie jest obowiązek podatkowy⁷³. Prawo karne skarbowe odgrywa w tym zakresie subsydiarną rolę wobec unormowań zawartych w przepisach podatkowych. Ustawodawca przewiduje bowiem stosowanie sankcji karnych, wtedy gdy dane dobro prawne wymaga szczególnej ochrony, a normy prawa podatkowego nie są w stanie zapewnić przestrzegania tych wartości⁷⁴.

Należy zauważyć, że obowiązek podatkowy wykazuje się odmiennym charakterem od innych dóbr prawnych, podlegających ochronie na gruncie prawa

70 W polskim piśmiennictwie karnistycznym problematyka dobra prawnego nie doczekała się dotychczas ujęcia w formie opracowania monograficznego. Temu zagadnieniu poświęca się nieliczne publikacje mające w istocie charakter przeglądowy. Zob. H. J. Hirsch, *W kwestii aktualnego stanu dyskusji o pojęciu dobra prawnego*, RPEiS 2002, nr 1-2; M. Prengel, *Dobro prawne...*, s. 5-7; D. Gruszecka, *Pojęcie dobra prawnego w prawie karnym*, Wrocławskie Studia Erazmiańskie. Zeszyty Studenckie, Wrocław 2008.

71 Szerzej M. Prengel, *Pojęcie dobra prawnego...*, s. 5-7 i wskazana tam literatura.

72 Zob. np. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym*, s. 90-91, 104.

73 Por. wyrok SN z dnia 26 stycznia 2011 r., II KK 214/10, LEX nr 738376; wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 9, poz. 5; postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51.

74 Zob. J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 120.

karnego powszechnego. Postrzeganie dobra prawnego w kategoriach obowiązku (powinności) stanowi rozwiązanie charakterystyczne przede wszystkim dla prawa karnego skarbowego. Dlatego też wypracowane w dogmatyce *lex criminalis* koncepcje dobra prawnego nie odzwierciedlają specyficznego charakteru obowiązku podatkowego. Powyższa problematyka pozostaje nadal poza głównym obszarem zainteresowania doktryny prawa karnego skarbowego. W literaturze przedmiotu poprzestaje się wyłącznie na wskazaniu rodzajowego przedmiotu ochrony norm prawnych zawartych w rozdziale 6 k.k.s. Ogranicza się zatem wyłącznie do techniczno-formalnego ujęcia przedmiotowego zagadnienia, nie uwzględniającego złożoności niniejszej problematyki⁷⁵.

Szczególny charakter powyższego dobra prawnego wynika przede wszystkim z formalnego znaczenia obowiązku podatkowego. Ów semantyczny formalizm – składniad znamienny dla prawa karnego skarbowego – wyraża się w przypisaniu badanemu pojęciu normatywnego znaczenia⁷⁶. Niemożliwe jest wszakże intuicyjne określenie znaczenia obowiązku podatkowego. Wynika to poniekąd ze specyficznego charakteru prawa podatkowego. Obowiązek podatkowy bowiem, w odróżnieniu od typowych dóbr prawnych podlegających ochronie na gruncie prawa karnego powszechnego, np. zdrowia, życia czy mienia, ma charakter niematerializowany; nie istnieje w płaszczyźnie ontologicznej. Ów termin należy wszakże do specjalistycznej siatki pojęciowej. Nie odzwierciedla zatem fizycznie (materialnie) istniejącego bytu, lecz odwołuje się do formalnego (normatywnego) znaczenia pojęcia obowiązku podatkowego *sensu stricto*. Natomiast formalne znaczenie obowiązku podatkowego, przynajmniej pośrednio wynika z unormowania zawartego w art. 53 § 30 k.k.s. Można więc mówić o normatywnym zdefiniowaniu powyższego pojęcia na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, z tym zastrzeżeniem, że definicja obowiązku podatkowego zawarta we wskazanym przepisie ma charakter niesamodzielnego i niezupełnego⁷⁷. Posiada przeto ograniczone znaczenie poznawcze.

75 Zob. V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 191 i n.; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 209; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Zakamycze 2005, s. 213; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005, s. 265. Więcej uwagi zagadnieniu rodzajowego dobra prawnego w przepisach podatkowych poświęcił L. Wilk, zob. tenże, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 32 i n.

76 Kodeks karny skarbowy w ten sam sposób definiuje także pojęcia z innych dziedzin: prawa celnego (art. 53 § 32 k.k.s), prawa dewizowego (art. 53 § 34 k.k.s) a także z zakresu gier i zakładów wzajemnych (art. 53 § 35 k.k.s). Przy tym w kodeksie po raz pierwszy w historii ustawodawstwa karnego skarbowego wyodrębniono rozdział poświęcony objaśnieniu wyrażen ustawowych. Zob. Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 55-63.

77 Kodeks karny skarbowy odwołuje się wszakże w tym zakresie do definicji obowiązku podatkowego zawartej w Ordynacji Podatkowej (niesamodzielnosc), która odsyła do przepisów zawartych w ustawach

Kodeks karny skarbowy w zakresie znaczenia pojęcia obowiązku podatkowego odwołuje się do regulacji zawartej w Ordynacji Podatkowej (zob. art. 4 ust. 1 o.p. w zw. z art. 53 § 30 k.k.s.). Tym samym unika się zbędnego powtarzania definicji zawartych uprzednio w przepisach podatkowych. Niemniej jednak, powyższa regulacja ujawnia dość wyraźny rozdźwięk pomiędzy znaczeniem obowiązku podatkowego *sensu stricto*, przyjętym w Ordynacji Podatkowej a rozumieniem tego pojęcia na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Dążenie ustawodawcy do ujednoczenia stosowanej terminologii stało się źródłem poważnych wątpliwości interpretacyjnych⁷⁸. Ów semantyczny dysonans zdaje się przy tym wynikać z odmiennego pojmowania charakteru obowiązków instrumentalnych⁷⁹. Stanowi także poniekąd kontynuację wątpliwości wyrażanych w tym względzie na gruncie prawa podatkowego⁸⁰. W tym przypadku nieuprawnione jest bowiem utożsamianie obowiązku podatkowego wyłącznie z obowiązkiem podstawowym, tzn. obowiązkiem zapłaty podatku, pomimo iż czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie rzeczywiście przede wszystkim w tak rozumiany obowiązek podatkowy godzą⁸¹. Natomiast przyjęcie w tym zakresie wykładni literalnej, bez uwzględnienia kontekstu systemowego oznaczałoby w istocie ograniczenie zakresu penalizacji czynów unormowanych w rozdziale 6 k.k.s. wyłącznie do zachowań godzących w podstawowy obowiązek podatkowy. Przez to część uregulowań zawartych w tym rozdziale, penalizujących czyny stanowiące naruszenie obowiązków instrumentalnych, straciłoby w istocie rację bytu⁸². Dlatego też podejmowane w orzecznictwie próby reinterpretacji pojęcia obowiązku podatkowego i rozszerzenia jego zakresu znaczeniowego należy ocenić krytycznie⁸³. Nie można wszakże zmieniać znaczenia pojęć podatkowych w zależności od kontekstu, w jakim te pojęcia występują.

De lege ferenda można zatem wskazać, iż właściwym rozwiązaniem w tym przypadku byłby powrót do wcześniejszego brzmienia tytułu rozdziału 6 k.k.s., tzn. intytulacji przyjętej w ustawie karnej skarbowej z 1960 r., uwzględniającej

podatkowych, precyzujących poszczególne elementy konstrukcji podatku, tzn.: podmiot i przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stawki podatku (niezupełność). Przeto definicja obowiązku podatkowego zawarta w Kodeksie karnym skarbowym ma charakter niesamodzielny i niezupełny.

78 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 35-40.

79 M. Liszewski, *Charakter prawny obowiązków instrumentalnych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, nr 2, s. 148.

80 *Ibidem*, s. 139-142 i wskazana tam literatura.

81 Pewnym wyjątkiem jest przepis zawarty w art. 56 § 4 k.k.s., który ponadto chroni obowiązek o charakterze instrumentalnym, polegający na składaniu deklaracji podatkowych. Por. także uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, t. 1, Toruń 2007, s. 36; zob. także M. Liszewski, *Charakter prawny obowiązków instrumentalnych*, s. 148.

82 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 36.

83 Por. Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63.

jednak zawarte w tym rozdziale przestępstwa z zakresu dotacji lub subwencji – „Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz z zakresu dotacji lub subwencji”⁸⁴. Wszakże w aktualnym stanie prawnym pojęcie obowiązku podatkowego występuje wyłącznie w tytule powyższego rozdziału (i oczywiście w art. 53 § 30 k.k.s.). Żaden inny przepis części szczególnej k.k.s. nie operuje tym mianem. Zatem powrót do dotychczasowego tytułu tego rozdziału spowodowałby, iż niecelowe byłoby definiowanie pojęcia obowiązku podatkowego. Zniknęłaby przy tym oczywista sprzeczność pomiędzy znaczeniem obowiązku podatkowego przyjętym w k.k.s. i Ordynacji Podatkowej. Pozwoliłoby to uniknąć wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie.

Wprawdzie w doktrynie podkreśla się, iż zastosowanie stylizacji kierunkowej w tytule powyższego rozdziału „(...) odpowiednio uwypukla dobro, którego ochronę postuluje współczesny ustawodawca, kładąc wyraźny akcent na przestrzeganie obowiązków podatkowych”⁸⁵. Niemniej należy zaznaczyć, że ów zabieg stylistyczny właściwie nie implikuje nowych treści normatywnych do materialnoprawnej zawartości rozdziału 6 k.k.s. Stanowi natomiast pewną wskazówkę interpretacyjną i informuje o treści tego rozdziału. Wydaje się zatem, że nie należy przeceniać znaczenia zmian w intytulacji wskazanego rozdziału⁸⁶.

Szczególny charakter powyższego dobra prawnego wynika także ze specyficznego postrzegania źródła bezprawności czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Naruszenie bądź narażenie obowiązku podatkowego zdaje się bowiem wyczerpywać przede wszystkim w pojęciu formalnej bezprawności. Obowiązek podatkowy jest wszakże pojęciem formalnym. Przy tym takie rozumienie dobra prawnego zdaje się odpowiadać relacyjnemu ujęciu bezprawności zaproponowanemu przez W. Wróbla⁸⁷. Wyraża się ono bowiem w sprzeczności określonego zachowania z normą prawną zrekonstruowaną na podstawie przepisów podatkowych. Natomiast materialny element bezprawność, utożsamiany ze społeczną szkodliwością czynu⁸⁸, zdaje się nie odgrywać tak znaczącej roli, pomimo iż społeczna szkodliwość (w stopniu wyższym niż znikomy) stanowi niezbędny warunek uznania czynu za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (art. 1 § 2 k.k.s.).

Czyny godzące w obowiązek podatkowy stanowią bowiem w głównej mierze naruszenie określonych reguł postępowania – nakazów i zakazów zawartych

84 Por. Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz. U. z 1960 r. Nr 21, poz. 123) Obowiązująca później Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. z 1971 r. Nr 28, poz. 260 ze zm.) stanowiła o „przestępstwach i wykroczeniach podatkowych w zakresie zobowiązań podatkowych i dotacji”. Przy tym należy podkreślić, że w przypadku narażenia podatku na uszczuplenie nie zawsze dochodzi do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe.

85 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 265.

86 Por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 33-35.

87 W. Wróbel, *Relacyjne i wartościujące ujęcie bezprawności w prawie karnym*, PPK 1993, nr 8, s. 5.

88 Por. I. Andrejew, *Ustawowe znamiona przestępstwa*, Warszawa 1959, s. 209.

w przepisach podatkowych (norm sankcjonowanych). Przy tym stwierdzenie naruszenia bądź narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo sprowadza się w istocie do operacji logicznej (sylogizmu prawniczego) – subsumcji określonego stanu faktycznego pod właściwą normę prawną zawartą w Kodeksie karnym skarbowym⁸⁹. Należy przy tym podkreślić, iż nie przesądza to bynajmniej o aksjologicznej neutralności zachowań skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie⁹⁰.

Formalne ujęcie obowiązku podatkowego jest źródłem pewnych wątpliwości, które wyrażane są w związku rozszerzaniem się obszaru regulacji na tzw. przyszłościowo zorientowane dziedziny życia. W prawie karnym powszechnym od pewnego czasu dostrzega się bowiem narastającą tendencję do wskazywania nowych, ponadindywidualnych i zdematerializowanych dóbr prawnych, przede wszystkim w obszarach związanych z gospodarką, komunikacją czy ochroną środowiska⁹¹. Katalog dóbr prawnych nie ma zatem charakteru statycznego, lecz charakteryzuje się ograniczonym dynamizmem. Przy tym ów dynamizm nie oznacza bynajmniej naruszenia zasady pewności i stałości prawa. Niezrozumiałe wydaje się być zatem postrzeganie procesu kształtowania się nowych dóbr prawnych w kategoriach „kryzysu” bądź też „rozmywania się” pojęcia dobra prawnego⁹². Przy ocenie powyższego zjawiska należy wszakże uwzględnić specyficzny charakter poszczególnych dziedzin i gałęzi prawa. Dlatego też wskazywanie nowych dóbr prawnych winno być postrzegane raczej przez pryzmat ewolucji prawnokarnej ochrony istotnych wartości, aniżeli w kategoriach działań zmierzających do zdeprecjonowania pojęcia dobra prawnego.

Można bowiem odnieść wrażenie, że zwolennicy dotychczasowego rozumienia badanego pojęcia zdają się nie dostrzegać zmian zachodzących w prawie karnym *sensu largo*. Wszakże dobra prawne o abstrakcyjnym charakterze od dawna funkcjonują w prawie karnym skarbowym i w zasadzie nigdy nie budziły większych wątpliwości. Reprezentatywnym przykładem jest tu obowiązek podatkowy⁹³.

89 Z dniem wejścia w życie unormowań Kodeksu karnego skarbowego (19 października 1999 r.) pozbawiono finansowe organy państwa (Urzędy Skarbowe, Urzędy Celne w I instancji) kompetencji do orzekania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Wszystkie sprawy z tego zakresu poddano kognicji niezawisłych sądów, realizując tym samym postanowienia art. 175 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Finansowym organom postępowania pozostawiono wszakże kompetencje do nakładania kary grzywny za wykroczenia skarbowe w trybie postępowania mandatowego.

90 W opracowaniach z zakresu socjologii przestępczości wskazuje się na próby aksjologicznej neutralizacji zachowań godzących w obowiązki podatkowe, Zob. R. Dyoniziak, A. Słaboń, *Patologia życia gospodarczego. Aspekty socjologiczne*, Kraków 1997, s. 23-26.

91 H. J. Hirsch, *W kwestii aktualnego stanu dyskusji...*, s. 1.

92 Por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 32 i n.

93 Tytułem wyjaśnienia należy wskazać, iż nie należy utożsamiać abstrakcyjnego charakteru obowiązku podatkowego (dobra prawnego) z abstrakcyjnym obowiązkiem podatkowym. Pierwszy z powyższych

W literaturze ów rodzajowy przedmiot ochrony określa się także mianem: „interesu fiskalnego” wierzyciela podatkowego⁹⁴, „prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego państwa”⁹⁵ albo też „podatkowych uwarunkowań interesu skarbowego państwa”⁹⁶. Przy tym powyższe określenia dobra prawnego nie odznaczają się wysokim stopniem semantycznej precyzji. Mają wszakże charakter wysoce relatywny. Takie ujęcie rodzajowego przedmiotu ochrony nie oznacza bynajmniej zdeprecjonowania pojęcia dobra prawnego. Nie można zatem wysuwać powyższych zarzutów w stosunku do obowiązku podatkowego.

Szczególny charakter obowiązku podatkowego zdaje się w największym stopniu odpowiadać metodyczno-teleologicznemu rozumieniu pojęcia dobra prawnego. Obowiązek podatkowy wszak charakteryzuje się brakiem wyraźnych konotacji aksjologicznych. Wydaje się przy tym, iż takie rozumienie powyższego pojęcia wyraża właśnie ów „rozpoznany przez ustawodawcę w poszczególnej normie prawnej cel wyrażony w swojej najbardziej zwięzłej formule”⁹⁷. Obowiązek podatkowy jest bowiem pojęciem formalnym, które nie uzewnętrznia się w postaci zmaterializowanej, niemniej odgrywa istotną rolę w zakresie interpretacji znamion czynu zabronionego. Wyraża także ów nadrzędny cel regulacji, w postaci ochrony interesów fiskalnych uprawnionych podmiotów. Przez to w doktrynie prawa karnego skarbowego podkreśla się znaczenie obowiązku podatkowego w procesie wykładni norm prawnych, służącym ustaleniu obszaru kryminalizacji⁹⁸.

Brak materialnego substratu, który zawarty byłby w pojęciu obowiązku podatkowego powoduje, iż związek przyczynowy pomiędzy czynem zabronionym a naruszeniem czy narażeniem na niebezpieczeństwo dobra prawnego nie jest tak wyraźny i oczywisty jak w przypadku materialnych (fizycznych) dóbr prawnych, którym

terminów stanowi bowiem kategorię podatkową, drugi natomiast należy do pojęć z zakresu dogmatyki prawa karnego. Abstrakcyjny obowiązek podatkowy oznacza wszakże wyrażone w ustawach podatkowych reguły opodatkowania. Gdy określony podmiot spełni warunki, z którymi ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, to można mówić o zindywidualizowanym obowiązku podatkowym, a ów podmiot zyskuje status podatnika. Przeto indywidualnego charakteru dobra prawnego (obowiązku podatkowego) nie należy identyfikować z indywidualnym charakterem obowiązku podatkowego, jak również ze zindywidualizowanym obowiązkiem podatkowym (oba terminy są kategoriami podatkowymi). Powyższe pojęcia posiadają odrębne zakresy semantyczne. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 36-38; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, s. 35.

94 S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Zakamycze 2005, s. 213.

95 G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 79.

96 F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 209.

97 M. Honig, *Die Einwilligung des Verletzten, cz. I, Die Geschichte des Einwilligungproblems und die Methodenfrage*, Mannheim 1919, s. 94 (cyt. za M. Prengel, *Dobro prawne...*, s. 5).

98 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 35-41.

można przypisać znaczenie intuicyjne. Należy bowiem podkreślić, iż w przypadku obowiązku podatkowego dostrzeżenie wskazanej zależności wymaga znajomości przepisów podatkowych. Z tym związany jest z kolei także odrębny problem świadomości norm i faktów w prawie karnym skarbowym⁹⁹. Ponadto przepisy podatkowe często ulegają zmianom. Dlatego też identyfikacja zdematerializowanych dóbr prawnych może stwarzać pewne problemy interpretacyjne, nie tylko dla adresatów norm prawnokarnych, ale także dla teoretyków prawa karnego.

Można przy tym wskazać na pewien relatywizm pojęciowy, którym odznacza się powyższe pojęcie. Wszakże formalna treść obowiązku podatkowego (dobra prawnego) zależy od szczegółowych rozwiązań zawartych w ustawach podatkowych. Normatywna zmiana w tym zakresie powoduje zatem, że dobro prawne chronione przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego relatywizuje się do nowego porządku prawnego. Innymi słowy, treść obowiązku podatkowego odzwierciedlająca prawnie chronione dobro zmienia się wraz ze zmianą reguł opodatkowania zawartych w ustawach podatkowych. Istnieje zatem realne niebezpieczeństwo instrumentalnego wykorzystania norm prawa karnego skarbowego dla osiągnięcia określonych celów politycznych¹⁰⁰. Prawo karne skarbowe chroni bowiem przestrzeganie obowiązków podatkowych, bez względu na to czy wprowadzone regulacje odzwierciedlają, np. zasady sprawiedliwości podatkowej, uczciwej konkurencji, umożliwiają wolny przepływ usług i towarów. W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazuje się wszak wiele przypadków dyskryminacyjnego opodatkowania¹⁰¹.

Szczególne ochrona obowiązków podatkowych stanowi przejaw kierowania się względami natury pragmatycznej w zakresie ustalania priorytetów polityki kryminalnej państwa, w tym w szczególności polityki dóbr prawnych. Ów pragmatyzm wyraża się w zjawisku polegającym na fiskalizacji funkcji ochronnej prawa karnego

99 Zob. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym*, [w:] Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Połuszyński, J. Stelmasiak (red.), *Administracja publiczna u progu XXI w. Prace dedykowane Profesorowi Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemysł 2000, s. 100-102.

100 Przykładem instrumentalnego wykorzystania norm prawa karnego skarbowego były regulacje zawarte w Ustawie karnej skarbowej z 1971 r. W doktrynie podkreślano wszakże, iż: „prawo karne skarbowe PRL służy interesom ludu pracującego przez zwalczanie społecznie niebezpiecznych czynów, godzących w porządek finansowy państwa”. Wskazywano także na odmienne zasady odpowiedzialności za nadużycia popełnione w przedsiębiorstwach gospodarki uspołecznionej, które stanowiły *lex specialis* w stosunku do ogólnych unormowań w tym zakresie. Przy tym powyższa dyferencjacja rozwiązań prawnych wynikała z założeń ideologicznych tkwiących u podstaw systemu socjalistycznego, wyrażających się m.in. w społecznej (państwowej) własności środków produkcji i dominującej roli klasy robotniczej. Zob. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 6.

101 Zob. np. wyrok ETS z dnia 12 grudnia 2002 w sprawie Lankhorst-Hohorst (C-324/00) oraz wyrok ETS z dnia 18 września 2003 r. w sprawie Bosal Holding (C-168/01).

skarbowego. Wskazuje się przy tym na fundamentalne założenia tkwiące u podstaw prawa karnego skarbowego, wyrażające się w nadrzędności represji o charakterze ekonomicznym (kara grzywny) i priorytecie celu egzekucyjno-kompensacyjnego (specyficzne środki karne)¹⁰². Można zatem doszukiwać się w prawie karnym skarbowym wpływów ekonomicznej teorii prawa¹⁰³. Wszakże normy sankcjonujące zawarte w Kodeksie karnym skarbowym chronią przede wszystkim te wartości, które mają znaczenie fiskalne (podstawowy obowiązek podatkowy) bądź też przyczyniają się do ochrony tychże wartości (obowiązki instrumentalne). Znamienitym przykładem jest penalizacja czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Wpływy z tytułu podatków stanowią bowiem główne źródło dochodów budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego czy budżetu Unii Europejskiej lub budżetów z nim powiązanych. Uprawnione podmioty muszą zatem dokładać wszelkich starań i wykorzystywać wszystkie dostępne środki aby zoptymalizować dochody podatkowe.

Zasadność prawnokarnej ochrony obowiązku podatkowego może budzić pewne wątpliwości na gruncie prawa karnego powszechnego, zwłaszcza że w dogmatyce prawa podkreśla się społeczne znaczenie dobra prawnego¹⁰⁴. Natomiast w przypadku ochrony obowiązku podatkowego dąży się przede wszystkim do zapewnienia optymalnych dochodów podatkowych uprawnionym podmiotom. Przy tym społeczny wymiar dobra prawnego ma w tym przypadku znaczenie pośrednie – uzyskane środki są przeznaczane na zaspokajanie potrzeb społecznych. Powstają zatem wątpliwości dotyczące zasadności prawnokarnej ochrony dobra, które nie odzwierciedla – przynajmniej w sposób bezpośredni – istotnych wartości społecznych. Alternatywną formę ochrony mogłyby w tym przypadku stanowić wyłącznie środki o charakterze finansowym. Wszakże czyny karne skarbowe nie należą do kategorii przestępstw o największym ciężarze gatunkowym. Nie godzą bowiem na dobra o podstawowym znaczeniu, np. życie czy zdrowie ludzkie¹⁰⁵.

Rekapitułując powyższe rozważania należy podkreślić, iż w dogmatyce prawa karnego nie wypracowano dotychczas precyzyjnych dyrektyw, które pozwalałyby *ex ante* ocenić czy określone dobro, w tym przypadku obowiązek podatkowy,

102 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 467.

103 W ramach ekonomicznej analizy prawa karnego wypracowano ekonomiczny model ludzkich zachowań, zgodnie z którym człowiek decyduje się na popełnienie przestępstwa, jeżeli koszty popełnienia przestępstwa wydają się być mniejsze, aniżeli możliwe do osiągnięcia zyski. Zob. np. K. Pawlusiewicz, B. Brożek, *Prawo karne w świetle ekonomicznej teorii prawa (Uwagi krytyczne)*, PiP 2002, nr 12; I. Ehrlich, *Crime, Punishment and the Market of Offences*, *Journal of Economic Perspectives* 1996, vol. 10; B. Szamota, *Teoria ekonomiczna przestępczości (Analiza krytyczna modelu wyboru zachowania przestępczego)*, PiP 1992, nr 1, s. 37-48.

104 W. Wolter, *Zarys systemu prawnego. Część ogólna*, Kraków 1993, s. 81-82.

105 Por. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym...*, s. 93 i n.

zasługuje na ochronę prawnokarną bądź też umożliwiałyby *ex post* weryfikację zasadności przyznania danemu dobru ochrony prawnokarnej. Przez to decyzję w powyższej kwestii pozostawia się ustawodawcy, który w zasadzie dowolnie kształtuje politykę karną w tym zakresie. Można zatem mówić o polityce dóbr prawnych, przypisując ustawodawcy zadanie kreowania dóbr prawnych przy wykorzystaniu przedprawnych przedmiotów i interesów, których źródeł należy poszukiwać w wartościach pozaprawnych, poprzedzających regulacje normatywne. Wskazuje się przy tym, że granice aktywności ustawodawcy w tym zakresie określać ma obowiązująca normatywna ugoda społeczna. W polskim systemie prawnym niewątpliwie taką formę społecznego konsensusu zawartego pomiędzy władzą a społeczeństwem stanowi Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r., gdzie wśród praw i powinności obywatelskich, w art. 84 wymienia się obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, nakładany wyłącznie w drodze ustawy, którego realizacja zabezpieczona jest możliwością stosowania przymusu państwowego.

§ 2. BEZPOŚREDNI PRZEDMIOT OCHRONY W PRZYPADKU CZYNÓW SKUTKUJĄCYCH NARAŻENIEM PODATKU NA USZCZUPLENIE

Czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczerpiecie są deliktami skarbowymi godzącymi przede wszystkim w obowiązek zapłaty podatku¹⁰⁶. Wszakże warunkiem koniecznym dla realizacji znamion każdego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego zawartego w art. 54-56 k.k.s. jest nastąpienie skutku w postaci narażenia podatku na uszczerpiecie. W przypadku innych czynów zabronionych penalizowanych w rozdziale 6 k.k.s., powyższy skutek nie jest warunkiem *sine qua non* bytu przestępstwa czy wykroczenia skarbowego.

Ów specyficzny przedmiot ochrony (zamachu) stanowi przy tym uszczegółowienie rodzajowego przedmiotu ochrony. W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się bowiem, że obowiązek podstawowy i obowiązki instrumentalne składają się na pojęcie obowiązku podatkowego *sensu largo*¹⁰⁷. Przeto w Kodeksie karnym skarbowym wskazuje się różne formy zachowań naganych stanowiących nadużycia w sferze fiskalnej, które znajdują normatywne odzwierciedlenie w poszczególnych typach czynów zabronionych zawartych w rozdziale 6 k.k.s. Poszczególnym typom zachowań naganych odpowiadają natomiast specyficzne formy ochrony powyższego dobra prawnego.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż bezpośrednim przedmiotem ochrony w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczerpiecie jest mienie Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich¹⁰⁸. Naruszenie bądź narażenie obowiązku zapłaty podatku na konkret-

106 Tak też powyższe czyny są klasyfikowane w ramach przestępstw i wykroczeń skarbowych skierowanych przeciwko obowiązkom podatkowym. Zob. T. Oczkowski [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 193.

107 Niewątpliwie słuszny wydaje się przy tym pogląd wyrażony przez M. Liszewskiego, iż pojęcie obowiązku podatkowego wyrażone w rozdziale 6 k.k.s. winno być rozumiane szeroko, inaczej niż w Ordynacji Podatkowej i obejmować również obowiązki o charakterze instrumentalnym. Tenże, *Charakter prawny obowiązków instrumentalnych*, s. 141.

108 Tak L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 198; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności ...*, s. 57; G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 522 i n. Przy tym ostatni autorzy są w powyższej kwestii niekonsekwentni. G. Łabuda bowiem w odniesieniu do czynów unormowanych w art. 54-55 k.k.s. wskazuje,

ne niebezpieczeństwo godzi przede wszystkim w mienie wierzyciela podatkowego. Powyższe czyny nie stanowią wszakże wyłącznie naruszenia abstrakcyjnych reguł opodatkowania wyrażonych w przepisach podatkowych. Powodują bowiem także realny uszczerbek w mieniu wierzyciela podatkowego bądź narażają na powstanie takowego uszczerbku. Mają zatem konkretny wymiar finansowy, wyrażający się w wartości podatku narażonego na uszczuplenie.

Należy podkreślić, iż powyższe ujęcie bezpośredniego przedmiotu ochrony w sposób precyzyjny odzwierciedla *ratio legis* unormowań prawnych zawartych w art. 54-56 k.k.s. Celem tych regulacji jest bowiem zapewnienie należnych dochodów uprawnionym podmiotom. Niektórzy przedstawiciele doktryny definiują ów przedmiot ochrony odmiennie¹⁰⁹. Niemniej wydaje się, iż postrzeganie przedmiotu ochrony przez pryzmat określonych interesów, powinności czy też wzorców zachowań tylko „zaciemnia” istotę dobra prawnego. Powyższe punkty odniesienia mają bowiem wysoce relatywny charakter.

Należy także zauważyć, iż takie postrzeganie dobra prawnego może budzić pewne wątpliwości, przede wszystkim z uwagi na odmiennie rozumienie powyższego pojęcia na gruncie prawa karnego powszechnego. Wszakże mienie w znaczeniu przyjętym w rozdziale XXXV Kodeksu karnego (przestępstwa przeciwko mieniu) utożsamiane jest z konkretną rzeczą, będącą przedmiotem własności bądź faktycznego posiadania, przedstawiającą także określoną wartość majątkową. Przy tym tak rozumiane mienie jest przedmiotem zamachu w przypadku przestępstwa kradzieży (art. 278 k.k.) czy paserstwa (art. 291 k.k.). Natomiast przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie nie są czynami godzącymi w tak rozumiane prawo własności, tzn. prawo do dysponowania rzeczą, korzystania z rzeczy i pobierania pożytków. Zatem określanie powyższym mianem przyszłych wierzytelności podatkowych może wydawać się niezrozumiałe.

Tytułem wyjaśnienia należy wskazać, iż na gruncie prawa cywilnego pod pojęciem mienia rozumie się także inne prawa majątkowe (art. 44 k.c.), w tym prawa majątkowe o charakterze rzeczowym i obligacyjnym. Stąd też wierzytelności powstałe z tytułu obowiązku zapłaty podatku także są określane tym pojęciem. Stanowią wszakże prawa majątkowe o charakterze obligacyjnym. Istota obowiązku

iż bezpośrednim przedmiotem ochrony jest mienie wierzyciela podatkowego, podczas gdy P. Kardas w komentarzu do art. 56 k.k.s. podkreśla, że w przypadku oszustwa podatkowego, skądinąd także znamienne narażeniem podatku na uszczuplenie takim przedmiotem są zarówno obowiązki podatkowe, interes finansowy Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów, jak też mienie Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Wspólnot Europejskich (s. 542). Inaczej w tej kwestii: W. Kotowski. B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 261 i n. Należy przy tym podkreślić, iż po wejściu w życie Traktatu Lizbońskiego 1 grudnia 2009 r. przyznającego Unii osobowość prawną (art. 1 TUE) winno się pisać i mówić nie o mieniu Wspólnot Europejskich, a o mieniu Unii Europejskiej.

109 Zob. na ten temat, s. 6 i n. niniejszej pracy.

podstawowego związana jest bowiem z ekspektatywą uzyskania określonych przyrządów majątkowych z tytułu zapłaty podatku przez zobowiązane do tego podatku (podatników). Czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie godzą zatem w tak rozumiane mienie wierzyciela podatkowego.

Prawo podatkowe w odniesieniu do powyższych wierzytelności operuje pojęciem zobowiązania podatkowego. Podkreśla się wszakże, iż zobowiązania podatkowe stanowią formę konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego¹¹⁰. Przy tym ów szczególny charakter zobowiązań podatkowych znajdował niegdyś normatywne odzwierciedlenie w intytulacji rozdziału podatkowego, zawartego w u.k.s. z 1960 r. Delikty podatkowe stanowiły bowiem czyny z zakresu zobowiązań podatkowych¹¹¹. Kodeks karny skarbowy zrezygnował jednak z postępowania się tym pojęciem; ogranicza się tylko do pojęcia obowiązku podatkowego.

Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania stanowi czyn skierowany przeciwko mieniu wierzyciela podatkowego. Należy przy tym zaznaczyć, iż wskazane dobro prawne stanowi bezpośredni przedmiot ochrony. Wszakże istota uchylania się od opodatkowania wyraża się w celowym dążeniu do uniknięcia zapłaty należnego podatku. Natomiast pośrednim przedmiotem ochrony jest obowiązek składania deklaracji podatkowych (art. 54 § 1 k.k.s. *in fine*). Podkreśla się, że wskazany obowiązek o charakterze instrumentalnym związany jest z metodą samoobliczania podatku, gdy obowiązek podatkowy (zobowiązanie podatkowe) powstaje z chwilą złożenia stosownej deklaracji podatkowej. Przy tym specyficzną formą ochrony mienia wierzyciela podatkowego jest zabezpieczenie zgłaszania przedmiotu opodatkowania, zwłaszcza poprzez składanie odpowiednich deklaracji podatkowych¹¹².

W przypadku czynu zabronionego polegającego na niezgłoszeniu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub zatajenia rozmiarów prowadzonej działalności bezpośrednim przedmiotem ochrony jest mienie wierzyciela podatkowego. Specyficzną formą ochrony dobra prawnego jest zabezpieczenie

110 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz, t. 1*, Toruń 2007, s. 40.

111 Ustawa karna skarbową z 13 kwietnia 1960 r. klasyfikowała powyższe czyny jako przestępstwa z zakresu zobowiązań podatkowych.

112 Por. G. Łabuda [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 522. Wskazany autor podkreśla przy tym terminowość zgłaszania przedmiotu opodatkowania i składania deklaracji podatkowych. Niemniej wydaje się, iż w przypadku uchylania się od opodatkowania formą ochrony będzie przede wszystkim ujawnienie okoliczności, z których zaistnieniem przepisy podatkowe wiążą powstanie obowiązku podatkowego. Kwestia terminowego dokonania owych czynności zdaje się mieć znaczenie drugoplanowe, zwłaszcza w kontekście unormowań zawartych w art. 16 i 16a k.k.s. Wszakże w tym przypadku, gdy podatnik nie ma zamiaru uchylenia się od zapłaty podatku, a jedynie spóźni się ze zgłoszeniem przedmiotu opodatkowania lub złożeniem stosownej deklaracji, to nie można przypisać mu wypełnienia znamion czynu zabronionego z art. 54 k.k.s.

prawidłowego postępowania się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu¹¹³. W przypadku firmanctwa, będącego formą uchylania się od opodatkowania, pośrednim przedmiotem ochrony jest wiarygodność rejestru sądowego (Krajowego Rejestru Sądowego) i innych rejestrów bądź ewidencji (Ewidencji Działalności Gospodarczej). Można także wskazać na ochronę zasad uczciwej konkurencji w obrocie gospodarczym¹¹⁴. Wszakże koszty związane z opodatkowaniem działalności gospodarczej (VAT i CIT) stanowią istotny składnik finalnej ceny oferowanych dóbr i usług. Istotnym czynnikiem jest także bezpieczeństwo obrotu handlowego. Zgodne ze stanem rzeczywistym oznaczenie umożliwia bowiem szybką identyfikację nieuczciwego producenta bądź usługodawcy.

Czyn zabroniony określany mianem oszustwa podatkowego¹¹⁵ polega na zatajeniu prawdy bądź podaniu niezgodnych z rzeczywistością informacji, mających wpływ na ustalenie wysokości należnego podatku. Ów czyn godzi zatem w mienie wierzyciela podatkowego, tzn. dochody finansowe Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów, postrzegane jako ekspektatywą uzyskania określonych świadczeń pieniężnych, wynikających z obowiązków podatkowych¹¹⁶. Natomiast pośrednim przedmiotem ochrony jest w tym przypadku zgodność ze stanem rzeczywistym oświadczeń i deklaracji składanych przez podatnika. Wskazana forma ochrony polega na zabezpieczeniu terminowego, a przede wszystkim rzetelnego dokonywania ustalenia istnienia i wysokości zobowiązań podatkowych oraz właściwego zgłaszania przedmiotu opodatkowania¹¹⁷.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie bezpośrednim przedmiotem ochrony jest mienie wierzyciela podatkowego. Czyny zabronione zawarte w art. 54-56 k.k.s. narażają bowiem to mienie na powstanie realnego uszczerbku finansowego. Wyrazem tego niebezpieczeństwa jest konkretna wartość podatku narażonego na uszczuplenie. Przy tym ochrona powyższego dobra prawnego przybiera różne formy tworząc spójny system prawny zapobiegający nadużyciom w sferze fiskalnej.

113 G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 529.

114 L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 255.

115 Por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 3, s. 61-63. Autorzy wskazują, że w ustawowym opisie czynu zabronionego z art. 56 k.k.s. nie występuje znamię „wprowadzenia w błąd” bądź też „wyzyskania błędu” charakterystyczne dla oszustwa. Dlatego też ich zdaniem nieuzasadnione jest operowanie tym pojęciem w odniesieniu do czynu zabronionego z art. 56 k.k.s. G. Łabuda zdaje się później łagodzić to stanowisko, wskazując iż ów czyn jest zaliczany do kategorii oszustw *sensu largo* i podkreślając, że wystąpienie błędu po stronie organu podatkowego nie jest w tym przypadku konieczne dla realizacji znamion czynu zabronionego. Zob. P. Kardas [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 537.

116 Zob. P. Kardas, *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, Prok. i Pr. 2007, nr 2, s. 11.

117 Por. P. Kardas [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 542.

ROZDZIAŁ III

**PODMIOT CZYNÓW ZABRONIONYCH
SKUTKUJĄCYCH NARAŻENIEM PODATKU
NA USZCZUPLENIE**

§ 1. PODMIOTOWY ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PRZESTĘPSTWA I WYKROCZENIA SKARBOWE SKUTKUJĄCE NARAŻENIEM PODATKU NA USZCZUPLENIE PRZEWIDZIANY W KKS

1. Podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej

1.1. Podatnik

Przestępstwa podatkowe z uwagi na potencjalny krąg sprawców zaliczane są do grupy czynów zabronionych określanej mianem *white-collar crime*¹¹⁸. Wskazana kategoria nie ma jednak charakteru normatywnego. W nauce prawa karnego podejmuje się próby wypracowania modelowego wzorca osobowości przestępców gospodarczych, wskazując na antyspołeczność, egocentryzm, wysoki poziom inteligencji, trudności w relacjach interpersonalnych, itp., jako wiodące cechy charakterologiczne tych sprawców¹¹⁹.

Czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie należą do typu przestępstw i wykroczeń skarbowych indywidualnych właściwych. Sprawcą tych czynów może być zatem wyłącznie podmiot posiadający określoną cechę indywidualizującą – tzn. będący podatnikiem¹²⁰. Posiadanie przez sprawcę statusu

118 Zob. E. H. Sutherland, *White Collar Crime*, Dryden Press, New York 1949, s. 3 i n. Wśród cech charakterystycznych tego rodzaju przestępczości w doktrynie wskazuje się m.in.: brak użycia przemocy, fikcję braku pokrzywdzonych, wysoką stopę zwrotu, złożony mechanizm popełniania przestępstw, wysoki status społeczny sprawców, ścisłą specjalizację sprawców, samoocenę zachowania sprawy odnoszącą się do negacji przestępnego charakteru popełnionego czynu, podwyższoną skuteczność ostracyzmu społecznego wobec sprawców, niski wymiar kar orzekanych wobec sprawców stosunku do wartości wyrządzonych szkód. Zob. S. Zieliński, *Koncepcja przestępczości „białych kołnierzyków” w Polsce w kontekście zmywy przetargowej*, PBW 2015, nr 12, s. 271.

119 B. Hołyst, *Psychologia kryminalistyczna*, Warszawa 2009, s. 494-495.

120 Kodeks karny skarbowy przewiduje poza tym możliwość przypisania odpowiedzialności podmiotowi niebędącemu podatnikiem – na podstawie art. 9 § 3 k.k.s., a także współsprawy przestępstwa skarbowego nieposiadającemu cechy indywidualizującej – na podstawie art. 21 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Zob. M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 223.

podatnika stanowi wszakże konstytutywną cechę przestępstw i wykroczeń skarbowych znamionem narażeniem podatku na uszczuplenie. Wskazana właściwość nie wpływa natomiast na stopień karalności czynu. Kodeks karny skarbowy postuluje się w tym względzie innym kryterium – wysokością podatku narażonego na uszczuplenie¹²¹.

Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie zwykle powiązana jest z wysokością osiągniętych przez sprawcę dochodów (PIT i CIT), albo też z wysokością realizowanego obrotu (VAT). Sprowadzając zatem ów problem wyłącznie do aspektu finansowego można stwierdzić, że popełnianie czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie bardziej „opłaca się” tym podatnikom, którzy osiągają znaczne dochody, prowadzą działalność gospodarczą, są podatnikami VAT. Powyższa zależność nie stanowi jednakże reguły.

Podstawowe znaczenie dla ustalenia podmiotowego zakresu odpowiedzialności, w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, ma określenie znaczenia tytułowego pojęcia na gruncie prawa karnego skarbowego. Kodeks odwołuje się w tym zakresie do regulacji zawartych w przepisach podatkowych (zob. art. 53 § 30 k.k.s.). Jednakże definiując to pojęcie należy uwzględnić także inne unormowania zawarte w tzw. słowniczku ustawowym, które poniekąd uzupełniają normatywną definicję zawartą w Ordynacji Podatkowej. Prawo karne skarbowe charakteryzuje się wszakże pewną autonomią pojęciową. Stąd też na gruncie k.k.s. niektóre pojęcia mają nieco inne znaczenie, aniżeli to, które wynika wprost z ustaw podatkowych.

Podatnikiem w świetle art. 7 ust. 1 o.p. jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Wskazany katalog form organizacyjnych nie ma charakteru zamkniętego. Ustawy podatkowe mogą przyznawać status podatnika także innym podmiotom – np. podatkowym grupom kapitałowym i spółkom cywilnym¹²². Jednakże relewantna z punktu widzenia przypisania odpowiedzialności ocena, czy dany podmiot podlega zindywidualizowanemu obowiązkowi podatkowemu dokonywana jest przede wszystkim w oparciu o konkretną ustawę podatkową, która szczegółowo określa zakres podmiotowy podatku. Zatem abstrakcyjna definicja podatnika zawarta w art. 7 ust. 1 o.p. ma ograniczoną przydatność na gruncie prawa karnego skarbowego¹²³. Wymaga wszakże w każdym przypadku doprecyzowania przez konkretną ustawę podatkową.

121 Zob. także rozdział VII.

122 Poszczególne ustawy podatkowe przyznają status podatników podatkowym grupom kapitałowym (art. 1a u.p.d.o.p.) i spółkom cywilnym (art. 15 ust. 1 u.p.t.u.).

123 Zob. A. Nykiel, *Podmiotowość podatkowoprawna (wybrane zagadnienia)*, PIP 2000, nr 3, s. 60.

Kodeks karny skarbowy w art. 53 § 30 k.k.s. *in fine* stanowi, że podatnikiem jest także osoba zobowiązana do uiszczenia opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym. W tym zapisie przejawia się fiskalizm prawa karnego skarbowego. W piśmiennictwie podkreśla się skądinąd słusznie, że powyższa regulacja dotyczy wyłącznie opłat stanowiących należność państwową lub samorządową¹²⁴. Podatnikiem na gruncie kodeksu jest także osoba zobowiązana do uiszczenia należności budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich, budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu (art. 53 § 26a k.k.s.). Polskie ustawodawstwo podatkowe nie uwzględniła jednak tego aspektu. W tym przypadku wprowadzenie do k.k.s. unormowań umożliwiających penalizację zachowań godzących w wspólnotowe interesy finansowe, wynikało z konieczności dostosowania polskiego prawa do unormowań obowiązujących w Unii Europejskiej¹²⁵. Należy zatem stwierdzić, że prawo karne skarbowe operuje względnie szerokim rozumieniem tytułowego pojęcia. Ów zakres znaczeniowy stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań na temat podmiotowego zakresu odpowiedzialności karnej skarbowej.

Podmiotem przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie może być podatnik będący osobą fizyczną (por. art. 7 ust. 1o.p.). Przy tym wskazana osoba musi się wykazać zdolnością do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej z uwagi na swój wiek i stopień poczytalności. Prawo podatkowe nie uzależnia możliwości bycia podatnikiem od posiadania zdolności do czynności prawnych¹²⁶. Stąd też podatnikiem – w świetle przepisów prawa podatkowego – może być także osoba małoletnia lub niepoczytalna, która podlega

124 W doktrynie wskazuje się, iż na gruncie Kodeksu karnego skarbowego „określona opłata mieści się w definicji «podatek» jedynie wówczas, gdy stanowi ona niepodatkową należność budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego o podobnym daninowym charakterze.” Natomiast opłaty, których beneficjentami są fundusze celowe, np. Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (wplaty obowiązkowe na rzecz PFRON) bądź inne jednostki, np. okręgowe izby radców prawnych (opłata roczna za aplikację) nie zawierają się w znaczeniu podatku, określonym na gruncie k.k.s. Zob. A. Pęczyk-Tofel, M.S. Tofel, *Odpowiedzialność karna skarbową za uchylanie się od zapłaty opłat*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 10, s. 23-37. W kwestii niepodatkowych należności budżetu państwa, zob. także wyrok NSA z dnia 18 marca 1999 r., I SA/Po 1565/98 (niepubl.).

125 Wskazane należności podlegają ochronie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego na podstawie wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów Unii Europejskiej. Państwa będące stronami konwencji z 26 lipca 1995 r. o ochronie interesów finansowych WE (Dz. Urz. WE nr C 316 z dnia 27 listopada 1995 r.) zobowiązane są bowiem do penalizacji zachowań określanych mianem oszustw przeciwko interesom finansowym UE. Zob. A. Adamski, *Karalność oszustw na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej na podstawie prawa polskiego*, [w:] T. Dukiet-Nagórska (red.), *Zagadnienia współczesnej polityki kryminalnej*, Bielsko-Biała 2006, s. 136.

126 Podatnikiem może zatem być osoba fizyczna niezależnie od tego czy posiada pełną zdolność do czynności prawnych, ograniczoną zdolność, czy też nie posiada zdolności do czynności prawnych (art. 8 k.c.). Natomiast odrębną kwestią jest zdolność do występowania w postępowaniu podatkowym

obowiązkowi podatkowemu. Natomiast podmiotem odpowiedzialności karnej skarbowej może być tylko podatnik, który popełnił czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat i w chwili czynu był poczytalny lub przynajmniej miał poczytalność ograniczoną. Kodeks karny skarbowy nie przewiduje bowiem możliwości przypisania odpowiedzialności nieletniemu lub niepoczytalnemu sprawcy.

Należy zauważyć, że bezwzględnemu respektowaniu zasady nieodpowiedzialności karnej nieletnich niewątpliwie sprzyja stosunkowo niski – w porównaniu z przestępstwami powszechnymi – ciężar gatunkowy przestępstw i wykroczeń skarbowych¹²⁷. Cechą deliktów podatkowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie nie jest bowiem sprzeczność tych zachowań z przyjętymi wartościami czy normami moralnymi, lecz przełamanie przez sprawcę formalnych nakazów bądź zakazów ustanowionych ze względu ochronę interesów finansowych uprawnionych podmiotów¹²⁸. W związku z tym zaostrenie reguł odpowiedzialności, polegające na obniżeniu wieku, wzorowane na rozwiązaniach zawartych w art. 10 § 2 k.k., nie znalazłoby racjonalnego uzasadnienia na gruncie prawa karnego skarbowego.

Można też zwrócić uwagę na inne postulaty, dotyczące podniesienia wieku odpowiedzialności, wyrażane w doktrynie prawa karnego¹²⁹. W powszechnej karnistyce wskazuje się bowiem na pewien dualizm rozwiązań wypracowanych w tym zakresie w polskim systemie prawnym. Wszakże na gruncie prawa cywilnego, osoba fizyczna pełną zdolność do czynności prawnych uzyskuje z chwilą ukończenia 18 lat (art. 10 § 1 k.c.). Wskazany wiek stanowi zatem granicę dorosłości w prawie cywilnym. Inne gałęzie prawa także wiążą określone skutki prawne z osiągnięciem tego wieku¹³⁰. Natomiast w prawie karnym (skarbowym i powszechnym) granica

w charakterze strony (art. 135 o.p). Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa...*, s. 46.

127 Znakomitą większość czynów unormowanych w Kodeksie karnym skarbowym stanowią wykroczenia skarbowe zagrożone wyłącznie karą grzywny wyrażoną kwotowo bądź też typy uprzywilejowane przestępstw skarbowych, zagrożone grzywną w stawkach dziennych. Przy tym karą grzywny (alternatywnie bądź kumulatywnie z karą pozbawienia wolności) zagrożone są najpoważniejsze delikty karne skarbowe, w tym przestępstwa skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie unormowane w art. 54 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s. Zob. także V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektwywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 182 i n.

128 V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 56.

129 Zob. A. Grześkowiak, *Wybrane problemy reformy prawa nieletnich w Polsce* [w:] J. Jakubowska-Hara, C. Nowak, J. Skupiński (red.), *Reforma Prawa Karnego, propozycje i komentarze, Księga pamiątkowa Profesor Barbary Kunickiej-Michalskiej*, Warszawa 2008, s. 512; V. Konarska-Wrzosek, *Rozważania de lege ferenda w kwestii wieku odpowiedzialności i karnej i systemu postępowania z nieletnimi*, [w:] L. Gardocki, M. Królikowski, A. Walczak-Żochowska (red.), *Gaudium in litteris est. Księga Jubileuszowa ofiarowana Profesor Genowefie Rejman z okazji osiemdziesiątych urodzin*, Warszawa 2005, s. 211.

130 Na gruncie prawa konstytucyjnego można wskazać na obowiązek nauki do 18 roku życia (art. 70 ust. 1 Konstytucji RP) i uzyskanie czynnego prawa wyborczego z chwilą osiągnięcia 18 lat (art. 62). W zakresie prawa rodzinnego i opiekuńczego zawarcie małżeństwa, co do zasady możliwe jest po ukończeniu

odpowiedzialności wynosi 17 lat. W związku z tym w literaturze podkreśla się, iż wskazane rozwiązania winna cechować koherentność i niesprzeczność¹³¹. Ponadto zwraca się uwagę na niezgodność obowiązujących regulacji prawno-karnych z normami prawa międzynarodowego, przede wszystkim z aktami dotyczącymi ochrony praw dziecka¹³². Podnosi się także argumenty dotyczące dysproporcji pomiędzy stopniem rozwoju fizycznego i intelektualnego a psychiczną, emocjonalną i społeczną dojrzałością sprawców przestępstw¹³³. Przy tym przywołane opinie, wyrażane w doktrynie prawa karnego powszechnego, zachowują aktualność także na gruncie prawa karnego skarbowego. Brak jest natomiast rzeczowych przesłanek, które poza spójnością regulacji w obrębie prawa karnego sensu largo, które uzasadniałyby utrzymywanie granicy odpowiedzialności na dotychczasowym poziomie.

Wydaje się zatem, że w świetle przedstawionych wątpliwości należy poważnie rozważyć podniesienie wieku odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym do lat 18. Jednakże zmiany w tym zakresie musiałyby być wprowadzone także w prawie karnym powszechnym, gdzie budzą niestety większe wątpliwości, przede wszystkim ze względu na odmienne realia kryminologiczne. Stąd też powyższy postulat (przynajmniej w przedstawionej formie) nie ma zbyt dużych szans na realizację w najbliższej przyszłości.

W tym kierunku jednak zdaje się zmierzać rozwiązanie zawarte w art. 5 § 2 k.k.s. Ustawodawca w powyższym przepisie przewiduje bowiem możliwość odmiennego potraktowania młodocianego sprawcy, który popełnił czyn zabroniony przed ukończeniem 18 lat, tzn. orzeczenia wobec niego – zamiast kar i środków karnych – środków wychowawczych, leczniczych albo poprawczych przewidzianych w ustawie z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (t. jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 382 ze zm.), jeżeli przemawiają za tym okoliczności sprawy, stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste. Podatnik będący sprawcą czynu zabronionego o znamionach przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie ponosi w tym przypadku odpowiedzialności karnej skarbowej za narażenie podatku na uszczuplenie. Podlega natomiast pewnym szczególnym restrykcjom i ograniczeniom przewidzianym w ustawie o postępowaniu w sprawach

lat 18. Natomiast kodeks pracy osoby w wieku 15-18 lat uznaje za pracowników młodocianych (art. 10 k.r. i o.).

131 A. Grześkowiak, *Wybrane problemy reformy prawa nieletnich...*, s. 511.

132 Wskazuje się na sprzeczność regulacji prawno-karnych z art. 1 Konwencji praw dziecka. Zob. H. Kołakowska-Przetomicz, D. Wójcik, *Idee Konwencji praw dziecka a ustawa o postępowaniu w sprawach nieletnich*, [w:] J. Bińczycka (red.), *Prawa dziecka. Deklaracje i rzeczywistość*, Kraków 1993, s. 42 i n.

133 V. Konarska-Wrzosek, *Rozważania de lege ferenda w kwestii wieku odpowiedzialności i karnej...*, s. 211.

nioletnich, które bynajmniej nie stanowią odpowiedzialności za czyn w sensie prawnym¹³⁴.

Należy w tym kontekście zwrócić uwagę także na minimalne znaczenie środków leczniczych, wychowawczych i poprawczych, przewidzianych w ustawie o postępowaniu w sprawach nioletnich, na gruncie prawa karnego skarbowego, szczególnie w odniesieniu do przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. W katalogu środków przewidzianych wobec nioletnich nie ma bowiem środków o charakterze ekonomicznym. Przyczynami przestępczości podatkowej osób nioletnich nie są z reguły zmiany o podłożu psychicznym (upośledzenie umysłowe, choroby psychiczne, uzależnienia), demoralizacja czy nawet zaburzenia w obrębie relacji społecznych, które uzasadniałyby stosowanie środków leczniczych, wychowawczych i poprawczych. Przyczyny tego zjawiska tkwią natomiast w mechanizmach rynkowych (znaczny wpływ obciążeń podatkowych na finalną cenę dóbr i usług, konkurencja cenowa), a także w konstrukcji systemu podatkowego, stwarzającego obszar do nadużyć w sferze fiskalnej (progresywny system podatkowy, skomplikowane ulgi i zwolnienia). Stąd też środki przewidziane w ustawie o postępowaniu w sprawach nioletnich zdają się być adekwatne przede wszystkim w stosunku do sprawców pospolitych przestępstw kryminalnych. Natomiast na gruncie prawa karnego skarbowego, gdzie sprawcy działają w sposób bardziej „wyrafinowany”, wykorzystując skomplikowane mechanizmy podatkowe w celu uniknięcia zapłaty podatku, środki lecznicze, wychowawcze i poprawcze są nieadekwatne i odgrywają marginalną rolę.

W doktrynie prawa karnego skarbowego wyraża się pogląd, że indywidualizacja czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, na gruncie k.k.s. ma charakter pozorny¹³⁵. Podkreśla się przez to, iż zastąpienie indywidualnych przestępstw i wykroczeń podatkowych zawartych niegdyś w u.k.s. z 1971 r., których podmiot określany był za pomocą zaimka „kto” z dalszym dookreśleniem cech indywidualizujących – typami indywidualnymi właściwymi, gdzie w ustawowym opisie *expressis verbis* wskazano, że podmiotem czynu może być wyłącznie podatnik, nie zmienia podmiotowego zakresu odpowiedzialności, gdyż ten sposób ujęcia znamion czynów zabronionych wyklucza możliwość ich zrealizowania przez osobę niebędącą podatnikiem¹³⁶. Jednakże powyższa teza nie znajduje

134 V. Konarska-Wrzošek, *Ochrona nioletnich przed demoralizacją i przestępczością w ujęciu ustawy o postępowaniu w sprawach nioletnich*, PiP 1999, nr 5, s. 49; Zob. także A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 376.

135 T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym...*, s. 107. Tytułem uzupełnienia należy dodać, że na podstawie art. 9 § 3 k.k.s., tak jak sprawca może odpowiadać także osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi innego podmiotu, niebędąca podatnikiem.

136 Ibidem.

potwierdzenia w przypadku wszystkich czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Wyjątek stanowi wszak oszustwo podatkowe. Trafnie przy tym wskazuje L. Wilk, że gdyby podmiot czynu zabronionego zawartego w art. 56 k.k.s. był określony za pomocą dotychczasowej klauzuli: „kto wbrew obowiązкови...”, to sprawcą tego czynu – oczywiście poza podatnikiem – mógłby być także podmiot będący płatnikiem podatku¹³⁷. Ustawy podatkowe nakładają bowiem także na płatników obowiązek składania deklaracji podatkowych (np. PIT-4, PIT-8C, PIT-40). Stąd też określenie podmiotu czynu zabronionego mianem podatnika rzeczywiście, a nie tylko pozornie zawęża krąg podmiotów zobowiązanych do składania oświadczeń i deklaracji podatkowych, które mogą ponieść odpowiedzialność karną skarbową na podstawie art. 56 k.k.s. Należy zatem uznać za nieuprawniony pogląd, zgodnie z którym indywidualizacja przedmiotowych czynów zabronionych na gruncie k.k.s. ma charakter pozorny.

Kodeks karny skarbowy typizuje czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie ze względu na sposób zachowania się sprawcy. Przy tym specyficzne typy zachowań nagannych (uchylania się od opodatkowania, firmanctwa, oszustwa podatkowego) łączy wspólny krąg podmiotów tychże czynów, określane mianem podatników. Można jednakże zauważyć pewne różnicowanie w obrębie wskazanej kategorii podmiotów czynów indywidualnych właściwych, skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie.

Podmiotem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, polegającego na uchylaniu się od opodatkowania jest podatnik, na którym ciąży obowiązek zgłoszenia przedmiotu opodatkowania lub podstawy opodatkowania albo złożenia deklaracji podatkowej (art. 54 k.k.s.). Ów podatnik, w świetle art. 1 § 4 k.k.s. jest podmiotem, na którym spoczywa szczególny, prawny obowiązek zapobiegania skutkowi w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Szczególny charakter powinności wynika z relacji łączących gwaranta z określonym dobrem prawnym¹³⁸. Podatnik bowiem ze względu na ciężące na nim obowiązki jest gwarantem realizacji obowiązku podatkowego. Natomiast źródłem powyższego obowiązku w znaczeniu formalnym są normy prawne zawarte w ustawach podatkowych, a także przepisach rangi podustawowej, jeżeli te zostały wydane na podstawie i w ramach ustawowego upoważnienia¹³⁹.

137 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 227.

138 Zob. A. Zoll [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom 1. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012, s. 94.

139 Zob. Postanowienie SN z dnia 13 kwietnia 2005 r., III KK 23/05, OSNKW 2005, z. 7-8, poz. 69; także Postanowienie SN z dnia 19 grudnia 2007 r., V KK 101/07, KZS 2008, nr 4, poz. 23 i Postanowienie z dnia 29 stycznia 2009, I KZP 29/08, Prok. i Pr. 2009, nr 4, poz. 1; Por. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 111.

Podatnik nie zgłaszając przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też nie składając deklaracji podatkowej nie realizuje tym samym obowiązku gwaranta. Od podatnika można wymagać tylko takich zachowań, które są w stanie zrealizować cel, w tym przypadku zapobiec narażeniu podatku na uszczuplenie bądź zmniejszyć istotnie ryzyko nastąpienia takiego skutku¹⁴⁰. Zgłoszenie przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też złożenie deklaracji podatkowej niewątpliwie ów cel realizuje. Podkreśla się przy tym, że podatnik musi mieć możliwość realizacji obowiązku przy racjonalnym wykorzystaniu dostępnych metod i środków. Podstawą oceny racjonalności i staranności zachowania gwaranta jest w tym przypadku abstrakcyjny wzorzec podatnika. Podatnik winien bowiem wykazać się świadomością zaistnienia określonych faktów, z którymi prawo podatkowe wiąże powstanie określonych obowiązków, znajomością tych obowiązków i sposobu ich należytego wykonania¹⁴¹. Z tym natomiast wiąże się problem świadomości norm i faktów w prawie karnym skarbowym. Ocena zachowania gwaranta następuje według wzorców racjonalnego i starannego zachowania obowiązujących przed zaktualizowaniem się obowiązku (ocena *ex ante*). Można zatem od podatnika wymagać zachowania zgodnego ze stanem wiedzy podatkowej obowiązującym przed popełnieniem czynu zabronionego. Zgodnie z tym stanowiskiem, zastosowanie się do interpretacji podatkowej, która następnie została zmieniona lub uchylona nie może szkodzić podatnikowi. Należy także wskazać, że nie stanowi okoliczności wyłączającej odpowiedzialność karną skarbową sytuacja, w której podatnik mogąc swój obowiązek przewidzieć sam pozbawił się możliwości jego realizacji¹⁴². Powyższą sytuację dobrze obrazuje przykład podatnika, który na skutek prowadzenia nieracjonalnej polityki finansowej wydatkował środki przeznaczone na zapłatę podatku na inne cele, niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W tym przypadku brak możliwości wykonania obowiązku gwaranta (obowiązku podatkowego), z uwagi na brak środków finansowych na pokrycie zobowiązań podatkowych nie będzie wyłączał odpowiedzialności podatnika, będącego gwarantem obowiązku podatkowego.

W związku z regulacją zawartą w art. 1 § 4 k.k.s. należy także wyrazić wątpliwość, dotyczącą celowości zawężenia podmiotowego zakresu odpowiedzialności, w odniesieniu do czynu zabronionego polegającego na uchylaniu się od opodatkowania. W tym przypadku gwarantem nienastąpienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie może być wyłącznie osoba będąca podatnikiem. Zatem indywidualizacja podmiotu czynu zabronionego może wydawać się w tym przypadku

140 A. Zoll [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna...*, s. 94.

141 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 226.

142 L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa...*, s. 49.

zbędna albo też regulacja zawarta w art. 1 § 4 k.k.s., rzeczywiście ma charakter rozwiązania stworzonego „na wszelki wypadek”¹⁴³.

Natomiast w przypadku firmanctwa z art. 55 § 1-3 k.k.s., podmiotem czynu zabronionego jest podatnik prowadzący działalność gospodarczą, który zataił prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek bądź też rzeczywiste rozmiary prowadzonej przez siebie działalności, narażając tym podatek na uszczuplenie. Kodeks karny skarbowy w tym zakresie – przynajmniej wprost – nie odwołuje się do pojęcia działalności gospodarczej zawartego w art. 9 pkt 3 o.p. Termin ten nie został bowiem *expressis verbis* wskazany w treści art. 53 § 30 k.k.s. Stąd też niektórzy przedstawiciele doktryny, poprzestając wyłącznie na literalnym brzmieniu przywołanego przepisu, wskazują na odmienne definicje pojęcia działalności gospodarczej, które zostały zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych, np. ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) czy ustawie o podatku od towarów i usług (VAT)¹⁴⁴. W związku z tymi wątpliwościami należy jednak podkreślić, iż powyższe zabiegi interpretacyjne są w istocie zbędne, gdyż regulacja zawarta w art. 53 § 30 k.k.s. dotyczy także pojęcia działalności gospodarczej, pomimo iż nie zostało ono wskazane *expressis verbis*¹⁴⁵. Wyliczenie zawarte w tym przepisie ma bowiem charakter jedynie przykładowy, a nie zupełny.

W tym znaczeniu podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą jest podmiot prowadzący każdą działalność zarobkową w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004 r. (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.), w tym wykonujący wolny zawód, a także inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców (art. 3 pkt 9 o.p.). Powyższa definicja ma zatem szerszy zakres, aniżeli wynikałoby to z treści poszczególnych ustaw podatkowych. Firmant nie musi też posiadać statusu przedsiębiorcy.

Kodeks karny skarbowy nie przewiduje bezpośredniej karalności zachowania polegającego na dopuszczeniu do wykorzystania swoich danych, tzn. imienia i nazwiska, firmy lub nazwy, a więc tzw. biernej formy firmanctwa. W obecnym stanie prawnym podmiotem firmanctwa nie może być osoba, której danymi posłużył się

143 Zob. *Uzasadnienie do projektu Kodeksu karnego skarbowego* [w:] *Nowa kodyfikacja karna*, Warszawa 1999, s. 12, Por. też L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 226.

144 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 306

145 Tak F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy ...*, s. 68; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 256. Niestłusznie wskazuje G. Łabuda, iż Kodeks karny skarbowy nie definiuje pojęcia działalności gospodarczej, gdyż nie powołano go *expressis verbis* w treści art. 53 § 30 k.k.s., Zob. G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 530.

firmant¹⁴⁶. Nie oznacza to bynajmniej całkowitej bezkarności tego typu zachowań na gruncie k.k.s. Możliwe jest wszakże przypisanie odpowiedzialności karnej skarbowej firmującemu w przypadku zrealizowania przez niego znamion czynu zabronionego w formie współsprawstwa bądź pomocnictwa¹⁴⁷.

W przypadku pomocnictwa zachowanie firmującego może polegać na wyrażeniu zgody na prowadzenie pod jego imieniem, nazwiskiem, nazwą lub firmą działalności gospodarczej¹⁴⁸. Przy tym takie zachowanie może przybrać także formę zaniechania i przejawiać się w braku reakcji na niezgodne z przepisami prawa działanie sprawcy (firmanta). Należy bowiem przyjąć, że na firmującym – w świetle obowiązujących przepisów – nie ciąży prawny, szczególny obowiązek niedopuszczenia do popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w art. 55 § 1-2 k.k.s. (zob. art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Ustawy podatkowe nie nakładają na podatnika szczególnego obowiązku niedopuszczenia do posługiwania się swoimi danymi przez inny podmiot. Prawo podatkowe przewiduje natomiast solidarną odpowiedzialność firmującego i firmanta za zaległości podatkowe powstałe w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej (art. 113 o.p.). Należy jednak podkreślić, że jest to odpowiedzialność innego rodzaju. Kodeks karny skarbowy nie zawiera też odpowiednika art. 240 k.k., który przewidywałby karalność zaniechania denuncjacji sprawcy przestępstwa skarbowego. Wydaje się zatem, że nie można z bezczynności wywodzić odpowiedzialności karnej skarbowej firmującego. Na firmującym nie ciąży wszakże prawny, szczególny obowiązek niedopuszczenia do popełnienia czynu zabronionego określonego w art. 55 § 1-2 k.k.s. Trzeba także podkreślić, że w sytuacji w której firmant posłużył się nazwiskiem lub firmą bez wiedzy i zgody zainteresowanego, to odpowiedzialność karną skarbową poniesie wyłącznie firmant.

Możliwe jest natomiast zakwalifikowanie czynu jako pomocnictwa w przypadku, gdy zachowanie firmującego polega na udostępnieniu firmantowi narzędzi, środków przewozu, udzieleniu rady czy informacji (art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Powyższe zachowanie musi być działaniem umyślnym. Przy tym karalne jest tylko ułatwianie popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 55 § 1-2 k.k.s.). W przypadku wykroczeń skarbowych pomocnicy nie ponoszą odpowiedzialności.

146 Ustawa karna skarbową z 1971 r. przewidywała odrębny typ zachowania polegającego na dopuszczeniu do posługiwania się własnym nazwiskiem, firmą lub nazwą instytucji przez inną osobę (art. 93 § 2 u.k.s.). Ten typ określany był mianem biernej formy firmantstwa. Przy tym w kwestii zagrożenia karą u.k.s. traktowała ten czyn na równi z firmantstwem. Zob. F. Prusak, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1995, s. 152 i n.

147 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 298; G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 530-531; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Zakamycze 2005, s. 223. Odmienne w kwestii współsprawstwa: L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 256-257.

148 Tak G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 531.

Wartość podatku narażonego na uszczuplenie musi zatem przekraczać pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia, obowiązującego w chwili popełnienia czynu karnego skarbowego. Pomocnictwo może mieć postać rzeczową i polegać na udostępnieniu przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą niezbędnych narzędzi i środków, np. firmowych pieczętek, wizytówek, sprzętu komputerowego wyposażonego w specjalistyczne oprogramowanie albo też mieć postać pomocnictwa intelektualnego i przybrać formę udostępnienia danych klientów, poinstruowania w kwestii sposobu wypełniania faktur *in blanco*. Podkreśla się, że w większości przypadków udział firmującego przekracza granice pomocnictwa i wyczerpuje się w formach sprawczych.

W doktrynie przedmiotu wskazuje się również, że w pewnych sytuacjach podstawę odpowiedzialności firmującego mógłby stanowić przepis zawarty w art. 84 k.k.s., który pozwala na pociągnięcie do odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe popełnione umyślnie bądź nieumyślnie osoby zobowiązanej do nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub innej jednostki organizacyjnej¹⁴⁹. W tym przypadku jednak warunkiem przypisania odpowiedzialności jest to, aby na firmującym ciążył obowiązek nadzoru. Wszakże niedopełnienie wskazanego obowiązku stanowi podstawę pociągnięcia sprawcy czynu do odpowiedzialności. Nie jest bowiem tak, że podmiot, którego imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą posłużył się firmant ma obowiązek niedopuszczenia do wykorzystania swoich danych przez inny podmiot, a fakt zrealizowania znamion firmanctwa przez inną osobę automatycznie powoduje wyczerpanie znamion niedopełnienia obowiązku nadzoru, o którym mowa w art. 84 § 1 k.k.s. Należy przy tym podkreślić, iż w większości przypadków firmujący nie będzie posiadał ani kompetencji kontrolnych, ani też możliwości podjęcia środków wiążących nadzorowanego (firmanta)¹⁵⁰. Trudno zatem zarzucić firmującemu niedopełnienie nadzoru i wywodzić z tego czynu (zaniechania) jego odpowiedzialność karną skarbową. Z odmienną sytuacją mamy natomiast do czynienia wtedy, gdy firmujący i firmant pozostają w takich relacjach, iż na pierwszym ciąży obowiązek nadzoru, np. firmantem jest pracownik świadczący w godzinach pracy prywatne usługi pod szyldem pracodawcy, wykorzystujący w tym celu służbowy sprzęt.

W odniesieniu do przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie współsprawcą może być także podmiot niemający wymaganego statusu, tzn. niebędący podatnikiem, gdy przynajmniej jeden ze sprawców (firmujący) posiadał wymaganą cechę indywidualizującą, inny (firmant) zaś o posiadaniu

149 Zob. F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II*, Zakamycze 2006, s. 77; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 257.

150 Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 382; Por. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 277.

tej cechy wiedział (art. 21 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). W doktrynie wskazuje się także, że gdy firmant i firmujący prowadzą działalność gospodarczą wspólnie i w porozumieniu, odnosząc przy tym obopólne korzyści z uprawianego proceduru, przy czym firmujący postrzega takową działalność za własne przedsięwzięcie (*animus auctoris*), to ów podmiot niewątpliwie posiada status współsprawcy czynu zabronionego określonego w art. 55 § 1-3 k.k.s.¹⁵¹, pomimo iż w obecnym stanie prawnym w powyższym przepisie nie przewiduje się penalizacji tzw. biernej formy firmanctwa¹⁵². Zupełnie niezrozumiałe byłoby bowiem pociąganie do odpowiedzialności pomocnika, w sytuacji gdy współsprawca przestępstwa skarbowego pozostałaby bezkarna, tylko dlatego, że nie posiada cechy indywidualizującej.

W przypadku oszustwa podatkowego natomiast podmiotem czynu zabronionego jest podatnik zobowiązany do składania deklaracji i oświadczeń, na podstawie których ustala się istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego. Przepisy podatkowe nakładają obowiązek składania deklaracji podatkowych także na płatników i inkasentów. Dlatego też zawężenie podmiotowego zakresu odpowiedzialności do kręgu podmiotów posiadających status podatnika jest niewątpliwie słusznym i potrzebnym rozwiązaniem. Przy tym nie wszystkie ustawy przewidują obowiązek składania deklaracji podatkowych. Oznacza to więc, że sprawcą oszustwa podatkowego nie może być podatnik zobowiązany do uiszczenia, np. opłaty skarbowej, targowej czy administracyjnej. Różny jest też charakter i zakres składanych deklaracji.

Deklaracje podatkowe stanowią oświadczenia wiedzy podatnika, dotyczące faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego¹⁵³. W tym znaczeniu zawierają się także zeznania, wykazy i informacje podatkowe. Podmiotem czynu zabronionego określonego w art. 56 § 1-3 k.k.s. nie musi więc być wyłącznie podatnik, dokonujący ustalenia wysokości należnego podatku w formie tzw. samoobliczenia (PIT, VAT). Może nim być także podatnik zobowiązany do złożenia zeznania czy informacji, na podstawie której właściwy organ wydaje decyzję podatkową określającą wysokość należnego podatku.

Reasumując ustalenia dotyczące podmiotowego zakresu odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, należy stwierdzić, iż normatywne ograniczenie kręgu potencjalnych sprawców wskazanych czynów wynika z indywidualnego charakteru obowiązku

151 G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 531; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 267.

152 Zob. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 257.

153 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa, t.1....*, s. 210.

podatkowego¹⁵⁴. Podmiotem obowiązku podatkowego może bowiem być wyłącznie podmiot będący podatnikiem. Należy przy tym podkreślić, iż Kodeks karny skarbowy nie ogranicza kręgu podmiotów mogących być podatnikami. Zawęża natomiast krąg podmiotów, które mogą być sprawcami czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie wyłącznie do grona podatników będących osobami fizycznymi, zdolnymi do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej.

1.2. Osoba zajmująca się sprawami podatkowymi innego podmiotu

Podmiotem odpowiedzialności przewidzianej w Kodeksie karnym skarbowym za czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie może być także osoba działająca w cudzym interesie. Regulacja zawarta w art. 9 § 3 k.k.s. umożliwia wszakże przypisanie odpowiedzialności karnej skarbowej osobie niebędącej podatnikiem, która zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności sprawami finansowymi innego podmiotu. W Uzasadnieniu do projektu k.k.s. podkreślano, że wskazane rozwiązanie ma na celu przeciwdziałanie negatywnym skutkom, związanym z brakiem możliwości przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej podatnikom niebędącym osobami fizycznymi¹⁵⁵. Powyższa regulacja stanowi zatem wypełnienie luki istniejącej w podmiotowym zakresie odpowiedzialności, zwłaszcza gdy wziąć pod uwagę, że w chwili wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego nie obowiązywała jeszcze ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, w tym za przestępstwa skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie.

Przedmiotowa konstrukcja umożliwia także precyzyjne przypisanie odpowiedzialności w sytuacji, gdy wykonywanie obowiązków zostało przekazane osobie niebędącej podatnikiem. Nie można wszakże przypisać odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie wyłącznie na podstawie posiadania przez dany podmiot statusu podatnika, nie uwzględniając przy tym faktycznej roli *intraneusa* w popełnieniu czynu zabronionego. Wina w prawie karnym skarbowym polega bowiem na osobistej zarzucalności popełnionego czynu¹⁵⁶. Przy tym rozstrzygającym argumentem nie może być wyłącznie kryterium interesu. Wprawdzie należy się zgodzić z tym, iż w większości przypadków rzeczywiście to podatnik jest podmiotem, który ma określony interes finansowy w spowodowaniu skutku w postaci uszczuplenia podatku, niemniej nie

154 Wskazuje się przy tym na brak możliwości uwolnienia się od obowiązku podatkowego i przeniesienia tego obowiązku w drodze czynności prawnej bądź aktu administracyjnego na osobę trzecią niebędącą podatnikiem. Ibidem, s. 37-38.

155 Zob. *Uzasadnienie do projektu Kodeksu karnego skarbowego* [w:] *Nowa kodyfikacja karna*, Warszawa 1999, s. 146-147; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe...*, s. 76.

156 V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 55-56.

można wykluczyć sytuacji, gdy podmiotem realizującym znamiona czynu zabronionego będzie np. doradca podatkowy dążący do zminimalizowania obciążeń fiskalnych swojego klienta. Stąd też regulacja zawarta w art. 9 § 3 k.k.s. umożliwia przypisanie odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe także osobie niebędącej podatnikiem, a działającej w cudzym interesie, która odegrała istotną rolę w popełnieniu czynu zabronionego.

Podmiotową przesłanką przypisania odpowiedzialności na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. jest szczególnie więź łącząca *extraneusa* ze swoim mocodawcą, wyrażająca się w zajmowaniu przez wskazaną osobę sprawami gospodarczymi, w szczególności sprawami finansowymi innego podmiotu. Na gruncie Kodeksu karnego z 1932 r. zajmowanie się cudzymi sprawami rozumiano jako rozstrzyganie określonych spraw, z wyłączeniem jednak czynności o charakterze ściśle wykonawczym¹⁵⁷. Natomiast współcześnie, w doktrynie prawa karnego skarbowego przez zajmowanie się sprawami gospodarczymi rozumie się wszelkie czynności prawne i faktyczne, które podejmowane są w związku z działalnością gospodarczą i dotyczą sfery gospodarczej, tzn. sfery organizacji oraz wymiany dóbr i usług¹⁵⁸. W tym zakresie – w świetle stanowiska wyrażonego w jednym z orzeczeń przez Sąd Najwyższy – zawierają się także czynności związane ze sferą organizacji działalności gospodarczej – doradztwem podatkowym i prowadzeniem ksiąg rachunkowych¹⁵⁹. W literaturze przedmiotu wskazuje się ponadto, że powyższe pojęcie winno być rozumiane analogicznie do „zajmowania się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”, o którym mowa w art. 296 k.k.¹⁶⁰. Podstawą dla podejmowania tych czynności musi być przepis prawa, decyzja właściwego organu, umowa bądź też faktyczne ich wykonywanie. W świetle powyższych ustaleń podmiotem odpowiedzialności za działanie w cudzym interesie może być zatem *extraneus* zajmujący się sprawami gospodarczymi podatnika, np. wspólnik spółki komandytowej czy spółki partnerskiej, prokurent, doradca podatkowy, czy też osoba prowadząca księgi podatkowe.

Specyficzna konstrukcja prawna wyrażona w art. 9 § 3 k.k.s. nie stanowi szczególnej formy zjawiskowej sprawstwa w prawie karnym skarbowym. Wskazany przepis nie sankcjonuje bowiem odrębnej roli przestępczej, która odzwierciedlałaby

157 Zob. O. Górniok, *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom 10. Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 76.

158 W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 60.

159 Zob. wyrok SN z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45; Por. M. Piotrowski, *Odpowiedzialność prawnokarna doradcy podatkowego*, DP 2002, nr 11, s. 75.

160 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 126; J. Budziszewski, *Postacie sprawstwa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, DP 2007, nr 2, s. 26.

jakis szczególny sprawczy wkład osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi innego podmiotu w popełnienie czynu zabronionego. Powyższa forma nie została także *expressis verbis* wyrażona w przepisie art. 9 § 1 k.k.s. Stąd też należy domniemywać, że podmiot działający w cudzym interesie nie może być jakimś dodatkowym sprawcą czynu zabronionego. Nieuzasadnione wydaje się być w związku z tym posługiwanie w odniesieniu do powyższej regulacji mianem quasi-sprawstwa¹⁶¹. Co ma bowiem oznaczać to określenie? Jedynie tyle, że regulacja zawarta w art. 9 § 3 k.k.s. nie stanowi żadnej z „klasycznych” form sprawstwa. W przypadku innego określenia – sprawstwa rozszerzonego¹⁶² wydaje się z kolei, że zamiast tworzyć nowe byty dogmatyczno-prawne, można by z powodzeniem wykorzystać istniejące konstrukcje, aby opisać rolę *extraneusa* w popełnieniu czynu zabronionego. Nie ma zatem potrzeby wyszczególniania odrębnej postaci sprawstwa. Natomiast, gdy chodzi o określenie sprawstwa wskazanego w art. 9 § 3 k.k.s. mianem sprawstwa zastępczego¹⁶³, to z tym pojęciem związanych jest szereg wątpliwości. Przede wszystkim, zastępstwo w tym przypadku ma wszakże charakter *stricte* organizacyjny, a nie prawnokarny¹⁶⁴. Dotyczy bowiem wykonywania pewnych obowiązków podatnika przez inną osobę. W żadnym razie nie stanowi ono podstawy do przeliczenia odpowiedzialności. Nie można zatem mówić o sprawstwie zastępczym, gdy w ramach współsprawstwa za ten sam czyn odpowiedzialność może ponieść zarówno *extraneus*, jak i podmiot będący podatnikiem¹⁶⁵. Ponadto, ponoszenie odpowiedzialności za inną osobę wyczerpywałoby znamiona poplecznictwa (zob. art. 239 § 1 k.k.). Trudno zatem zdobyć się na oryginalność dogmatyczną w tym zakresie, zwłaszcza że tworzenie nowych bytów dogmatyczno-prawnych wydaje się zbędne.

Przedmiotowa regulacja stanowi natomiast bez wątpienia wyraźną, formalną podstawę przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej osobie zajmującej się sprawami gospodarczymi innego podmiotu. Osoba działająca w cudzym interesie może zrealizować znamiona czynu zabronionego skutkującego narażeniem podatku

161 Ibidem; B. Kornacki, *Odpowiedzialność karna skarbową quasi-sprawcy za popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w trybie art. 9 § 3 k.k.s.*, Prokurator 2009, nr 3-4, s. 59 i n.

162 Por. G. Łabuda, *Czyżby odpowiedzialność zbiorowa?*, Rzeczpospolita z dnia 21 listopada 2003 r., s. C-4.

163 Por. R. Zawłocki, *Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa gospodarcze*, Warszawa 2004, s. 317.

164 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 240-243.

165 Przy założeniu, że podmiot będący podatnikiem nie posiada statusu osoby prawnej bądź też jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Zob. też A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Łatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, Mon. Pod. 2002, nr 10, s. 455; Postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, nr 9-10, poz. 81.

na uszczuplenie zarówno w formach sprawczych jak też formach niesprawczych¹⁶⁶. Przy tym pewne wątpliwości może budzić możliwość zrealizowania znamion czynu zabronionego w formie sprawstwa głównego przez osobę niebędącą podatnikiem. Istotą sprawstwa pojedynczego jest bowiem samodzielne zrealizowanie przez sprawcę wszystkich znamion czynu zabronionego. Natomiast podmiot niebędący podatnikiem, wskazany w art. 9 § 3 k.k.s. nie spełnia powyższego warunku. Nie posiada bowiem cechy, która winna indywidualizować sprawcę. Wnosząc *a contrario*, gdyby z tego względu wykluczyć możliwość zrealizowania znamion czynu zabronionego w formie sprawstwa głównego przez osobę wskazaną w art. 9 § 3 k.k.s., oznaczałoby to w istocie konieczność każdorazowego sprawczego udziału podatnika w popełnieniu czynu zabronionego (współsprawstwo, sprawstwo wykonawcze). Natomiast w przypadku podatników będących osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, ten warunek także byłby niemożliwy do zrealizowania. Przedmiotowa regulacja nie pozwalałaby więc na przypisanie odpowiedzialności osobom zajmującym się sprawami gospodarczymi tych podmiotów. Nie spełniałaby zatem swojej funkcji. Należy wobec tego dopuścić możliwość realizacji znamion czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie w formie sprawstwa głównego także przez osoby niebędące podatnikami, działające w cudzym interesie, gdyż taki jest cel regulacji zawartej w art. 9 § 3 k.k.s. I z reguły tak właśnie będzie, a podatnik będzie w tym przypadku podżegaczem, pomocnikiem, współsprawcą albo sprawcą kierowniczym lub polecającym.

Natomiast w przypadku zrealizowania znamion czynu zabronionego w formie współsprawstwa przez osobę zajmującą się sprawami gospodarczymi, niezbędnym elementem jest porozumienie (wyraźne lub dorozumiane), zawarte pomiędzy podatnikiem a osobą działającą w imieniu tego podmiotu i zajmującego się jego sprawami gospodarczymi. Możliwe jest zatem pociągnięcie do odpowiedzialności każdego ze współsprawców, pomimo iż żadna z tych osób nie zrealizowała wszystkich znamion czynu zabronionego. Ma to znaczenie zwłaszcza w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdzie łączna wartość podatku narażonego na uszczuplenie przez wszystkich współsprawców decyduje o kwalifikacji prawnej czynu zabronionego¹⁶⁷.

Należy także podkreślić, że w przypadku czynów indywidualnych właściwych, warunkiem przypisania którejś z form sprawstwa jest posiadanie cechy indywidualizującej, co do zasady przez wszystkich uczestników czynu zabronionego. Podmiot

166 Tak też L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 351; Zob. F. Nalikowski, *Odpowiedzialność za działanie w cudzym interesie (art. 9 § 3 k.k.s.)*, PiP 2011, nr 2, s. 100-102.

167 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 71.

niebędący podatnikiem, zajmujący się sprawami gospodarczymi oczywiście nie spełnia powyższego warunku. Jednakże należy wskazać, że współdziałającym, w tym także współsprawcą czynu zabronionego, może być również podmiot niebędący podatnikiem, pod warunkiem, że osoba zajmująca się w szczególności sprawami gospodarczymi podatnika wie o posiadaniu tej cechy przez podatnika (zob. art. 21 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Trudno sobie bowiem wyobrazić, aby doradca podatkowy czy też inna osoba zajmująca się prowadzeniem ksiąg rachunkowych nie wiedziała, że podmiot, na rzecz którego działa jest podatnikiem. Podkreślić należy, że w doktrynie prawa karnego wyrażane są także odmienne poglądy w powyższej kwestii, w świetle których, w przypadku czynów indywidualnych właściwych współdziałanie *extraneusa* w popełnieniu czynu zabronionego nie przybiera formy współsprawstwa. Wskazuje się, że niekiedy jego zachowanie wyczerpuje się natomiast w formach niesprawczych – podżegania lub pomocnictwa¹⁶⁸.

Z tym ostatnim poglądem trudno jednak się zgodzić, gdyż recypowany na grunt k.k.s. przepis art. 21 § 2 k.k. stanowi o wszystkich współdziałających, a nie tylko o niektórych z nich. Skoro zatem ustawa nie zawęży kręgu sprawców, którzy mogą odpowiadać za przestępstwo indywidualne właściwie, to w drodze wykładni nie należy (nie można) tego czynić, w myśl zasady *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*. Nieuprawnione jest zatem zawężanie zakresu odpowiedzialności wyłącznie do form niesprawczych.

Nie można natomiast wykluczyć możliwości zrealizowania znamion czynu zabronionego zawartego w art. 54-56 k.k.s. przez osobę działającą w interesie podatnika w formie sprawstwa niewykonawczego¹⁶⁹. W tym ostatnim przypadku sprawcą wykonawczym czynu będzie zatem podatnik, a niezbędnym warunkiem przypisania sprawstwa kierowniczego będzie natomiast możliwość kształtowania i kontrolowania zachowania podatnika przez osobę wskazaną w przepisie art. 9 § 3 k.k.s. Byłby to z resztą dość szczególny przypadek, gdyż najczęściej mamy do czynienia z odmienną od przedstawionej sytuacją, gdzie podatnik jest „mózgiem” całej operacji. Przy tym powyższa zależność z reguły nie ma charakteru formalnego, może natomiast wynikać z przekonania podatnika o przewadze intelektualnej osoby zajmującej się jego sprawami gospodarczymi, np. doradcy podatkowego czy osoby zajmującej się prowadzeniem ksiąg podatkowych. Wskazane podmioty muszą działać w porozumieniu.

168 Zob. T. Kaczmarek, *Sporne problemy odpowiedzialności karnej extraneusa za współsprawstwo do przestępstw indywidualnych właściwych*, [w:] T. Kaczmarek, *Rozważania o przestępstwie i karze. Wybór prac z okresu 40-lecia naukowej twórczości*, Warszawa 2006, s. 348-353.

169 Por. A. Bartosiewicz, *Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, Mon. Pod. 2002, nr 10, s. 456.

Natomiast warunkiem przypisania sprawstwa polecającego osobie niebędącej podatnikiem (*extraneusowi*), działającej w interesie innego podmiotu (podatnika) – zajmującej się sprawami gospodarczymi tego podmiotu – jest istnienie faktycznego uzależnienia pomiędzy tą osobą a podatnikiem, które osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi (*extraneus*) wykorzystuje, wydając podatnikowi polecenie wypełnienia znamion czynu zabronionego skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie. W tym przypadku uzależnienie także będzie miało przede wszystkim charakter nieformalny. Przy tym brak takiego uzależnienia będzie skutkowało niemożnością przypisania *extraneusowi* sprawstwa polecającego. Podmiot działający w cudzym interesie będzie mógł wówczas odpowiadać jedynie za pomocnictwo lub podżeganie do przestępstwa skarbowego (art. 19 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

2. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej

Odpowiedzialność posiłkowa przewidziana w art. 24 § 1-4 k.k.s. polega na ponoszeniu przez osoby trzecie odpowiedzialności za grzywnę i równowartość pieniężną przepadku przedmiotów orzeczone wobec sprawcy przestępstwa skarbowego. Celem wprowadzenia tego rodzaju odpowiedzialności jest zabezpieczenie interesów finansowych Skarbu Państwa w zakresie ściągальności powyższych należności pieniężnych. Obligatoryjna odpowiedzialność osób trzecich ma zatem charakter *stricte* majątkowy, a nie karny i została wprowadzona przede wszystkim ze względów fiskalnych¹⁷⁰.

Podmiotem odpowiedzialności posiłkowej może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Wskazany krąg podmiotów nie ogranicza się zatem tylko do podatników będących osobami fizycznymi, lecz ma znacznie szerszy zakres podmiotowy. Odpowiedzialności, na podstawie art. 25 k.k.s. nie podlegają państwowe jednostki budżetowe. Wszakże środki pochodzące z grzywien bądź stanowiące równowartość pieniężną przepadku przedmiotu zasilają budżet państwa. Można natomiast obciążyć odpowiedzialnością posiłkową jednostki budżetowe samorządu terytorialnego¹⁷¹. Przy tym nieuprawniony jest pogląd, zgodnie z którym w przypadku osób fizycznych ustawodawca nie przewidział ograniczeń

170 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 83. Obligatoryjny charakter odpowiedzialności posiłkowej wprowadziła Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), która weszła w życie dnia 17 grudnia 2005 r. Zob. więcej S. Baniak, *Wielka nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego – zmiany w przepisach materialnoprawnych*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 12, s. 5-10.

171 F. Prusak, *Prawo i postępowanie...*, s. 48.

dotyczących wieku odpowiedzialności posiłkowej¹⁷². Przepis zawarty w art. 5 § 1 k.k.s., wyznaczający granicę odpowiedzialności na poziomie lat 17, odnosi się bowiem także do odpowiedzialności posiłkowej.

Wskazane podmioty mogą ponieść odpowiedzialność za grzywnę bądź równowartość pieniężną przepadku przedmiotu orzeczoną wobec sprawcy przestępstwa skarbowego będącego zastępcą tego podmiotu, prowadzącym jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik bądź też działającym w jakimkolwiek innym charakterze (art. 24 § 1 k.k.s.). Konieczne jest zatem istnienie określonej więzi pomiędzy sprawcą czynu a podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo.

Warunkiem przypisania odpowiedzialności posiłkowej jest także możliwość odniesienia bądź też faktyczne odniesienie przez zastępowanego korzyści majątkowej z popełnienia przestępstwa skarbowego przez osobę trzecią. Przy tym pod pojęciem korzyści majątkowej należy rozumieć korzyść osiągniętą zarówno dla siebie, jak też korzyść uzyskaną dla kogoś innego (art. 53 § 13 k.k.s.). W doktrynie podkreśla się, że uzyskanie korzyści majątkowej przejawia się w potencjalnym lub rzeczywistym zwiększeniu aktywów albo też takowym zmniejszeniu pasywów majątkowych¹⁷³. W przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, osiągnięcie korzyści majątkowej będzie przede wszystkim polegać na nieuiszczeniu bądź też uiszczeniu podatku w niższej wysokości, aniżeli wynikałoby to z faktycznie osiągniętych przez sprawcę dochodów. Należy podkreślić, iż narażenie podatku na uszczuplenie może, ale nie musi wiązać się z osiągnięciem wspomnianej korzyści. Wskazana przesłanka odpowiedzialności jest zatem w pewnym sensie „kompatybilna” ze skutkiem w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, gdzie rzeczywiste uszczuplenie też może, ale nie musi wcale nastąpić¹⁷⁴.

Formalną przesłanką przypisania powyższej odpowiedzialności majątkowej osobie trzeciej jest uprzednie prawomocne skazanie sprawcy czynu zabronionego na karę grzywny bądź orzeczenie wobec niego środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Należy w tym miejscu zastrzec, że podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo nie może być sprawca przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiłoby pociągnięcie do odpowiedzialności

172 G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 130.

173 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 121.

174 Por. R. Kubacki, R. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 236. Autorzy wskazują, że nie można uznać za korzyść majątkową narażonej należności publicznoprawnej, gdyż podlega ona i tak uiszczeniu na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego oraz przepisów podatkowych (por. art. 53 § 28 k.k.s.). Wskazani komentatorzy zwracają przy tym uwagę na trudności z określeniem pojęcia korzyści majątkowej na gruncie prawa karnego skarbowego, zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw podatkowych.

posiłkowej¹⁷⁵. Nie miałyby bowiem większego sensu pociąganie do tego rodzaju odpowiedzialności podmiotu, który uprzednio nie uiścił wymaganej należności. Podkreśla się, że dotyczy to także osób odpowiadających za pomocnictwo lub podżeganie, które wszak ponoszą odpowiedzialność za własny czyn, ale pozostający w związku z czynem sprawcy¹⁷⁶. Odpowiedzialność tego rodzaju nie może bowiem zastępować odpowiedzialności karnej skarbowej.

Odpowiedzialność posiłkowa uruchamiana jest tylko wtedy, gdy sprawca przestępstwa skarbowego w toku postępowania wykonawczego nie uiści grzywny bądź też równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, a egzekucja skierowana do majątku sprawcy okaże się bezskuteczna. Wskazana odpowiedzialność ma zatem charakter wtórny i subsydiarny wobec zasadniczej odpowiedzialności karnej skarbowej, ponoszonej przez sprawcę czynu zabronionego¹⁷⁷.

3. Podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści majątkowej

Kodeks karny skarbowy w przepisie zawartym w art. 24 § 5 przewiduje także obligatoryjny zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego przez podmiot niebędący sprawcą czynu. Obowiązek zwrotu uzyskanej korzyści majątkowej nie stanowi przy tym odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, ani też nie jest specyficznym środkiem karnym¹⁷⁸. Wskazany obowiązek, pomimo wspólnego zakresu podmiotowego i podobnego charakteru jest odrębnym od odpowiedzialności posiłkowej rodzajem odpowiedzialności majątkowej osób trzecich, przewidzianym w prawie karnym skarbowym¹⁷⁹. Odpowiedzialność ta ma charakter akcesoryjny wobec odpowiedzialności karnej skarbowej i jest normatywnym

175 T. Grzegorzcyk, *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i przyszłej u.k.s.*, Pal. 1997, nr 1-2, s. 25.

176 Ibidem, Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej, Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 380; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 130.

177 Zob. F. Nalikowski, *Odpowiedzialność za działalnie w cudzym interesie (art. 9 § 3 k.k.s.)*, PiP 2011, nr 2, s. 100-102.

178 Por. R. Stefański, *Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa przez inną osobę*, Prok. i Pr. 2000, nr 3, s. 39. Nie można wszakże utożsamiać środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowej, orzekanego wobec sprawcy przestępstwa skarbowego z obowiązkiem zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej przez osobę trzecią. Por. także Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego, Tytuł I Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 61. Autor wskazuje na podobieństwo dotyczące idei odebrania korzyści z przestępstwa, występujące pomiędzy instytucją uregulowaną w art. 24 § 5 k.k.s., a środkiem karnym w postaci przepadku korzyści majątkowej, przewidzianym w art. 22 § 1 pkt 4 k.k.s.

179 Tak L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 116, 122-123; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 85; D. Skrzyńska, *Charakter odpowiedzialności z art. 52 Kodeksu karnego*, Prok. i Pr. 2002, nr 3, s. 34.

odzwierciedleniem zasady, że nikt nie może czerpać korzyści z cudzego przestępstwa. W ten sposób dąży się do odebrania wszelkich korzyści majątkowych uzyskanych w wyniku popełnienia przestępstwa skarbowego przez inną osobę¹⁸⁰. Tym samym czyni się popełnianie przestępstw podatkowych działaniem nieopłacalnym.

Podmiotem zobowiązanym do zwrotu korzyści majątkowej przewidzianego w art. 24 § 5 k.k.s., tak jak w przypadku odpowiedzialności posiłkowej, może być wyłącznie osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która uzyskała określoną korzyść majątkową w wyniku popełnienia przestępstwa skarbowego przez sprawcę będącego zastępcą tego podmiotu albo też działającego w jakimkolwiek innym charakterze. Odpowiedzialność ma charakter obiektywny.

W tym przypadku pojęcie korzyści majątkowej należy rozumieć analogicznie do znaczenia określonego w poprzednim punkcie przedmiotowego opracowania, z tym zastrzeżeniem, że wskazane pojęcie nie dotyczy korzyści możliwych do uzyskania, lecz ogranicza się wyłącznie do korzyści rzeczywiście uzyskanych przez sprawcę. W przepisie art. 24 § 5 k.k.s. stanowi się bowiem wyraźnie o zwrocie „uzyskanej” korzyści. Trudno sobie zatem wyobrazić, aby obowiązek zwrotu dotyczył korzyści, które nie zostały osiągnięte. Stąd też wydaje się, że w przypadku przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, obowiązek zwrotu korzyści będzie odnosił się przede wszystkim do tych sytuacji, w których uszczuplenie podatku rzeczywiście nastąpiło, a nie tylko było ono wysoce prawdopodobne¹⁸¹.

Możliwe jest nałożenie na ten sam podmiot zarówno odpowiedzialności posiłkowej, jak też obowiązku zwrotu korzyści majątkowej. To rozwiązanie poniekąd potwierdza tezę wyrażoną na wstępie, że mamy do czynienia z dwoma odrębnymi rodzajami odpowiedzialności majątkowej podmiotu trzeciego. Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej z cudzego przestępstwa ma charakter zależny (wtórny) wobec odpowiedzialności karnej skarbowej, ponoszonej wyłącznie przez sprawcę. Nie ma natomiast, tak jak odpowiedzialność posiłkowa, charakteru subsydiarnego, tzn. warunkiem nałożenia tego obowiązku nie jest np. bezskuteczność egzekucji środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowej, orzeczonego wobec sprawcy przestępstwa skarbowego.

180 Por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 175.

181 Zob. L. Wilk, *Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego*, Pal. 2000, nr 11-12, s. 45 i n.

§ 2. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODMIOTÓW ZBIOROWYCH ZA PRZESTĘPSTWA SKARBOWE SKUTKUJĄCE NARAŻENIEM PODATKU NA USZCZUPLENIE

Kodeks nie przewiduje możliwości ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej za narażenie podatku na uszczuplenie przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (*societas delinquere non potest*). Powyższa zasada dotyczy także tych podmiotów, którym odrębne przepisy przyznają status podatnika. Jednakże, określenie podmiotu przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie mianem podatnika może pozornie wskazywać na szerszy zakres odpowiedzialności, aniżeli ten, który wynika z regulacji zawartej w art. 1 § 1 k.k.s. Podatnikami przecież, poza osobami fizycznymi są także osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (art. 7 ust 1 o.p.). Nie oznacza to wszakże istnienia przestępczości podatkowej podmiotów zbiorowych na gruncie prawa karnego skarbowego¹⁸².

Podmioty zbiorowe mogą natomiast ponosić odpowiedzialność innego rodzaju, w związku z przestępstwami skarbowymi skutkującymi narażeniem podatku na uszczuplenie na, podstawie art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t. jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 1541). Podmiotem odpowiedzialności może być osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, spółka handlowa z udziałem Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego albo związku takich jednostek, spółka kapitałowa w organizacji, podmiot w stanie likwidacji, a także przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną lub zagraniczna jednostka organizacyjna (por. art. 2 ustawy). Przy tym z kręgu podmiotów zbiorowych mogących ponosić odpowiedzialność wyłączono Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego i ich związki, a także organy państwowe i samorządowe. W przypadku Skarbu Państwa, będącego szczególną osobą prawną, to ograniczenie wydaje się być zrozumiałe, gdyż nakładane na podmioty zbiorowe kary pieniężne zasilają budżet państwa, a państwo nie może przecież karać w tym trybie samo

182 V. Konarska- Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 121.

siebie¹⁸³. Natomiast, w odniesieniu do organów państwowych i samorządowych to ograniczenie może być o tyle dziwne, że powyższe podmioty i tak nie należą do żadnej z kategorii wskazanych w ustawie. Zatem i tak nie mogłyby ponosić odpowiedzialności na gruncie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary¹⁸⁴.

Przedmiotem doktrynalnych rozbieżności jest natomiast kwestia ponoszenia odpowiedzialności przez spółkę cywilną na podstawie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Wskazuje się bowiem, iż spółka cywilna jest w istocie stosunkiem zobowiązaniowym łączącym współników i nie zawsze charakteryzuje się wyodrębnieniem organizacyjnym¹⁸⁵. Przy tym podmiotowość prawna przysługuje tylko współnikom. Spółka cywilna nie będąc jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej ani też osobą prawną nie może zatem ponosić odpowiedzialności przewidzianej w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary¹⁸⁶. Natomiast podmiotami odpowiedzialności innego rodzaju – odpowiedzialności karnej skarbowej – mogą być współnicy spółki cywilnej będący podatnikami. Autorzy kontestujący przedstawione stanowisko twierdzą przy tym, że spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy (ustawy podatkowe) przyznają zdolność prawną¹⁸⁷. Takie stanowisko zostało wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 lutego 2011 r., w którym sąd stwierdził, że „(...) podatnikiem podatku od towarów i usług może być każdy samodzielny podmiot prawny niezależnie od jego formy organizacyjno-prawnej”¹⁸⁸. Jednakże ten pogląd nie zyskał powszechnej aprobaty. Wobec powyższego należy zatem przyjąć, że spółka cywilna nie jest podmiotem zbiorowym w rozumieniu niniejszej ustawy i nie może ponosić odpowiedzialności.

183 Zob. M. Filar (red.), Z. Kwaśniewski, D. Kala, *Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Toruń 2006, s. 46.

184 Ibidem, s. 45 i n.

185 Ibidem, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 169.

186 Por. uchwała SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/07, OSNKW 2007, nr 5, poz. 38. Sąd Najwyższy w związku z regulacją zawartą w art. 9 §3 k.k.s. wskazał, iż spółka cywilna nie jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego. W orzecznictwie administracyjnym podkreśla się, że pojęcie zdolności prawnej oznacza generalną zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych, w tym z zakresu podatków, ceł, regulacji dewizowych czy też organizacji gier i zakładów wzajemnych. Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 maja 2008 r., I SA/Lu 28/08, LEX nr 472084.

187 Zob. E. Konderak, *Spółka cywilna będzie podatnikiem VAT*, Dziennik Gazeta Prawna z 27 maja 2011 r., nr 102.

188 Wyrok NSA z 25 lutego 2011 r., I FSK 264/10, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-fsk-264-10,po-datek_od_towarow_i_uslug,cff458.html (28.06.2013)

Podobnie rzecz się ma z podatkowymi grupami kapitałowymi. Podatkowe grupy kapitałowe nie są bowiem osobami prawnymi ani też jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej. Nie mogą zatem być podmiotami zbiorowymi w rozumieniu niniejszej ustawy. Stanowią natomiast instytucje prawa podatkowego stworzone dla celów fiskalnych, poprzez połączenie spółek kapitałowych (osób prawnych), którym ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, na podstawie art. 7 ust. 2 o.p. przyznaje zdolność do bycia podatnikiem. Przy tym dla powstania podatkowej grupy kapitałowej niezbędne jest spełnienie wymogów dotyczących m.in. minimalnego udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych, wysokości przeciętnego kapitału zakładowego spółek wchodzących w skład grupy czy udziału dochodów w przychodach grupy¹⁸⁹. Wskazane podmioty są więc podatkowymi podmiotami zbiorowymi, które nie mogą podlegać odpowiedzialności wskazanej w ustawie o odpowiedzialności pomiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Nie oznacza to bynajmniej, że podmiotem odpowiedzialności nie może być spółka kapitałowa wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej. Podatkowe grupy kapitałowe są bowiem podmiotami kolektywnymi, w skład których wchodzi osoby prawne, tzn. spółki kapitałowe, które mogą wszakże podlegać odpowiedzialności wskazanej w ustawie.

Podstawą przypisania odpowiedzialności nie jest czyn podmiotu zbiorowego, gdyż takowy podmiot nie może być sprawcą czynu w znaczeniu prawnokarnym. Podstawową przesłankę odpowiedzialności stanowi natomiast istnienie więzi o charakterze organizacyjno-funkcjonalnym pomiędzy sprawcą przestępstwa skarbowego a podmiotem zbiorowym, a także możliwość odniesienia przez podmiot zbiorowy chociażby niemajątkowej korzyści z popełnienia przestępstwa skarbowego. Wskazana więź, w świetle art. 3 pkt 1-3a u.o.p.z. musi zatem polegać na:

- a) działaniu w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowaniu w jego imieniu decyzji lub wykonywaniu kontroli wewnętrznej albo przy przekroczeniu tego uprawnienia lub niedopełnieniu tego obowiązku (pkt 1);
- b) dopuszczeniu do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez osobę uprawnioną do działania w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego (pkt 2);
- c) działaniu w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego za zgodą lub wiedzą osoby uprawnionej do działania w imieniu lub interesie tego podmiotu (pkt 3);
- d) bezpośrednim współdziałaniu przedstawiciela będącego przedsiębiorcą z podmiotem zbiorowym w realizacji celu prawnie dopuszczalnego (pkt 3a).

189 Zob. art. 1a u.p.d.o.p.

Osiągnięcie korzyści obejmuje uzyskanie zarówno korzyści majątkowej, jak też korzyści o innym charakterze. Korzyść majątkowa polega na zwiększeniu aktywów lub zmniejszeniu pasywów majątkowych podmiotu zbiorowego. Natomiast korzyść niemajątkowa nie wiąże się z przysporzeniem o charakterze majątkowym. Wskazana korzyść nie ma charakteru osobistego, gdyż w przypadku podmiotów zbiorowych osiągnięcie korzyści osobistych jest niemożliwe. Należy zatem ograniczyć się do negatywnego ujęcia wskazanego pojęcia.

Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych ma charakter zależny i wtórny wobec odpowiedzialności karnej skarbowej. W tym przypadku podstawą pociągnięcia podmiotu zbiorowego do odpowiedzialności jest prawomocne skazanie, albo także zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności bądź orzeczenie warunkowo umarzające postępowanie karne lub orzeczenie umarzające postępowanie z uwagi na wystąpienie okoliczności wyłączających ukaranie sprawcy – osoby fizycznej za przestępstwa skarbowe wskazane w art. 54-56 k.k.s. W tym sensie odpowiedzialność podmiotów zbiorowych, przewidziana w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, nie stanowi odpowiedzialności karnej *sensu stricto*¹⁹⁰. Jest natomiast odrębnym rodzajem odpowiedzialności, ponoszonym niezależnie od innych typów odpowiedzialności, polegającym na pociągnięciu do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, w związku z czynem przestępnym sprawcy, powiązanego w określony sposób z tym podmiotem¹⁹¹. Ostatecznie jednak próby sklasyfikowania tego rodzaju odpowiedzialności zakończyły się niepowodzeniem. Nie można wszakże za pomocą obowiązujących konstrukcji dogmatyczno-prawnych (cywilistycznych, karnych czy administracyjnych) wyrazić nieznanego dotąd polskiemu prawu karnemu rodzaju pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotów zbiorowych¹⁹².

190 M. Filar (red.), Z. Kwaśniewski, D. Kala, *Komentarz...*, s. 41; Zob. także wyrok TK z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK-A 2004, z. 10, poz. 103.

191 V. Konarska-Wrzosek, *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary* [w:] Z. Gordon (red.), *Spółka akcyjna w praktyce*, Warszawa 2004, s. 9; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 121.

192 M. Filar, *Podstawy odpowiedzialności karnej(?) podmiotów zbiorowych na gruncie ustawy z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, [w:] *Odpowiedzialność karna podmiotów zbiorowych. Materiały pokonferencyjne z konferencji naukowej, która odbyła się w dniach 12-14 października 2003 r. w Jastrzębiej Górze*, *Kwartalnik Apelacji Gdańskiej* 2003, nr 2, s. 6.

§ 3. WYMÓG OKREŚLONOŚCI A STOSOWANIE KLAUZUL ODSYŁAJĄCYCH W ZAKRESIE SPOSOBU ZDEFINIOWANIA PODMIOTU CZYNU ZABRONIONEGO W KKS

Wymóg określoności ustawowego opisu podmiotu czynu zabronionego wynika z podstawowej zasady prawa karnego – *nullum crimen sine lege certa*. Powyższa zasada wyraża bowiem nakaz możliwie precyzyjnego i zrozumiałego opisu czynu zabronionego, który to opis musi być zawarty w ustawie¹⁹³. Przy tym dopuszcza się możliwość doprecyzowania norm sankcjonujących w aktach niższej rangi, pod warunkiem wszak, że zostały wydane na podstawie i w ramach ustawowego upoważnienia¹⁹⁴. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że ustawowy opis czynu zabronionego winien być dostatecznie jasny i zrozumiały, także w odniesieniu do znamion określających podmiot czynu zabronionego¹⁹⁵. W przypadku czynów indywidualnych właściwych ustawowy opis podmiotu musi bowiem umożliwiać zidentyfikowanie sprawcy czynu zabronionego. Stąd też tytułowy wymóg określoności (precyzyjności) ma istotne znaczenie właśnie w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie.

Problem czytelności ustawowego opisu podmiotu czynu zabronionego jest złożonym zagadnieniem. Wątpliwości w tym przedmiocie mogą wszakże dotyczyć opisu podmiotu zawartego w Kodeksie karnym skarbowym, ale mogą też odnosić się do opisu zawartego w poszczególnych ustawach podatkowych, określających podmiotowy zakres podatku. Innymi słowy, na powyższy problem można patrzeć przez pryzmat norm sankcjonujących, zawartych w Kodeksie karnym skarbowym, a także z punktu widzenia norm sankcjonowanych zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych. Przy tym to pierwsze ujęcie nie wyklucza drugiego

193 Należy przy tym zgodzić się z poglądem wyrażonym przez W. Wróbla, który twierdzi, iż wymóg ustawowej wyłączności odnosi się do norm sankcjonujących. Za tym stanowiskiem w świetle przedstawionych przez autora argumentów mają przemawiać przede wszystkim względy gwarancyjne. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 131-147. Ten pogląd podziela także L. Wilk, zob. tenże, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 159.

194 Zob. wyrok TK z dnia 20 lutego 2001 r., P 2/00, OTK 2001, nr 2, poz. 32; Por. też orz. z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12; F. Prusak, *Prawo i postępowanie...*, Warszawa 2002, s. 5.

195 Wyrok TK z 2 maja 2002 r., K6/02, OTK-A 2002, nr 3, s. 33.

i odwrotnie. Jednakże z uwagi na określony w tytule niniejszego rozdziału zakres przedmiotowy należy ograniczyć się do opisu zawartego w Kodeksie karnym skarbowym. Natomiast kwestie związane z brakiem dostatecznej określoności przepisów podatkowych winny stanowić przedmiot zainteresowania przede wszystkim doktryny prawa podatkowego¹⁹⁶.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań w tym przedmiocie jest stwierdzenie zawarte na wstępie tego rozdziału, w myśl którego podmiotem czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie mogą być wyłącznie osoby będące podatnikami. Ten sposób określenia pomiotu czynu zabronionego budzi wątpliwości z punktu widzenia precyzyjności i czytelności ustawowego opisu znamion. Niezbędne jest wszakże odwołanie się do innych regulacji. Dla porównania można dodać, iż na gruncie prawa karnego powszechnego ten problem właściwie nie występuje, gdyż Kodeks karny określając podmiot przestępstw indywidualnych posługuje się pojęciami o powszechnie znanym bądź wyraźnie określonym znaczeniu (żołnierz, funkcjonariusz publiczny, osoba pełniąca funkcję publiczną, itd.). Natomiast specjalistyczny charakter prawa karnego skarbowego wymusza stosowanie szczególnych rozwiązań prawnych.

Należy zatem przyjąć, iż w przypadku określenia podmiotu czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie mianem podatnika ustawodawca posłużył się klauzulami normatywnymi. Wskazuje się, że klauzule normatywne zawarte w tych przepisach pełnią w opisie czynu zabronionego tę samą funkcję, co odesłania blankietowe, gdyż nie pozostawiają organowi stosującemu prawo szczególnego luzu decyzyjnego, ale ściśle łączą swoje znaczenie z konkretnymi normami prawnymi zawartymi w przepisach podatkowych¹⁹⁷. Tytułem przykładu można wskazać, iż Kodeks karny skarbowy nie określa znaczenia terminu podatek, lecz odsyła w tym zakresie do regulacji zawartej w art. 7 ust. 1 Ordynacji Podatkowej. Wskazany przepis natomiast odwołuje się następnie do ustaw podatkowych. Nie oznacza to bynajmniej, iż Kodeks posługuje się odesłaniem blankietowym. Przedmiotem odesłania w przepisach blankietowych są regulacje ustanawiające obowiązek działania lub zaniechania. Dotyczą zatem zachowania sprawcy. W przypadku określenia podmiotu czynu zabronionego można zatem raczej mówić o systemie odesłań – zewnętrznych i wewnętrznych, którymi posługuje się prawo karne skarbowe i prawo podatkowe.

196 Por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 163-167 i powołana tam literatura.

197 Zob. W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 130-131.

ROZDZIAŁ IV

**KODEKSOWA TYPIZACJA ZACHOWAŃ NAGANNYCH
NARAŻAJĄCYCH PODATKI NA USZCZUPLENIE**

§ 1. ZNACZENIE TYPIZACJI

Kodeks karny skarbowy w rozdziale 6 (art. 54-84 k.k.s.) penalizuje zachowania skierowane przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z zakresu dotacji lub subwencji. Wskazana grupa deliktów karnych skarbowych obejmuje czyny godzące przede wszystkim w podstawowy obowiązek podatkowy, a także w inne obowiązki o charakterze instrumentalnym (akcesoryjnym)¹⁹⁸. Przy tym w ramach grupy czynów zabronionych skierowanych przeciwko obowiązkowi zapłaty podatku – czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie – zostały wyodrębnione poszczególne typy zachowań nagannych, stanowiące różne przejawy niedozwolonego przez prawo unikania opodatkowania¹⁹⁹. Można więc mówić w tym zakresie o kodeksowej typizacji czynów zabronionych.

Kryterium typizacji czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie stanowi sposób zachowania się sprawcy (forma nagannego zachowania), określony za pomocą znamion czasownikowych, zawartych w dyspozycji przepisu karnego. Poszczególne typy czynów zabronionych polegają bowiem na: „nieujawnieniu”, „niezłożeniu”, „niezawiadomieniu” albo też „postugiwaniu się”. Wskazane kryterium typizacji ma zatem charakter formalny i przedmiotowy. Na marginesie należy podkreślić, że wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, określana w Kodeksie za pomocą znamion parametryczno-nazwowych²⁰⁰ („mała wartość”, „duża wartość”), nie stanowi kryterium typizacji w ścisłym tego słowa znaczeniu. Jest natomiast specyficznym kryterium rozwarstwienia poszczególnych

198 Zob. M. Liszewski, *Charakter prawny obowiązków...*, s. 141; A. Bartosiewicz, *Glosa do postanowienia z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03*, Glosa 2005, nr 4, s. 98-106; Szerzej w rozdziale II niniejszego opracowania.

199 Na temat różnych form ucieczki przed opodatkowaniem, zob. G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 327-328 i wskazana tam literatura.

200 Pojęcie „kryteriów parametryczno-nazwowych” do doktryny prawa karnego skarbowego wprowadziła V. Konarska-Wrzosek, która po raz pierwszy użyła tego określenia w kontekście rozważań nad celowością stosowania tego rodzaju określeń na gruncie prawa karnego skarbowego. Zob. V. Konarska-Wrzosek, *Czy utrzymywać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w KKS?* [w:] V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i wiktymologii*. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi, Warszawa 2010, s. 337-348.

typów czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie²⁰¹. Powyższe kryteria (typizacji i rozwarstwienia) pełnią bowiem zupełnie odmienne funkcje w ramach ustawowego opisu czynu zabronionego i nie mogą być ze sobą utożsamiane²⁰². Stąd też w oparciu o kryterium sposobu zachowania się sprawcy – w ramach grupy czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie – ustawodawca wyodrębnił poszczególne typy zachowań nagannych, polegające na: a) niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania (art. 54 k.k.s.), b) zatajeniu prowadzenia działalności gospodarczej (art. 55 k.k.s.), c) przedłożeniu nieprawdziwych danych podatkowych (art. 56 k.k.s.). Nazewnictwo w tym przypadku ma charakter konwencjonalny i wynika z chęci podkreślenia różnic pomiędzy poszczególnymi typami zachowań nagannych, zawartymi w powyższych przepisach²⁰³.

Kodeksowa typizacja czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie ma przede wszystkim znaczenie gwarancyjne, gdyż ten sposób regulacji norm prawnokarnych zapewnia respektowanie konstytucyjnych praw i wolności (art. 41 i 42 Konstytucji RP) na gruncie prawa karnego skarbowego. W tym kontekście można wskazać na dwa aspekty zasady *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege*, która została wyrażona w art. 1 § 1 k.k.s. Pierwszy z nich związany jest z tym, że opis czynu zabronionego musi być zawarty w ustawie (*nullum crimen sine lege scripta*)²⁰⁴. Stąd też wszystkie typy zachowań nagannych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie zostały unormowane w ustawie karnej o szczególnej randze – Kodeksie karnym skarbowym²⁰⁵. Przy tym należy zastrzec, że dopuszcza się także możliwość doprecyzowania niektórych znamion czynów zabronionych w aktach wykonawczych niższej rangi – przede wszystkim

201 Ibidem, s. 337-338; F. Nalikowski, *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie*, Prok. i Pr. 2011, nr 2, s. 94-102; Zob. także rozdział VII.

202 W przypadku tytułowego kryterium mamy bowiem do czynienia z wyodrębnieniem poszczególnych typów czynów zabronionych, różniących się od siebie przede wszystkim znamionami strony przedmiotowej, natomiast istota rozwarstwienia podatkowych czynów zabronionych polega na wyodrębnieniu wykroczeń skarbowych i typów uprzywilejowanych przestępstw skarbowych, z uwagi na wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, która odzwierciedla stopień społecznej szkodliwości danego czynu; Zob. F. Nalikowski, *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie...*, s. 94-97.

203 Por. np. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 2, s. 61.

204 Zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 14-15; R. Dębski, *Zasada „nullum crimen sine lege” i postulat wyłączności ustawy*, AUL FL 1992, nr 50, s. 106-107.

205 W związku z wątpliwościami dotyczącymi np. usytuowania wykroczeń skarbowych w Kodeksie karnym lub Kodeksie wykroczeń słusznie podkreśla się, że „rozparcelowanie norm prawa karnego skarbowego po różnych aktach prawnych jest niemożliwe do satysfakcjonującego przeprowadzenia i nie jest dobrym rozwiązaniem”. Zob. V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżność i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych regulacji*, [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011, s. 173-174.

w rozporządzeniach podatkowych – wydanych na podstawie i w granicach ustawowego upoważnienia²⁰⁶.

Natomiast drugi aspekt powyższej zasady sprowadza się do tego, że ustawowy opis typu czynu zabronionego musi być dostatecznie określony i zrozumiały dla adresatów (*nullum crimen sine lege certa*)²⁰⁷. Gdyby bowiem przepis penalizujący uchylanie się od opodatkowania ograniczał się wyłącznie do dyspozycji: „kto nie uiszcza należnego podatku, podlega karze...”, albo też: „kto uchyla się od opodatkowania...”, to taki przepis nie spełniałby minimalnych standardów gwarancyjnych, a tym samym nie mógłby stanowić wystarczającej podstawy do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności za uchylanie się od opodatkowania. Z tych też względów niezbędne było wyodrębnienie w Kodeksie karnym skarbowym poszczególnych typów czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które w szczególności, a przy tym możliwie syntetyczny i zrozumiały dla adresatów sposób opisują różne formy nagannego zachowania sprawcy, gwarantując tym samym, że nikt nie będzie pociągnięty do odpowiedzialności za czyn, który w świetle obowiązujących przepisów nie stanowił przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

Z problemem określoności ustawowego opisu czynu zabronionego związany jest także problem odzwierciedlenia treści tych norm w świadomości sprawcy, który będzie przedmiotem szczegółowej analizy w następnym rozdziale. Nie można bowiem zarzucić sprawcy umyślności, gdy ten pozostawał w błędzie co do treści tych norm albo nie do końca zdawał sobie sprawę z ich realnego znaczenia. Stąd też wyodrębnienie poszczególnych typów czynów zabronionych, które za pomocą odesłań blankietowych zawartych w tych przepisach szczegółowo opisują sposób nagannego zachowania sprawcy, ma także znaczenie prewencyjne, gdyż precyzyjny i zrozumiały opis czynu zabronionego w większym stopniu oddziałuje na wyobraźnię potencjalnych sprawców, aniżeli zdawkowy opis sprowadzający się wyłącznie do spowodowania skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie (prewencja generalna). Typizacja czynów zabronionych przyczynia się w ten sposób do zwiększenia poziomu świadomości prawnej podatników i utrwalenia pewnych pożądanых wzorców zachowań, sprowadzających się w istocie do wypełniania obowiązku podatkowego (prewencja pozytywna)²⁰⁸. Wzrost świadomości w tym zakresie może zaś wymiennie przełożyć się na wysokość dochodów podatkowych

206 Zob. wyrok TK z dnia 20 lutego 2001 r., P2/00, OTK 2001, nr 2, poz. 32; postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 29/08, Prok. i Pr. 2009, nr 4, poz. 1; Por. także orzeczenie z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 1194, OTK 1995, nr 1, poz. 12.

207 Zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 15-16.

208 Zob. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 23.

i obniżenie kosztów poboru podatków. Przez to należy uznać, że typizacja czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie ma poniekąd także znaczenie fiskalne.

Kodeksowa typizacja czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie umożliwia także zróżnicowanie (dywersyfikację) abstrakcyjnego stopnia społecznej szkodliwości poszczególnych typów zachowań nagannych. Rodzaj kary i jej potencjalna wysokość, przewidziane za dane przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, odzwierciedla wszakże zgeneralizowany i abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości tego czynu. Kształt sankcji karnej stanowi przy tym normatywne odzwierciedlenie założeń polityki kryminalnej w zakresie przeciwdziałania nadużyciom w sferze fiskalnej. W związku z tym można wskazać, iż niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania (art. 54 k.k.s) *in abstracto* charakteryzuje się wyższym stopniem społecznej szkodliwości, aniżeli inne zachowania skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie – firmantstwo i oszustwo podatkowe. Oczywiście, w konkretnym przypadku, chociażby z uwagi na różną wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, ta ocena może przedstawiać się odmiennie. Niemniej należy stwierdzić, że niektóre typy zachowań skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, w ujęciu generalnym są postrzegane jako mniej szkodliwe od innych. Znajduje to z resztą odzwierciedlenie w kształcie sankcji karnej. Wyodrębnienie poszczególnych typów czynów zabronionych pozwala zatem zróżnicować wysokość ustawowego zagrożenia karą, oczywiście tylko tam, gdzie jest to uzasadnione.

Wreszcie, można także wskazać na systematyzacyjne (porządkujące) znaczenie kodeksowej typizacji zachowań nagannych. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie zostały bowiem unormowane na początku rozdziału 6 k.k.s. Przy tym wewnętrzna systematyka tych przepisów nie jest przypadkowa. Takie rozmieszczenie poszczególnych typów czynów zabronionych w ramach części szczególnej Kodeksu, a także w ramach rozdziału podatkowego, wskazuje na wyraźny zamiar ustawodawcy podkreślenia znaczenia zachowań nagannych godzących bezpośrednio w obowiązek zapłaty podatku, na tle innych czynów zabronionych zawartych w tym rozdziale, stanowiących naruszenia obowiązków instrumentalnych, niezwiązanych bezpośrednio z obowiązkiem zapłaty podatku²⁰⁹. Na czym polegają więc poszczególne typy czynów zabronionych skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie?

209 Zob. T. Bojarski, M. Szwarzcyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym* [w:] J. Stelmasiak (red.), *Administracja publiczna u progu XXI w. Prace dedykowane Profesorowi Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemysł 2000, s. 106-107.

§ 2. PRZEDMIOTOWE ZNAMIONA TYPIZACJI PODATKOWYCH CZYNÓW ZABRONIONYCH

1. Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania

Czyn zabroniony zawarty w art. 54 § 1-3 k.k.s. polega na nieujawnieniu właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też niezłożeniu deklaracji podatkowej. W doktrynie prawa karnego skarbowego ów czyn określany jest powszechnie mianem uchylania się od opodatkowania, przede wszystkim z uwagi na cel, który charakteryzuje zachowanie sprawcy²¹⁰. Należy przy tym zauważyć, iż to określenie winno być zastrzeżone wyłącznie dla zachowania polegającego na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania, gdyż cel w postaci uchylenia się od opodatkowania należy do znamion czynu zabronionego zawartego w art. 54 § 1-3 k.k.s.²¹¹ Natomiast skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, charakteryzujący także inne typy czynów zabronionych, nie stanowi wystarczającej przesłanki do operowania tym mianem w stosunku do wszystkich zachowań nagannych zawartych w art. 54-56 k.k.s.

Powyższe stanowisko znalazło odzwierciedlenie w tytule niniejszej pracy, gdzie wskazuje się na: „uchylanie się od opodatkowania i inne typy zachowań nagannych narażające podatki na uszczuplenie”. Tym samym w niniejszym opracowaniu wyraźnie odróżnia się niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania, będące w istocie uchylaniem się od opodatkowania *sensu stricto*, od innych typów czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, tzn. firmanctwa i oszustwa podatkowego.

Niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania polega więc na nieujawnieniu, zatajeniu – świadomym i celowym niepodaniu do wiadomości organu podatkowego – informacji dotyczących przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też na niezłożeniu (nieprzekazaniu) właściwemu organowi deklaracji podatkowej. Powyższe

210 Zob. np.: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 248, 253; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Edycja Pierwsza*, Warszawa 2011, s. 220 i n.

211 Por. F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Tom II*, Warszawa 2006, s. 49; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, s. 200.

zachowanie może przybrać wyłącznie formę zaniechania, a więc zdeterminowanego wolą powstrzymywania się przez dany podmiot od wymaganego od niego i obiektywnie możliwego do wykonania w danym miejscu i czasie działania²¹².

Określenie czynności wykonawczych zawarte w art. 54 § 1 k.k.s. ma charakter alternatywny. Taka konstrukcja strony przedmiotowej przestępstwa oznacza, że każdy z trzech opisanych tam sposobów zachowania może samodzielnie wypełnić znamiona czynu zabronionego. Stąd też dla zrealizowania znamion przestępstwa lub wykroczenia skarbowego polegającego na uchylaniu się od opodatkowania nie jest konieczne łączne zrealizowanie przez sprawcę wszystkich form przestępnego zachowania zawartych w tym przepisie. Można natomiast zauważyć, że niezłożenie deklaracji podatkowej skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie i tak z reguły związane jest z niezgłoszeniem przedmiotu lub podstawy opodatkowania, gdyż podatnik dokonując obliczenia należnego podatku musi przecież w deklaracji podatkowej podać wskazane elementy²¹³. W rzeczywistości więc ten sam czyn sprawcy może wyczerpywać nawet trzy sposoby przestępnego zachowania zawarte w dyspozycji powyższego przepisu. Dlatego też w doktrynie prawa karnego skarbowego wyraża się – w moim przekonaniu uzasadnione – wątpliwości dotyczące celowości zamieszczania w ustawowym opisie czynu zabronionego znamion prowadzących się wyłącznie do „technicznego” aspektu wykonywania obowiązków podatkowych, tzn. wskazania sposobu ujawnienia właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania²¹⁴.

Dokonując oceny racjonalności powyższego rozwiązania, należy wziąć pod uwagę również to, że opis zawierający znamię niezłożenia deklaracji podatkowej w większym stopniu odpowiada wymogowi dostatecznej określoności ustawowego opisu czynu zabronionego, gdyż w zrozumiały i precyzyjny sposób charakteryzuje zachowanie sprawcy. Natomiast pozostawienie opisu składającego się wyłącznie z nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania mogłoby budzić pewne wątpliwości interpretacyjne, zwłaszcza w tych przypadkach, gdzie zgłoszenie przedmiotu opodatkowania następuje przez złożenie deklaracji podatkowej. Z tych też względów należy uznać powyższy opis za wyczerpujący i optymalny.

Nie można natomiast zgodzić się z innym stwierdzeniem, prezentowanym w doktrynie prawa karnego skarbowego, zgodnie z którym znamię nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania pełni funkcję subsydiarną wobec znamienia niezłożenia deklaracji podatkowej, gdyż znajduje zastosowanie w tych

212 A. Marek, *Prawo karne*, s. 111.

213 B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 76-77; Zob. także K. Buk, *Uchylenie się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, Doradztwo Podatkowe 2006, nr 7-8, s. 31.

214 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 195.

przypadkach, gdzie podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji podatkowych²¹⁵. Powyższa zależność w rzeczywistości ma raczej odwrotny charakter – to zniamię niezłożenia deklaracji podatkowej pełni funkcję subsydiarną wobec niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania, ponieważ zniamię niezłożenia deklaracji, w przeciwieństwie do nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, może znaleźć zastosowanie tylko tam, gdzie przepisy podatkowe przewidują taki obowiązek. Zniamię nieujawnienia przedmiotu opodatkowania ma zatem szerszy zakres semantyczny, aniżeli zniamię niezłożenia deklaracji podatkowej i stanowi jego uszczegółowienie. Poniekąd na taki charakter niezłożenia deklaracji podatkowej wskazuje także wykładnia historyczna, gdyż przepis zawarty w art. 86 u.k.s. (później art. 92 u.k.s.), którego odpowiednikiem jest obecnie art. 54 k.k.s., ograniczał się wyłącznie do niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania i nie zawierał zamienia niezłożenia deklaracji podatkowej²¹⁶.

Normy prawne zawarte w Kodeksie karnym skarbowym i prawie podatkowym nie określają znaczenia pojęć zawartych w ustawowym opisie czynu zabronionego – przedmiotu i podstawy opodatkowania. Powyższe pojęcia – kluczowe z punktu widzenia ustalenia znamion przedmiotowych czynu, mają więc charakter doktrynalny, a nie normatywny. W doktrynie prawa podatkowego pod pojęciem przedmiotu opodatkowania rozumie się sytuacje prawne i faktyczne, przewidziane w ustawie, których zaistnienie wiąże się z koniecznością zapłaty podatku²¹⁷. Rzeczy natomiast nie stanowią przedmiotu opodatkowania²¹⁸.

W orzecznictwie sądowym z zakresu prawa karnego skarbowego zgodnie wskazuje się, że przedmiotem opodatkowania może być wyłącznie działalność prowadzona legalnie²¹⁹. Opodatkowaniu nie podlegają natomiast czynności sprzeczne z prawem, a także czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, np. paserstwo czy nierząd²²⁰. Poszczególne ustawy podatkowe także zawierają szczegółowe unormowania wyłączające możliwość opodatkowania czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy²²¹. Sąd Najwyższy

215 G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 523.

216 Por. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Wrocław 1993, s. 147 i n.

217 B. Brzeziński (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2006, s. 214.

218 Zob. K. Buk, *Uchylenie się od opodatkowania...*, s. 31. Autor słusznie wskazuje, że przedmiotem opodatkowania są nie tyle rzeczy, co stan faktyczny lub prawny związany z tą rzeczą; Por. także W. Kotoński, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 264.

219 Uchwała SN z dnia 19 lipca 1973 r., VI KZP 13/73, OSNKW 1973, nr 9, poz. 104; wyrok SN z dnia 12 marca 1976, VI KZP 47/75, OSNKW 1976, nr 4-5, poz. 56; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 78.

220 B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 78.

221 Tak, np. art. 2 pkt 4 ustawy o PIT i art. 3 ust. 1 ustawy o VAT; Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 78.

podkreślił, iż opodatkowanie czynności sprzecznych z prawem karnym mogłoby wywołać nieuzasadnione wrażenie ich legalizacji na gruncie prawa podatkowego. Przemawiałoby za tym wszak czerpanie przez państwo dochodów z tytułu opodatkowania czynów zabronionych²²². Przy tym istnienie tak poważnych rozbieżności pomiędzy poszczególnymi gałęziami byłoby niedopuszczalne z punktu widzenia niesprzeczności sytemu prawa.

Natomiast w przypadku czynności, które wprawdzie są zgodne z prawem, niemniej wykonywane są bez stosownego zezwolenia (np. działalność reglamentowana), to brak zezwolenia nie stanowi przeszkody w opodatkowaniu takiej działalności, a w konsekwencji nie wyklucza także możliwości pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej skarbowej za czyny popełnione w związku z działalnością prowadzaną bez stosownego zezwolenia²²³.

Odmienne stanowisko w zakresie opodatkowania działalności nielegalnej zajął Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej), który w zasadzie zakwestionował kryterium legalności jako wyłączną podstawę do oceny czy dana działalność będzie podlegała opodatkowaniu, czy też nie. Trybunał stoi bowiem na stanowisku, zgodnie z którym podstawowym kryterium w tym przypadku winno być to, czy dana działalność, pomimo iż była niezgodna z prawem, mogła być wykonana legalnie i czy wówczas podlegałaby opodatkowaniu. Jeśli tak, a ponadto stanowiła ona konkurencję dla działalności zgodnej z prawem, to taka działalność powinna podlegać opodatkowaniu²²⁴. W innym przypadku podmioty prowadzące nielegalną działalność znalazłyby się bowiem w uprzywilejowanej pozycji ekonomicznej względem podmiotów prowadzących działalność zgodną z prawem i przez to podlegającą opodatkowaniu. W tym kontekście można podać przykłady czynów polegających na nielegalnym wywozie towarów do krajów objętych sankcjami gospodarczymi czy obrocie podrobionymi lub przemycionymi towarami. Trudno z resztą nie zgodzić się z przedstawioną argumentacją.

Reasumując powyższe ustalenia można zatem stwierdzić, że Trybunał Sprawiedliwości nie postrzega problemu dopuszczalności opodatkowania czynności sprzecznych z prawem wyłącznie z perspektywy spójności krajowych systemów prawnych, ale patrzy na powyższą kwestię znacznie szerzej – przede wszystkim z punktu widzenia zgodności przyjętych rozwiązań ze wspólnotowymi zasadami regulującymi obrót gospodarczy – zasadą uczciwej konkurencji, zasadą neutralności

222 Zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów osiągniętych nielegalnie*, Glosa 2001, nr 8, s. 28.

223 Poza wskazanymi orzeczeniami zob. także wyrok SN z dnia 17 grudnia 1976, VI KRN 401/76, OSNPG 1977, nr 11, poz. 108; Por także postanowienie SN z dnia 26 września 1996 r., I KZP 36/95, Prok. i Pr. 1996, nr 12, s. 13.

224 Tak ETS w wyroku z dnia 11 czerwca 1998, C-283/95, a także orzeczeniach z dnia 28 maja 1998, C-3/97 i z dnia 29 czerwca 2000 r., C-455-98.

podatku, zasadą równości szans na rynku wspólnotowym itp. Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, że powyższe stanowisko nie odnosi się do czynności zakazanych przez prawo karne, stanowiących przestępstwa, np. handlu narkotykami, obrotu ludzkimi organami czy wprowadzania do obrotu sfałszowanych pieniędzy, które bezwzględnie nie mogą być przedmiotem opodatkowania²²⁵.

W związku z przedstawionym stanowiskiem w doktrynie i w orzecznictwie uważa się krytycznie, iż opodatkowanie czynności sprzecznych z prawem, a w konsekwencji obowiązek ich zgłoszenia, obligowałoby podatnika do zawiadomienia organów podatkowych o prowadzeniu przez siebie nielegalnej działalności, co w istocie równałoby się samooskarżeniu²²⁶. W tym kontekście w doktrynie podkreśla się, że realizacja obowiązku podatkowego nie może oznaczać obowiązku przyznania się do przestępstwa²²⁷. Stąd też słusznie wskazuje się w orzecznictwie, że obowiązek zgłoszenia przedmiotu opodatkowania nie dotyczy osób, które równocześnie dokonywałyby samooskarżenia o przestępstwo. Jednakże brak obowiązku zgłoszenia przedmiotu opodatkowania nie przesądza w tym przypadku o istnieniu bądź nieistnieniu obowiązku podatkowego²²⁸.

Przechodząc zaś od abstrakcyjnych rozważań dotyczących przedmiotu opodatkowania do unormowań zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych, które precyzyjnie określają przedmiot opodatkowania, należy wskazać, iż nazwa podatku z reguły jest powiązana z przedmiotem opodatkowania. Przedmiotem podatku wskazanym w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. jedn. Dz. U. z 2012 r. Nr 361, ze zm.) są więc dochody (przychody) osiągnane przez te osoby z wszelkich źródeł, z wyjątkiem dochodów wyłączonych bądź zwolnionych z opodatkowania, a także dochodów od których zaniechano poboru podatku. Ponadto w ustawie wskazuje się, że odrębnemu opodatkowaniu podlegają, np.: dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych, dochody ze źródeł nieujawnionych czy też niektóre dochody ze źródeł kapitałowych. Zwolnione z opodatkowania są zaś, m.in.: przychody z tytułu odszkodowań, wszelkiego rodzaju zasiłki, ekwiwalenty i diety otrzymywane od pracodawcy, a także stypendia związane z wynikami w nauce (art. 21 u.p.d.o.f.).

Natomiast na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.) przedmiotem

225 Zob. wyroki ETS z dnia 28 lutego 1984 r., C-294/82 i z dnia 6 grudnia 1990 r., C-343/89.

226 Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 250; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 197; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 282-283; Postanowienie SN z dnia 26 września 1996 r., I KZP 36/95, Prok. i Pr. 1996, nr 12, s. 13.

227 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 282-283.

228 Nadal aktualne pozostaje w tym zakresie postanowienie SN z dnia 26 września 1996 r., I KZP 36/95, Prok. i Pr., nr 12, s. 13.

opodatkowania są dochody (przychody) osiągnięte przez osoby prawne z wszelkich źródeł, z wyjątkiem dochodów wyłączonych bądź zwolnionych z opodatkowania, a także dochodów od których zaniechano poboru podatku. W ustawie wskazuje się, iż zwolnione od opodatkowania są, m.in.: dochody z tytułu sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, jeżeli sprzedaż następuje przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości, dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej, dochody organizacji pożytku publicznego w części przeznaczonej na działalność statutową czy dochody uzyskane z działalności gospodarczej, prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, itd. (art. 17 u.p.d.o.p.). Dochodem podlegającym opodatkowaniu w przypadku PIT i CIT jest nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w danym roku podatkowym (art. 9 u.p.d.o.p.). Gdy zaś koszty uzyskania przychodu przekraczają sumę tych przychodów, taka różnica stanowi stratę (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.).

W przypadku podatków majątkowych (podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości) opodatkowaniu podlega nabycie, posiadanie lub zbycie określonych składników majątkowych²²⁹. Przedmiotem podatku od czynności cywilnoprawnych jest zawarcie umowy sprzedaży albo zamiany rzeczy albo praw majątkowych, umowy pożyczki, darowizny, dożywocia, spółki, ustanowienie hipoteki, a także dokonanie innych czynności wskazanych w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 626 ze zm.).

Jeżeli zaś chodzi o podatki konsumpcyjne, mające największy udział w dochodach podatkowych Skarbu Państwa (VAT, akcyza), to opodatkowaniu podlega wytwarzanie, sprowadzanie bądź też obrót określonymi towarami. Przedmiotem opodatkowania określonym w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) są czynności związane z obrotem gospodarczym, w szczególności odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terenie kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terenie kraju, import i eksport towarów. Zwolnienie przedmiotowe obejmuje, m.in. usługi zakwaterowania w internatach i domach studenckich, dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności, dostawę ludzkich organów i mleka kobiecego, dostawę krwi i osocza (art. 43 ust. 1 u.p.t.u.). Przepisów ustawy nie stosuje się także do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 6 pkt 2 u.p.t.u.).

229 W zakresie podatku od nieruchomości, zob. np. S. Wolfram, *Przestępstwo określone w art. 54 Kodeksu karnego skarbowego a podatek od nieruchomości*, Prok. i Pr. 2005, nr 3, s. 133-151.

W przypadku podatku akcyzowego, przedmiotem opodatkowania wskazanym w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t. jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 782 ze zm.) jest produkcja wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, wyprodukowanie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego, sprzedaż wyrobów akcyzowych na terenie kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie i wewnątrzwspólnotowa dostawa wyrobów akcyzowych, eksport i import wyrobów akcyzowych (art. 8 ust. 1-5).

W kontekście szczegółowych unormowań zawartych w ustawach podatkowych należy podkreślić, że nieobjęcie obowiązkiem podatkowym określonego rodzaju zdarzenia prawnego, nawet wówczas gdy wynika to z oczywistego błędu ustawodawcy, powoduje konieczność uznania danego obszaru za wolny od opodatkowania²³⁰. Niemożliwe jest zatem pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności za niezgłoszenie „dorozumianego” przedmiotu opodatkowania, który nie został *expressis verbis* wskazany w przepisach podatkowych. Wszakże w tym zakresie w prawie podatkowym, analogicznie jak w prawie karnym, obowiązuje zasada, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika – *in dubio pro tributario*, wynikająca z zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego²³¹.

Druga z form przestępnego zachowania wskazana w art. 54 § 1 k.k.s. polega natomiast na nieujawnieniu właściwemu organowi podstawy opodatkowania. W doktrynie prawa podatkowego przez podstawę opodatkowania rozumie się wyrażony ilościowo albo wartościowo przedmiot opodatkowania²³². Podstawa opodatkowania jest zatem uszczegółowieniem (konkretyzacją) przedmiotu opodatkowania, pozwalającym właściwie ustalić wysokość zobowiązania podatkowego.

W przypadku podatków dochodowych podstawa opodatkowania została ujęta wartościowo i jest utożsamiana z wysokością osiągniętego dochodu, pomniejszoną o odliczenia z tytułu ulg podatkowych. Natomiast na gruncie VAT, podstawę opodatkowania stanowi obrót, a więc kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 29 ust. 1 u.p.t.u.). Obrotem są także otrzymane przez podatnika dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, jak również otrzymane zaliczki, zadatki i przedpłaty pomniejszone o przypadającą od nich kwotę podatku²³³. Ilościowo wyrażona podstawa opodatkowania została natomiast przewidziana w podatku od nieruchomości, gdzie utożsamiana jest z powierzchnią gruntów lub powierzchnią użytkową budynków.

230 Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 28 stycznia 2008 r., I SA/Wr 935/07, POP 2008, nr 5, poz. 66.

231 Zob. A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 153.

232 B. Brzeziński (red.), *Prawo finansów publicznych...*, s. 214.

233 A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 355 i n.

Podstawa opodatkowania ustalana jest przede wszystkim na podstawie zapisów zawartych w księgach rachunkowych, a niekiedy też w drodze oszacowania. Z oszacowaniem podstawy opodatkowania mamy do czynienia wtedy, gdy brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia, albo też dane tam zawarte są niekompletne lub też podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania z zryczałtowanej formy opodatkowania. Szczególne zasady ustalania dochodu przewiduje się m.in. w rozdziale 5 ustawy o PIT, gdzie w art. 24b dopuszcza się możliwość oszacowania dochodu w oparciu o wskaźnik dochodu w stosunku do przychodu.

W przypadku podatków zryczałtowanych, podstawa opodatkowania nie występuje, a należności podatkowe płacone są w stałej wysokości i nie są uzależnione od wysokości osiągniętych dochodów, np. podatek dochodowy płacony w formie karty podatkowej czy zryczałtowany podatek od przychodów osób duchownych²³⁴.

Ostatnią formą przestępnego zachowania określoną w przepisie art. 54 k.k.s. jest niezłożenie właściwemu organowi deklaracji podatkowej. Pod pojęciem deklaracji podatkowej w doktrynie prawa podatkowego rozumie się wszystkie dokumenty, które zawierają informacje dotyczące podatkowego stanu faktycznego, tzn. powstania i wysokości zobowiązania podatkowego²³⁵. Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego deklaracjami są także zeznania, wykazy i informacje do składania, których zobowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci (art. 53 § 30 k.k.s. i art. 3 pkt 5 o.p.). Przy tym należy wyraźnie odróżnić informacje będące deklaracjami podatkowymi od informacji podatkowych wskazanych w art. 82-86 o.p., których niezłożenie penalizowane jest odrębnie, na podstawie przepisu zawartego w art. 80 k.k.s.²³⁶

Należy także wskazać, że w przypadku niezłożenia deklaracji podatkowej (art. 54 k.k.s.) znaczenie mają przede wszystkim te deklaracje, w których podatnik samodzielnie oblicza wysokość należnego podatku. Natomiast zeznania, wykazy i informacje stanowiące tylko oświadczenia wiedzy podatnika, w których precyzuje on podstawę opodatkowania i na podstawie których właściwy organ podatkowy

234 Ibidem, s. 309-314.

235 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 77-78; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 122 i n.

236 Tak R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks skarny skarbowy...*, s. 280; Na temat informacji podatkowych zob. B. Brzeziński. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa...*, s. 635, a także rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (t. jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 190), określające podmioty i zakres obowiązków informacyjnych.

wyduje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego nie odgrywają tak znaczącej roli w kontekście uchylania się od opodatkowania²³⁷.

Źródłem obowiązku składania deklaracji podatkowych są przepisy zawarte w ustawach podatkowych, które precyzują także termin i częstotliwość ich składania. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych podatnicy są zobowiązani do przedstawienia deklaracji podatkowych do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni (art. 25 ust. 1a u.p.d.o.p.) lub do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który wpłacana jest zaliczka (art. 25 ust. 1c u.p.d.o.p.). Natomiast w przypadku podatku od towarów i usług – w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu lub kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 103 u.p.t.u.). Deklaracje składane są na urzędowo określonym formularzu. Możliwe jest także składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 3a o.p.).

Zgłoszenie przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też złożenie deklaracji podatkowej winno być dokonane względem właściwego organu. Organem właściwym jest podmiot, który posiada kompetencje do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia spraw podatkowych określonego rodzaju. Przy tym organy podatkowe, ze względu na ich umiejscowienie w strukturze administracji publicznej, można podzielić na organy państwowe (rządowe) i samorządowe. Wśród organów podatkowych należących do administracji rządowej można wyróżnić dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, naczelników urzędów skarbowych, naczelników izb celnych i Ministra właściwego do spraw finansów publicznych, będącego także organem odwoławczym. Wskazane organy uprawnione są do wymiaru i poboru wszystkich rodzajów podatków z wyjątkiem tych należności, które stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego i są pobierane przez samorządowe organy podatkowe – wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów czy marszałków województw (np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłata od posiadania psów – art. 1c u.p.o.l.). Nie dotyczy to podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku dochodowego płaconego w formie karty podatkowej, które pomimo iż stanowią należności samorządowe są pobierane przez państwowe organy podatkowe (zob. art. 13a u.p.c.c.) W tym przypadku podmiot będący formalnym wierzycielem podatkowym nie jest tożsamy z materialnym wierzycielem podatkowym.

Organy podatkowe zobowiązane są z urzędu przestrzegać właściwości rzeczowej i miejscowej w zakresie załatwianych przez siebie spraw (art. 15 o.p.).

²³⁷ Zob. B. Pahl, *Karnoskarbowe gwarancje prawidłowej realizacji podatków lokalnych*, FK 2009, nr 5, s. 26-37. Autor wskazuje wszakże, że niezłożenie przez osobę prawną deklaracji na podatek od nieruchomości, a także niezłożenie przez osobę fizyczną informacji na podatek rolny wyczerpuje znamiona czynu zabronionego określonego w art. 54 k.k.s.

Właściwość miejscową organów podatkowych ustala się na podstawie miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika. Jednakże, gdy w trakcie roku podatkowego nastąpi zmiana adresu podatnika, to przyjmuje się, że organem właściwym jest nadal ten organ, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego (art. 18 § 1 o.p.). Minister właściwy do spraw finansów publicznych może także w drodze rozporządzenia wskazać przypadki, w których właściwy będzie inny organ podatkowy (§ 2). Przy tym należy podkreślić, że organ podatkowy właściwy w chwili wszczęcia postępowania podatkowego pozostaje właściwy w trakcie postępowania, niezależnie od tego czy nastąpiła zmiana właściwości (art. 18b o.p.). Natomiast, gdy chodzi o kompetencje organów podatkowych do załatwienia określonego rodzaju spraw (właściwość rzeczowa), to decydujące znaczenie w tym przypadku mają przepisy wykonawcze, które określają zakres działania poszczególnych organów podatkowych²³⁸.

W przypadku, gdy podatnik ujawni przedmiot lub podstawę opodatkowania albo złoży deklarację podatkową niewłaściwemu organowi, wtedy ten organ na podstawie art. 170 § 1 o.p. powinien przekazać błędnie skierowane pismo zgodnie z właściwością, informując o tym podatnika. W powyższej sytuacji przyjmuje się fikcję prawną, polegającą na tym, że czynności zostały dokonane względem właściwego organu, w terminie ich niewłaściwego dokonania. Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym, zgłoszenie przedmiotu bądź podstawy opodatkowania dokonane niewłaściwemu organowi oznacza w istocie, że czynność nie została wcale wykonana, a sprawca winien odpowiadać za uchylenie się od opodatkowania²³⁹. W tym przypadku bowiem sprawcy czynu zabronionego nie można przypisać zamiaru uchylenia się od opodatkowania²⁴⁰. Organy podatkowe są zobowiązane do przestrzegania z urzędu swojej właściwości rzeczowej, miejscowej i instancyjnej.

Pewne wątpliwości interpretacyjne w kontekście zrealizowania znamion czynu zabronionego polegającego na uchyleniu się od opodatkowania może budzić także zachowanie polegające na podaniu danych niezgodnych z rzeczywistością.

238 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 165, poz. 1371 ze zm.), ustawę z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 578), a także ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 990 ze zm.).

239 Powyższe stanowisko wyrażają: B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 78-79. Wskazani autorzy wskazują przy tym na możliwość zastosowania w tych przypadkach tzw. klauzuli znikomej społecznej szkodliwości czynu, wyrażonej w art. 1 § 2 k.k.s.; Odmienne w tej kwestii: V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie ...*, s. 198; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 281-282; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 251.

240 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 281.

W doktrynie prawa karnego skarbowego pojawił się wszak pogląd, zgodnie z którym ujawnienie właściwemu organowi jedynie części przedmiotu bądź podstawy opodatkowania także wypełnia znamiona uchylania się od opodatkowania²⁴¹. Wbrew temu stanowisku należy jednakże podkreślić, że uchylanie się od opodatkowania może przybrać wyłącznie formę zaniechania. Natomiast wskazany czyn polega w istocie na działaniu – częściowym ujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania. Nie można bowiem przyjąć, że ten sam czyn polega jednocześnie na działaniu i zaniechaniu. Stąd też taki czyn nie może być uznany za uchylanie się od opodatkowania. Może natomiast wypełniać znamiona innego czynu zabronionego – przestępstwa lub wykroczenia skarbowego zawartego w art. 56 k.k.s.²⁴².

2. Zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej

Czyn zabroniony zawarty w art. 55 § 1 k.k.s. polega na posługiwaniu się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, w celu zatajenia prowadzenia działalności na własny rachunek bądź też rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności. Ów czyn, określane powszechnie w doktrynie mianem firmantstwa, stanowi zachowanie pośrednie pomiędzy uchylaniem się od opodatkowania, a oszustwem podatkowym. Wskazane zachowanie łączy w sobie bowiem elementy charakterystyczne dla nielegalnego unikania opodatkowania (narażenie podatku na uszczuplenie) i wprowadzenia w błąd organów podatkowych (zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej)²⁴³. Z uwagi na specyficzne źródło przychodów – prowadzenie działalności gospodarczej – powyższe zachowanie postrzegane jest niekiedy jako odrębna forma uchylania się od opodatkowania²⁴⁴. Jednakże to określenie nie jest do końca uprawnione, gdyż wskazany czyn nie charakteryzuje się celem w postaci uchylenia się od opodatkowania.

Zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej określone w art. 55 k.k.s może polegać wyłącznie na działaniu²⁴⁵. Takie rozumienie „zatajenia” zasadniczo odbiega

241 Ibidem, s. 279-280, także wyrok SN z dnia 11 lutego 2003 r., IV KKN, LEX nr 77435.

242 Tak, np. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów...*, s. 78; Z. Huszcz, *Glosa do wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, W jakim zakresie podatnik może zeznać nieprawdę w deklaracji podatkowej*, *Prawo i Podatki* 2006, nr 4, s. 36.

243 L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 254, Zob. także V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 199; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 67.

244 Zob. T. Oczkowski [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 199; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 66.

245 Tak, L. Wilk, *Prawo karne skarbowe...*, s. 569; G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 532; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 267; Odmiennie R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 305-306.

od znaczenia przypisywanego temu pojęciu w przypadku oszustwa podatkowego czy niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania, gdzie wskazane zachowania polegają wyłącznie na zaniechaniu²⁴⁶. Jest także rozbieżne z intuicyjnym rozumieniem tego pojęcia, gdzie postrzega się zatajenie jako ukrywanie, niezgłoszenie, trzymanie w tajemnicy itp. W tym przypadku posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu związane jest wszakże z określoną aktywnością sprawcy – wykorzystaniem wskazanych danych jako środka do osiągnięcia założonego celu, tzn. zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej, przez np.: składanie deklaracji, wystawianie faktur czy uiszczanie podatków z wykorzystaniem danych innego podmiotu.

Wskazuje się zatem, iż znamię posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu ma szeroki zakres znaczeniowy i obejmuje każde zachowanie wprowadzające uczestników obrotu gospodarczego lub organy podatkowe w błąd, co do tożsamości sprawcy, jego rzeczywistej działalności oraz jej rozmiarów, które skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie²⁴⁷. W związku z tym podkreśla się, że powyższe określenie oznacza nie tylko posługiwanie się dokumentami (deklaracjami, fakturami itp.) identyfikującymi określony podmiot, ale może również polegać na podawaniu się za kogoś innego²⁴⁸.

W tym kontekście za nieuprawniony należy uznać wyrażany w doktrynie pogląd, zgodnie z którym dla realizacji znamienia czasownikowego czynu nie jest wcale konieczne wprowadzenie w błąd uczestników obrotu gospodarczego i organów podatkowych co do tożsamości sprawcy, jego działalności i jej rzeczywistych rozmiarów; wystarczy bowiem, że sprawcy przyświeca cel w postaci zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub jej rzeczywistych rozmiarów, choć uczestnicy obrotu lub organy państwa zdają sobie sprawę z faktycznej działalności gospodarczej sprawcy²⁴⁹. Należy bowiem podkreślić, iż posługiwanie się imieniem i nazwiskiem nazwą lub firmą innego podmiotu musi prowadzić do skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Dlatego też trudno sobie wyobrazić aby ów skutek nastąpił, gdy organy podatkowe zdają sobie sprawę z faktycznej działalności gospodarczej sprawcy. W takim przypadku zachowanie podatnika zmierzające do zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek albo jej rzeczywistych rozmiarów, gdy organy podatkowe mają już w tym zakresie stosowną wiedzę, należałoby uznać raczej za usiłowanie, nawet nieudolne, aniżeli za dokonanie czynu zabronionego z art. 55 k.k.s. W grę może także wchodzić

246 Por. np. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 306.

247 Zob. L. Wilk, *Firmanctwo – art. 55 Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001, nr 6, s. 60-68.

248 Ibidem, s. 62.

249 Por. G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 531.

wypełnienie znamion czynu zabronionego, polegającego na niezłożeniu w terminie deklaracji lub oświadczenia (art. 56 § 4 k.k.s.).

Natomiast zachowanie polegające na nieusunięciu stanu niezgodnego z prawem, uprzednio przez sprawcę wywołanego (zaniechanie), nie wyczerpuje znamion czynu zabronionego zawartego w art. 55 k.k.s., gdyż Kodeks karny skarbowy nie przewiduje bezpośredniego pociągania do odpowiedzialności tych osób, które umyślnie dopuszczają do posługiwania się ich danymi przez inny podmiot (tzw. bierna forma firmanctwa). Wszakże na firmującym nie ciąży prawny obowiązek niedopuszczenia do wykorzystania swoich danych przez inny podmiot w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej²⁵⁰. Firmujący nie jest w tym przypadku gwarantem nienastąpienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. W świetle art. 1 § 4 k.k.s., ów podmiot nie może zatem ponosić odpowiedzialności na podstawie art. 55 k.k.s. Nie oznacza to jednak, że sprawcy tego typu zachowań nagannych pozostaną całkowicie bezkarni. Mogą oni bowiem odpowiadać za współsprawstwo lub pomocnictwo do przestępstw określonych w art. 55 § 1-2 k.k.s.²⁵¹

Określając znamiona czynu zabronionego Kodeks karny skarbowy, poza określeniami *stricte* podatkowymi, posługuje się także pojęciami z zakresu prawa cywilnego. Przez firmę rozumie się wszakże nazwę, pod którą dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. W przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, to oznaczenie składa się z imienia i nazwiska osoby prowadzącej działalność, natomiast w odniesieniu do osób prawnych – nazwy tego podmiotu. Stąd też umieszczenie w tym przepisie obok firmy także imienia i nazwiska oraz nazwy, które skądinąd zawierają się w tym pojęciu może wydawać się być zbędne (*superfluum*).

Jednakże w doktrynie prawa podatkowego, w kontekście przepisu zawartego w art. 113 o.p., będącego swoistym podatkowym odpowiednikiem art. 55 k.k.s., wskazuje się, że możliwe jest posługiwanie się danymi (imieniem i nazwiskiem, nazwą), które nie stanowią firmy w sensie prawnym²⁵². Przy tym na gruncie prawa karnego skarbowego nie bardzo wiadomo, na czym takie zachowanie miałoby

250 Tak też L. Wilk, *Prawo karne skarbowe...*, s. 570; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 256-257.

251 Tak R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 303-304; G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 530-531; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Zakamycze 2005, s. 223; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 255. Odmienne w kwestii współsprawstwa: L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 257.

252 W doktrynie prawa podatkowego w odniesieniu do przepisu zawartego w art. 113 o.p. wskazuje się, że imię i nazwisko czy nazwa, którymi posługuje się podatnik, nie muszą stanowić firmy w znaczeniu prawnym, lecz mogą tylko za firmę uchodzić, a podatnik posługuje się tymi danymi, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej. Stąd też na gruncie prawa podatkowego za uzasadnione uznaje się brzmienie art. 113 o.p., który obok firmy wymienia także imię i nazwisko oraz nazwę. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa...*, s. 762.

polegać, gdyż np. zarejestrowanie działalności, wystawienie faktury czy złożenie deklaracji z wykorzystaniem danych innego podmiotu wymaga podania pełnych danych identyfikacyjnych (firmy). Trudno sobie zatem wyobrazić, aby w tych przypadkach możliwe było posługiwanie się danymi podmiotu, które nie stanowią firmy w znaczeniu prawnym, niemniej nie można całkowicie wykluczyć takiej możliwości. Dlatego też za celowe należy uznać zawarcie w opisie znamion posługiwania się także imieniem i nazwiskiem oraz nazwą innego podmiotu.

Ponadto, w przypadku osób prawnych firma winna także określać formę prawną prowadzonej działalności. Może również zawierać wskazanie przedmiotu działalności, siedzibę i inne wybrane określenia, którymi posługiwanie się nie wyczerpuje znamion firmanctwa. Znaczenia nie ma przy tym to, czy firmant wykorzystuje w tym celu także adres czy numer NIP innego podmiotu²⁵³.

Firma nie może też być zbyta na rzecz innego podmiotu (art. 439 k.c.). Kodeks cywilny przewiduje wprawdzie możliwość upoważnienia innego przedsiębiorcy do korzystania z własnej firmy, niemniej pod warunkiem, że takie działanie nie wprowadza w błąd. W przypadku firmanctwa takie upoważnienie nie jest możliwe, gdyż istotą zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też zatajenia rzeczywistych rozmiarów działalności jest jednak wprowadzenie błęd w organów podatkowych. Przy tym nawet wyrażenie zgody przez firmującego na posługiwanie się własnym imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą przez inny podmiot w żaden sposób nie wpływa na zakres odpowiedzialności karnej skarbowej firmanta.

Wskazane nazwy identyfikacyjne podlegają wpisowi do stosownych ewidencji i rejestrów prowadzonych oddzielnie dla przedsiębiorców będących osobami fizycznymi (ewidencja działalności gospodarczej)²⁵⁴ i podmiotów mających status osób prawnych (Krajowy Rejestr Sądowy)²⁵⁵. Informacje zawarte w Krajowym Rejestrze Sądowym korzystają z domniemania prawdziwości na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2015 r. poz. 1142 ze zm.).

Pojęcie działalności gospodarczej zostało omówione w związku z charakterystyką podmiotu czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczerpienie. Nie ma zatem potrzeby powtarzania tych ustaleń.

Rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej określa się przede wszystkim za pomocą parametrów ekonomicznych, np. wysokości obrotów, wysokości dochodów, wielkości zatrudnienia czy wartości majątku przedsiębiorstwa. Wymienione wartości

253 Ibidem.

254 Zob. szerzej, np. K. Kruczałak, *Prawo handlowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2006, s. 65-68.

255 Ibidem, s. 95-102.

(podatkowo relewantne) są powiązane z określonymi okolicznościami mającymi znaczenie na gruncie prawa podatkowego. Można bowiem wskazać, że w przypadku VAT z opodatkowania zwolnieni są m.in. podatnicy, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 tys. zł (zwolnienie przedmiotowe). Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku (art. 113 ust. 1 u.p.t.u.). Natomiast, gdy wartość obrotu nie przekracza równowartości 1,2 mln euro, podmioty podlegające VAT są zaliczane do kategorii tzw. małych podatników. Z tym wiążą się z kolei określone uproszczenia dla podatników zaliczonych do powyższej kategorii, dotyczące np. metody rozliczeń czy częstotliwości składania deklaracji podatkowych. Ponadto przedsiębiorcy, którzy zatrudniają nie więcej niż 20 osób (wielkość zatrudnienia) nie mają obowiązku tworzyć Zakładowego Funduszu Socjalnego – art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (t. jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 111).

Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą zatem podejmować działania zmierzające do zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności, aby w ten sposób uniknąć zapłaty podatku albo też negatywnych konsekwencji podatkowych, związanych z kumulowaniem różnych źródeł przychodu. Przykładem takich działań, na gruncie podatku VAT jest przede wszystkim „dzielenie” działalności podlegającej opodatkowaniu i wykorzystywanie przez każdy z tak stworzonych podmiotów przedmiotowego zwolnienia z VAT²⁵⁶. Przy tym w związku z wprowadzeniem możliwości opodatkowania działalności gospodarczej, prowadzonej przez osoby fizyczne liniową stawką podatkową w wysokości 19%, na znaczeniu straciła obawa przed wejściem w wyższy próg podatkowy²⁵⁷.

Znamion firmanctwa nie wyczerpują natomiast czyny polegające na zatajeniu prowadzenia działalności gospodarczej (wprowadzeniu w błąd organów podatkowych), które nie powodują skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie²⁵⁸. W tym zakresie można wskazać na zachowania zmierzające do uniknięcia pozapodatkowych skutków uzyskiwania przychodów, np. zawieszenia prawa do renty bądź emerytury lub też odmowy przyznania określonych świadczeń socjalnych, uzależnionych od kryteriów dochodowych.

W tym kontekście niezrozumiały wydaje się być zgłaszany w doktrynie prawa karnego skarbowego postulat *de lege ferenda*, zgodnie z którym powyższy przepis winien być zmieniony tak, aby penalizował również zachowania polegające na

256 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 303; R. Kubacki, *Wyłudzenie zwrotu podatku VAT – odpowiedzialność karno-skarbowa*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 9, s. 52.

257 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 199-200.

258 Tak T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 322-323; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 68.

posługiwaniu się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, w których nie dochodzi do narażenia podatku na uszczuplenie²⁵⁹. Trudno sobie bowiem wyobrazić funkcjonowanie przepisów penalizujących wyłącznie naruszenie obowiązków ewidencyjnych z zakresu prowadzenia działalności gospodarczej w ramach rozdziału podatkowego Kodeksu karnego skarbowego. Przy tym zbędnym wydaje się także tworzenie odrębnych nieskarbowych regulacji, penalizujących powyższe zachowania, zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w art. 113 o.p., przewidującego solidarną odpowiedzialność majątkową firmującego i firmanta za zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej, które wszakże nie musi skutkować narażeniem podatku na uszczuplenie²⁶⁰. Dlatego też wydaje się, że tworzenie nowych unormowań prawnokarnych w tym zakresie, tylko powielających rozwiązania istniejące na gruncie prawa podatkowego, stanowiłoby przejaw nadmiernej represyjności i byłoby nieuzasadnione.

Należy także podkreślić, że sama rejestracja działalności gospodarczej, bez podjęcia czynności podlegających opodatkowaniu, np. sprzedaży towarów czy świadczenia usług, może zostać uznana wyłącznie za usiłowanie, nie zaś za dokonanie czynu zabronionego zawartego w art. 55 k.k.s.²⁶¹. Dopiero bowiem podjęcie przez sprawcę określonych czynności podlegających opodatkowaniu może doprowadzić do zaktualizowania się obowiązku podatkowego i zaistnienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Warunkiem karalności w tym przypadku jest to, aby usiłowanie dotyczyło przestępstwa skarbowego określonego w art. 55 § 1 k.k.s., gdyż jest ono zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą rok (por. art. 21 § 1 k.k.s.).

Na zakończenie można też wskazać, że znamion firmanctwa nie wyczerpują zachowania będące następstwem procederu „prania brudnych pieniędzy”, które polegają w istocie na kreowaniu fikcyjnych źródeł przychodów, natomiast nie skutkują narażeniem podatku na uszczuplenie²⁶². Wprost przeciwnie, taka kwalifikacja tego procederu oznaczałaby w istocie opodatkowanie czynności, które z reguły nie powinny podlegać opodatkowaniu²⁶³.

259 Por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 303; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 255.

260 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 762-763.

261 L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 256; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 201.

262 Zob. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 200; Por. także L. Wilk, *Prawo karne skarbowe...*, s. 568; Szerzej J. Skorupka, *Pojęcie „prania brudnych pieniędzy” w prawie karnym*, Prok. i Pr. 2006, nr 7-8, s. 45-48.

263 Zob. także K. Buk, *„Pranie brudnych pieniędzy” pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynów zabronionych skierowanych przeciwko obowiązkowi podatkowemu*, DP 2006, nr 5, s. 54.

3. Przedłożenie nieprawdziwych danych podatkowych

Czyn zabroniony zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s. polega na podaniu nieprawdy, zatajeniu prawdy bądź też na niezawiadomieniu o zmianie danych zawartych w deklaracji lub oświadczeniu składanym organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi podatku. Powyższy czyn w doktrynie i w orzecznictwie określany jest powszechnie mianem oszustwa podatkowego²⁶⁴.

Odmienne stanowisko w tym zakresie wyraził natomiast G. Łabuda, wskazując iż operowanie pojęciem oszustwa jest nieuprawnione, gdyż ustawowy opis czynu zabronionego zawarty w art. 56 k.k.s. nie zawiera znamion wprowadzenia w błąd albo wyzyskania błędu, które winny charakteryzować zachowania o charakterze oszukańczym²⁶⁵. Dlatego też wskazany autor nie zalicza tego czynu do kategorii oszustw *sensu stricto*. Oszustwem podatkowym – zdaniem tego autora – jest tylko czyn zabroniony zawarty w art. 76 k.k.s.²⁶⁶

W orzecznictwie wskazuje się natomiast, iż przestępstwo skarbowe zawarte niegdyś w art. 94 § 1 u.k.s. (obecnie art. 56 k.k.s.), polegające m.in. na podaniu w postępowaniu danych niezgodnych z rzeczywistością, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego, stanowiło oszustwo w postępowaniu podatkowym, pomimo braku znamienia wprowadzenia w błąd. Do istoty tak określonego czynu zabronionego należy bowiem „umyślne wprowadzenie w błąd co do rzeczywistego stanu rzeczy, istotnego z punktu widzenia prawidłowego ustalenia wysokości należnego Skarbowi Państwa podatku”²⁶⁷.

Kompromisowe stanowisko w tym zakresie zajęł L. Wilk, który słusznie podkreślił, że czyn zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s. stanowi autonomiczną kategorię oszustwa na gruncie prawa karnego skarbowego, charakteryzującego się wykorzystaniem

Wskazany autor w zasadzie wyklucza możliwość zastosowania kwalifikacji z art. 291 k.k. i 292 k.k. w przypadku czynów skierowanych przeciwko obowiązkowi podatkowemu, wskazując, iż w sytuacji uchylania się od opodatkowania lub oszustwa podatkowego (także firmanctwa – przyp. FN) uzyskuje się korzyści majątkowe w wyniku dozwolonych czynności, gdyż tylko takie mogą być opodatkowane. Analogiczne stanowisko zajmuje także J. Aninowski, w odniesieniu do możliwości wyczerpania znamion z art. 299 w związku z uchylaniem się od opodatkowania i oszustwem podatkowym (a także firmanctwem – przyp. FN); zob. J. Aninowski, *Kontrowersje wokół wykładni art. 299 Kodeksu karnego, w związku z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, DP 2002, nr 4, s. 31.

264 Zob. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, s. 225; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 202; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Edycja Pierwsza*, Warszawa 2011, s. 235; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 270; wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK ZU 8A/05, poz. 91.

265 P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 2, s. 61-63.

266 Ibidem, s. 62.

267 Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99, LEX nr 75491.

oszukańczych mechanizmów, powodujących wytworzenie obrazu sprzecznego z rzeczywistością, a także skutkiem w postaci narażenia podatku na uszczuplenie²⁶⁸. Jednakże zgłoszona przez tego autora propozycja, aby w odniesieniu do powyższego czynu używać nazwy „oszustwo w deklaracji podatkowej” nie spotkała się z większym zainteresowaniem doktryny prawa karnego skarbowego.

Istota oszustwa podatkowego związana jest przede wszystkim z mechanizmem samoobliczenia podatku, gdzie podatnik samodzielnie oblicza wysokość należnego podatku, a następnie składa uprawnionemu organowi stosowną deklarację podatkową. W tym przypadku deklaracja podatkowa, będąca w istocie aktem administracyjnym, zastępuje decyzję wymiarową i stanowi – w przeciwieństwie do deklaracji informacyjno-dowodowych – kwalifikowaną formę oświadczenia wiedzy podatnika co do okoliczności faktycznych i ich kwalifikacji z punktu widzenia norm prawa podatkowego²⁶⁹. W doktrynie podkreśla się zatem, że podatnik w tym przypadku powinien w nich nie tylko oświadczyć prawdę i wykazać się znajomością przepisów podatkowych, ale również umieć je właściwie interpretować, aby nie narazić się na odpowiedzialność karną skarbową²⁷⁰. Powstaje jednak wątpliwość, czy tak rozumiany obowiązek składania deklaracji podatkowych nie przekracza zdolności intelektualnych przeciętnego podatnika, który nie musi być przecież specjalistą z zakresu prawa podatkowego.

Poszczególne ustawy podatkowe przewidują także obowiązek składania oświadczeń podatkowych. Przy tym należy podkreślić, że składane przez podatnika oświadczenia podatkowe dotyczą przede wszystkim szczegółowych kwestii związanych z rozliczeniami podatkowymi, m. in.: opodatkowania dochodów wspólnie z małżonkiem, pomniejszenia przez płatnika zaliczek na podatek o zryczałtowany koszt uzyskania przychodu, itp.²⁷¹ Zawarte tam dane mogą jednak mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego.

Podanie nieprawdy w deklaracji podatkowej lub oświadczeniu może zatem polegać na przedstawieniu właściwemu organowi danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym (nierzetelnych), ale także może przejawiać się w przedstawieniu wprawdzie rzetelnych danych, niemniej niewłaściwie zakwalifikowanych z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego²⁷². Przy tym z prawnokarnego punktu

268 L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 260.

269 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa...*, s. 210 -211; Zob. także S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Modek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 35.

270 Zob. K.Czichy, *Odpowiedzialność za oszustwo w deklaracji podatkowej*, Prok. i Pr. 2010, nr 12, s. 112.

271 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa...*, s. 210 i n.

272 Zob. wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91; Zob. także Z. Huszcz, *Glosa do wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05. W jakim zakresie podatnik może zeznać*

widzenia istotne jest przede wszystkim znaczenie powyższych danych dla ustalenia istnienia oraz wysokości zobowiązania podatkowego. Nie mogą to więc być dane niemające wpływu na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, np. wpisanie błędnego numeru NIP czy błędnego adresu²⁷³. Należy zaznaczyć, że nierzetelne wystawienie innych dokumentów, np. faktur, paragonów, rachunków penalizowane jest na podstawie odrębnych przepisów²⁷⁴.

Możliwe jest także zrealizowanie znamion oszustwa podatkowego w odniesieniu do tych podatków, w których zobowiązania podatkowe nie powstają z mocy prawa, lecz na skutek doręczenia podatnikowi decyzji podatkowej, np. podatek od nieruchomości, podatek od spadków i darowizn. Jednakże w tym przypadku, składane przez podatnika deklaracje informacyjno-dowodowe (zeznania, wykazy, informacje) stanowią jedynie oświadczenia podatnika, dotyczące stanu faktycznego, na podstawie których organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Podanie nieprawdy w tym przypadku może zatem polegać wyłącznie na przedstawieniu danych niezgodnych z rzeczywistością. Przy tym wskazane ograniczenie wynika z charakteru złożonej deklaracji podatkowej, a nie z przyjęcia rozszerzającego bądź zawężającego znaczenia pojęcia podania nieprawdy lub zatajenia prawdy na gruncie prawa karnego skarbowego²⁷⁵.

Zatajenie prawdy polega natomiast na niepodaniu w deklaracji lub oświadczeniu wszystkich danych mających znaczenie dla ustalenia istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego. Wskazana forma nagannego zachowania polega zatem na zaniechaniu działania, do którego podatnik w świetle przepisów podatkowych jest zobowiązany. Poszczególne ustawy podatkowe nakładają na podatnika obowiązek ujawnienia wszystkich okoliczności mających wpływ na ustalenie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego. Zatajenie prawdy w deklaracji podatkowej lub oświadczeniu przypomina przy tym poniekąd sposób zachowania określony w art. 54 k.k.s., z tym však zastrzeżeniem, że w pierwszym przypadku sprawca nie składa deklaracji (zaniechanie), natomiast w drugim składa deklarację lub oświadczenie, która nie zawiera wszystkich istotnych informacji (działanie).

Ostatnią formą zachowania nagannego określonego w art. 56 § 1-3 k.k.s jest niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych zawartych w deklaracji

nieprawdę w deklaracji podatkowej, Prok. i Pr. 2006, nr 4, s. 35-37; Por. też M. Królikowski, *Glosa do wyroku TK z dnia 12 września 2005 r.*, Prawo i Podatki 2006, nr 4, s. 30.

273 Zob. P. Kaleta, *Odpowiedzialność podatnika...*, s. 58 i n.; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 84; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 272.

274 Szerzej I. Zgoliński, *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 3, s. 156-168.

275 Por. M. Piotrowski, J. Porowski, *Odpowiedzialność prawno-karna doradcy podatkowego – rozważania*, Doradztwo Podatkowe 2002, nr 11, s. 76-77 s. 76-77. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 263-264.

lub oświadczeniu. Podatnik w świetle przepisów podatkowych ma wszakże obowiązek zawiadomienia właściwego organu o zmianie danych zawartych w złożonej przez siebie deklaracji lub oświadczeniu. Przy tym muszą być one na tyle istotne, aby miały wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego²⁷⁶. W innym wypadku nie można mówić o spowodowaniu skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, a tym samym o zrealizowaniu wszystkich znamion czynu zabronionego, jak np. w przypadku niezgłoszenia zmiany miejsca zamieszkania, numeru dowodu osobistego itp.

Niezawiadomieniem o zmianie danych zawartych w deklaracji lub oświadczeniu jest także niezłożenie stosownej korekty deklaracji podatkowej, w przypadku, gdy przepisy podatkowe nakładają na podatnika taki obowiązek w razie zmiany danych²⁷⁷. Wskazane dane także bowiem mogą mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego.

Na zakończenie należy przypomnieć, że odrębny typ wykroczenia skarbowego zawarty w art. 56 § 4 k.k.s., polegający na niezłożeniu w terminie deklaracji podatkowej nie stanowi zachowania skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie. Istota powyższego zachowania nie polega bowiem na zamiarze uniknięcia opodatkowania, ale sprowadza się do wyłącznie do niezapłacenia w terminie należnego podatku, bez zamiaru uszczuplenia należności publicznoprawnej. Ów czyn nie skutkuje zatem narażeniem podatku na uszczuplenie. Stąd też nie zawiera się w zakresie przedmiotowym niniejszego opracowania.

276 Zob. P. Kaleta, *Odpowiedzialność podatnika...*, s. 58 i n., F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 84; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 272.

277 Por. G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 338.

§ 3. BLANKIETOWY CHARAKTER TYPIZACJI KODEKSOWEJ

Kodeks karny skarbowy opisuje zachowania naganne skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie za pomocą przepisów o charakterze blankietowym. Blankietowy charakter typizacji kodeksowej oznacza wszakże, iż dyspozycje zawarte w przepisach karnych skarbowych mają charakter niekompletny i muszą być doprecyzowane przez przepisy zawarte w innych aktach prawnych²⁷⁸. Pozwala to uniknąć zbyt szerokiego luzu decyzyjnego, zapewniając przy tym dostateczną elastyczność przepisów prawa i możliwość szybkiej korekty poszczególnych rozwiązań²⁷⁹. Nie jest bowiem możliwe zawarcie w przepisach karnych skarbowych wszystkich okoliczności relewantnych z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego, których naruszenie powoduje narażenie podatku na uszczuplenie. Ustalenie znamion przedmiotowych przestępstw i wykroczeń skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s. wymaga więc powiązania tych dyspozycji z właściwymi przepisami podatkowymi, które konkretyzują znamiona poszczególnych typów czynów zabronionych²⁸⁰.

Pewne wątpliwości może przy tym wywoływać zakres niekompletności przepisów karnych skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Odwołanie się w tym przypadku do pojęcia przepisu blankietowego, też nie rozwiązuje tego problemu. Analizując poglądy dotyczące rozumienia tego pojęcia, można wszakże dojść do przekonania, że zgodność opinii we wskazanej materii kończy się właściwie na stwierdzeniu, iż przepisy blankietowe mają charakter niekompletny i wymagają doprecyzowania. Zakres blankietowości może być bowiem bardzo różny.

W teorii prawa karnego wskazuje się, że przepisem blankietowym jest przepis, który nie określa sposobu naganego zachowania, lecz wskazuje wyłącznie sankcje za naruszenie pewnych norm (tzw. „czysty blankiet”)²⁸¹. W świetle innych

278 Na wskazaniu niekompletności właściwie kończy się zgodność poglądów w kwestii znaczenia pojęcia przepisów blankietowych. Wśród przedstawicieli teorii prawa karnego pojawiają się bowiem rozbieżności dotyczące przede wszystkim zakresu odesłania blankietowego zawartego w tych przepisach. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 146-149 i wskazana tam literatura.

279 Por. T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996, s. 64.

280 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie ...*, s. 194; także wyrok SN z dnia 30 września 2002 r., III K 264/02, LEX nr 55228.

281 Szerzej R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź, 1995, s. 111 i n.

poglądów, przepisami blankietowymi są także przepisy mające postać częściowego blankietu, gdzie doprecyzowania wymaga jedynie część znamion opisujących zachowanie adresatów albo/i skutków prawnych takiego zachowania (tzw. częściowy blankiet, półblankiet)²⁸². Przepis blankietowy może także oznaczać normę prawną wymagającą uzupełnienia przez inny akt normatywny o charakterze ogólnym bądź indywidualnym²⁸³. Przy tym uzasadnione wątpliwości budzi możliwość doprecyzowania znamion czynu przez wydanie decyzji w indywidualnej sprawie. Wreszcie, za przepisy blankietowe uznaje się wszystkie przepisy wymagające jakiegokolwiek uzupełnienia, bez względu na zakres doprecyzowania, którego jednakże dokonuje inny podmiot, aniżeli ten, który ustanowił przepis blankietowy²⁸⁴.

Odnosząc powyższe ustalenia do regulacji normatywnych zawartych w art. 54-56 k.k.s., można stwierdzić, iż przepisy penalizujące czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie mają tylko częściowo blankietowy charakter²⁸⁵. Zawarte w tych przepisach odesłanie blankietowe dotyczy bowiem określenia sposobu zachowania się sprawcy, a także skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Poszczególne typy czynów zabronionych za pomocą znamion czasownikowych określają wszakże sposób zachowania sprawcy, niemniej wymaga on dalszego doprecyzowania przez przepisy podatkowe, zwłaszcza w zakresie sposobu i terminu ujawnienia przedmiotu opodatkowania²⁸⁶. Dlatego też taki sposób definiowania znamion czynu zabronionego określany jest także mianem blankietu ramowego²⁸⁷.

W świetle innej klasyfikacji przepisów blankietowych, przedstawionej przez R. Dębskiego, unormowania penalizujące czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie zaliczane są do grupy przepisów blankietowych sensu largo²⁸⁸. Wskazane przepisy karne skarbowe odsyłają wszakże do norm prawnych spoza prawa karnego – norm prawa podatkowego, zawartych zarówno w ustawach podatkowych jak też aktach niższej rangi. Blankietowa typizacja czynów zabronionych w tym przypadku ma często charakter pośredni, dwustopniowy, gdyż przepisy blankietowe odsyłają do norm ustawowych, a te zaś odwołują się następnie do

282 Ibidem, s. 121-122.

283 Zob. J. Nowacki, *Problem blankietowości przepisów zawierających klauzule generalne*, [w:] *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 163-180.

284 Ibidem.

285 Zob. R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź, 1995, s. 121-122; W. Wolter, *Klauzule normatywne w przepisach karnych*, KSP 1969, nr 3-4, s. 25.

286 Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 272, F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 53.

287 Zob. W. Wolter, *Klauzule normatywne...*, s. 25.

288 R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona...*, s. 117 i n.

aktów niższej rangi (rozporządzeń), które precyzują normy zawarte w ustawach podatkowych.

W tym kontekście należy wskazać, że blankietowy charakter typizacji kodeksowej nie narusza zasady wyłączności ustawy w zakresie określenia znamion czynu ani też zasady określoności ustawowego opisu czynu zabronionego. Pierwsza z powyższych kwestii została omówiona na wstępie tego rozdziału, w związku kodeksową typizacją czynów zabronionych. Poza tym wydaje się, że kwestia dopuszczalności dookreślenia ustawowych znamion czynu w aktach podustawowych w zasadzie nie powinna budzić większych wątpliwości²⁸⁹.

Natomiast, gdy chodzi o wymóg dostatecznej określoności ustawowego opisu czynu zabronionego, w orzecznictwie wskazuje się, iż ocena określoności ustawowego opisu czynu zabronionego powinna być dokonywana według kryteriów jednoznaczności, jednolitości i racjonalności²⁹⁰. Dokonując zatem oceny powyższych unormowań należy wziąć pod uwagę także normy zawarte w przepisach podatkowych, które w istocie budzą najwięcej wątpliwości. Nie można wszakże rozpatrywać powyższej kwestii tylko przez pryzmat norm karnych, nie uwzględniając przy tym blankietowego charakteru tych przepisów.

Z punktu widzenia jednoznaczności stwierdzenia normowanych okoliczności i zachowań, przepisy prawa podatkowego budzą wiele wątpliwości. Także, gdy wziąć pod uwagę kryterium jednolitości wykładni i stosowania przepisów podatkowych, to ich stopień określoności z pewnością nie jest zadowalający. Wynika to przede wszystkim z niestabilności przepisów podatkowych, a także ich niejednoznaczności. Najbardziej widocznym przejawem braku jednolitości wykładni i stosowania przepisów podatkowych jest dotychczasowa praktyka orzecznicza organów podatkowych i nadmierna dowolność w zakresie interpretowania przepisów podatkowych. Przykładem w tym zakresie są indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Należy zatem podkreślić, że poziom określoności przepisów karnych skarbowych w decydującej mierze zależy więc od określoności przepisów zawartych w ustawach podatkowych.

Na zakończenie trzeba także zwrócić uwagę na inny aspekt związany z blankietowym charakterem typizacji kodeksowej. Taki charakter przepisów karnych skarbowych oznacza wszakże, że wszelkie zmiany i modyfikacje w zakresie prawa podatkowego powodują także zmiany w zakresie znamion czynu zabronionego²⁹¹.

289 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 154-156 i wskazana tam literatura.

290 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K6/02, OTK-A 2002, nr 3, poz. 33.

291 Zob. W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 129 i n.; Na gruncie prawa karnego skarbowego w odniesieniu do przestępstw celnych, np. J. Zientek, *Konsekwencje zmiany przepisów wykonawczych wypełniających treść normy blankietowej w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2002, nr 4, s. 134-136.

Z tym z kolei wiąże się wspomniane już niebezpieczeństwo instrumentalnego wykorzystania norm prawa karnego skarbowego do ochrony interesów sprzecznych z zasadami uczciwej konkurencji, równości podatkowej itd. Jednakże pomimo tych wszystkich niedoskonałości, przy obecnym stopniu skomplikowania i obszerności regulacji podatkowych niemożliwe jest stworzenie przepisów prawa karnego skarbowego, które w większym lub mniejszym stopniu nie miałyby charakteru blankietowego. W tym sensie można stwierdzić nawet, że prawo karne skarbowe jest skazane na przepisy blankietowe. Inna rzecz, że przepisy podatkowe, do których odwołuje się prawo karne skarbowe są często niejednoznaczne i niezrozumiałe.

ROZDZIAŁ V

**MATERIALNY CHARAKTER PRZESTĘPSTW
I WYKROCZEŃ PODATKOWYCH NARAŻAJĄCYCH NA
USZCZUPLENIE NALEŻNOŚĆ PUBLICZNOPRAWNĄ**

§ 1. NARAŻENIE DOBRA PRAWNEGO NA NIEBEZPIECZEŃSTWO SKUTKIEM SYTUACYJNYM CZYNU ZABRONIONEGO

Przedmiotem ochrony norm prawnokarnych zawartych w rozdziale 6 k.k.s. jest obowiązek podatkowy *sensu largo*. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, znamienne narażeniem podatku na uszczuplenie, zawarte w tym rozdziale są wszakże czynami godzącymi przede wszystkim w obowiązek zapłaty podatku (obowiązek podstawowy). Rodzajowym dobrem prawnym chronionym przez przepisy zawarte w art. 54-56 k.k.s. jest zatem mienie wierzyciela podatkowego²⁹². Spowodowanie uszczerbku finansowego stanowi więc naruszenie powyższego dobra prawnego. Natomiast zachowanie naganne powodujące narażenie podatku na uszczuplenie stanowi przejaw narażenia powyższego dobra prawnego na bezpośrednie niebezpieczeństwo²⁹³.

Przedmiotem przestępstw i wykroczeń skarbowych znamiennych narażeniem podatku na uszczuplenie jest narażona na uszczuplenie tymi czynami należność publicznoprawna. Należnością publicznoprawną na gruncie prawa karnego skarbowego jest m.in. podatek stanowiący należność państwową lub samorządową (art. 53 § 26 k.k.s.). Podatek w tym rozumieniu oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, opłaty i inne niepodatkowe należności budżetowe, będące składnikami mienia wierzyciela podatkowego (zob. art. 53 § 30 k.k.s.). Należnością publicznoprawną, w tym podatkiem narażonym na uszczuplenie, w świetle postanowień Kodeksu karnego skarbowego jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, będąca przedmiotem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (art. 53 § 26a k.k.s.).

W związku z tak szerokim zakresem znaczeniowym pojęcia należności publicznoprawnej na gruncie prawa karnego skarbowego, nie powinno zatem budzić wątpliwości to, że w przepisach zawartych w art. 54-56 k.k.s. ustawodawca posługuje się pojęciem narażenia podatku na uszczuplenie, konkretyzując w ten

292 Zob. szerzej rozdział II niniejszej pracy.

293 Tak G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 77.

sposób na poziomie ustawowych znamion czynu zabronionego rodzaj należności publicznoprawnej, która może zostać narażona na uszczuplenie. Narażenie podatku na uszczuplenie zawiera się bowiem w zakresie semantycznym pojęcia narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, które występuje w części ogólnej k.k.s. i zostało tam zdefiniowane. W Kodeksie wskazuje się bowiem, że przepisy zawarte w art. 53 § 27 i 28 k.k.s., które określają znaczenie pojęć uszczuplenia i narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, stosuje się także do określenia „podatek”, które występuje w przepisach zawartych w art. 54-56 k.k.s. (art. 53 § 29 k.k.s.). Stąd też pojęcie narażenia podatku na uszczuplenie nie może być interpretowane dowolnie i musi być rozumiane w związku z pojęciami uszczuplenia i narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zdefiniowanymi w słowniczku ustawowym.

Zgodnie z przepisem zawartym w art. 53 § 28 k.k.s., przez narażenie należności publicznoprawnej, w tym podatku na uszczuplenie, należy rozumieć spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia. Oznacza to, że zaistnienie uszczerbku finansowego w tym przypadku jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi wcale nastąpić. Gdyby bowiem ustawodawca rzeczywiście chciał uzależnić byt czynów zabronionych znamiennych narażeniem podatku na uszczuplenie od nastąpienia uszczerbku finansowego, to niewątpliwie zawarłby znamię uszczuplenia podatku w ustawowym opisie czynu zabronionego. Nastąpienie rzeczywistego uszczerbku finansowego stanowiłoby wtedy warunek *sine qua non* dla bytu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

W doktrynie prawa karnego skarbowego podkreśla się również, że zamieszczenie w Kodeksie normatywnej definicji narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo (narażenia podatku na uszczuplenie) stanowi pewną „oryginalność dogmatyczną”, która przejawia się w tym, że w żadnym innym akcie z zakresu prawa karnego powszechnego nie zdefiniowano pojęcia narażenia na niebezpieczeństwo, pozostawiając ustalenie znaczenia tego pojęcia orzecznictwu i dogmatyce²⁹⁴. W związku z tym zamieszczenie pojęcia narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie wyróżnia prawo karne skarbowe na tle prawa karnego *sensu largo*.

Nie deprecjonując znaczenia definicji narażenia podatku na uszczuplenie dla dogmatyki prawa karnego, wydaje się jednak, że powyższe rozwiązanie normatywne należy uznać raczej za efekt legislacyjnego pragmatyzmu, aniżeli za rzeczywisty przejaw „oryginalności dogmatycznej”, zwłaszcza jeżeli wziąć pod uwagę wątpliwości interpretacyjne, które pojawiały się w związku z tym pojęciem w okresie

294 Ibidem. Na gruncie Kodeksu karnego nie wskazuje się na czym ma polegać np. narażenie na utratę życia lub zdrowia (art. 160 k.k.) czy spowodowanie bezpośredniego niebezpieczeństwa katastrofy (art. 174 k.k.).

obowiązywania ustawy karnej skarbowej z 1971 r.²⁹⁵ Ponadto trzeba podkreślić, że powyższa definicja w istocie i tak odwołuje się do pojęcia uszczuplenia należności publicznoprawnej, wskazując iż zaistnienie uszczerbku finansowego musi być wysoce prawdopodobne, chociaż nie musi wcale nastąpić. Nie należy zatem przeceniać praktycznego znaczenia definicji narażenia na uszczuplenie na gruncie prawa karnego skarbowego. Po pierwsze, dlatego że powyższe pojęcie ma charakter dynamiczny i zmienia się wraz ze zmianą poszczególnych unormowań zawartych w ustawach podatkowych, w tym terminów przedawnienia należności podatkowych, a po wtóre, dlatego, że definicja narażenia na uszczuplenie została skonstruowana za pomocą pojęć nieostrych, mających w istocie enigmatyczny charakter²⁹⁶. Tytułem przykładu można wskazać chociażby na zawarte w definicji narażenia podatku na uszczuplenie określenie: „wysokie prawdopodobieństwo” (zaistnienia uszczerbku finansowego), które na płaszczyźnie abstrakcyjnej, w oderwaniu od konkretnego czynu sprawcy niewiele przecież wyjaśnia, gdyż obiektywna, czy jak twierdzą niektórzy przedstawiciele doktryny, przynajmniej zobiektywizowana²⁹⁷ ocena prawdopodobieństwa zaistnienia uszczerbku finansowego, może być dokonana dopiero po popełnieniu czynu zabronionego (*ex post*), dopiero na etapie stosowania norm prawnych, a nie etapie poprzedzającym realizację zamion czynu zabronionego (*ex ante*)²⁹⁸.

295 Wątpliwości dotyczyły interpretacji art. 11 § 1 u.k.s. z 1971 r. w związku z karaniem za zaległości podatkowe; Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 60-61.

296 L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 231 i wskazana tam literatura.

297 W doktrynie wskazuje się nie bez racji, że w przypadku prawdopodobieństwa wystąpienia negatywnego skutku niemożliwe jest dokonanie obiektywnej oceny. Podkreśla się przy tym, że niebezpieczeństwo jest pojęciem wysoce zsubiektywizowanym, którego byt uzależniony jest od konkretnego podmiotu poznającego rzeczywistość. W związku z tym niemożliwe jest dokonanie oceny obiektywnej, możliwa jest natomiast wyłącznie obiektywizacja (subiektywnej) oceny prawdopodobieństwa nastąpienia negatywnego skutku. Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 88; także A. Spotowski, *Funkcja niebezpieczeństwa w prawie karnym*, Warszawa 1990, s. 65. Należy jednakże podkreślić, iż na gruncie prawa karnego skarbowego, w przypadku oceny prawdopodobieństwa zaistnienia uszczerbku finansowego (uszczuplenia podatku), dominującą rolę powinny odgrywać kryteria zobiektywizowane, np. możliwość dochodzenia należności publicznoprawnej, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, itp. Przez to wydaje się, że powinna to być jednak ocena obiektywna, aczkolwiek niepozbawiona elementów subiektywnych, których w tym przypadku nie można całkowicie uniknąć. Zważyć przy tym należy, że z oceną subiektywną z punktu widzenia podmiotu zagrożonych interesów (dysponenta dobra prawnego – fiskusa) mieliśmy do czynienia przed wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r., kiedy to ocena prawdopodobieństwa zaistnienia uszczuplenia podatku dokonywana była także przez organy finansowe państwa. Stąd też wydaje się, że pożądanym stanem byłoby, ażeby ocena prawdopodobieństwa zaistnienia uszczerbku finansowego była oceną opartą przede wszystkim na kryteriach obiektywnych.

298 G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 89. Autor słusznie wskazuje, iż ocena prawdopodobieństwa zaistnienia uszczerbku finansowego (w tym przypadku uszczuplenia podatku) dokonywana *ex post* pozwala na „(...) pełniejsze i wszechstronniejsze uwzględnienie wszystkich czynników decydujących

Ponadto należy zauważyć, że w doktrynie prawa karnego skarbowego nie wypracowano dotychczas kryteriów oceny prawdopodobieństwa zaistnienia uszczerbku finansowego. Stąd też ustalenie, że w danym przypadku uszczuplenie podatku było wysoce prawdopodobne, czy też tylko mogło zaistnieć, nie jest sprawą tak oczywistą, jak mogłoby się wydawać. W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, można wskazać, że takimi kryteriami mogłyby być, np. termin płatności należności, możliwość dochodzenia należności publicznoprawnych w trybie egzekucyjnym czy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wszystkie wskazane okoliczności mają bowiem realny wpływ na to, na ile prawdopodobne jest powstanie uszczerbku finansowego.

Bezpośrednie niebezpieczeństwo, na które zostaje narażone dobro prawne polega zatem na zagrożeniu spowodowania uszczerbku finansowego w postaci uszczuplenia podatku (mienia wierzyciela podatkowego). Przy tym nie można wykluczyć, że narażenie przekształca się w naruszenie dobra prawnego, gdy w wyniku przekroczenia granic narażenia podatku na uszczuplenie dojdzie do powstania uszczerbku finansowego, tzn. uszczuplenia podatku. Ustawowe znamię narażenia podatku na uszczuplenie obejmuje więc swoim zakresem semantycznym również te sytuacje, w których doszło do realnego uszczuplenia podatku, pomimo iż samo uszczuplenie podatku nie zostało w tym przypadku *explicite* wskazane w treści przepisów karnych skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s. i nie należy do ustawowych znamion czynu zabronionego. Taki wniosek wynika wprost z literalnego rozumienia definicji narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zawartej w przepisie art. 53 § 26 k.k.s., gdzie *expressis verbis* wskazuje się, że w tym przypadku uszczuplenie podatku wprawdzie może, ale nie musi wcale nastąpić. Innymi słowy, skutek w postaci uszczuplenia podatku nie jest warunkiem niezbędnym dla zaistnienia czynu zabronionego.

Powyzszą tezę potwierdza także wykładnia przepisów karnych skarbowych odwołująca się do reguły *argumentum a fortiori*, w tym wnioskowania *a minori ad maius*, zgodnie z którym racjonalny ustawodawca penalizując czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, winien penalizować nie tylko czyny skutkujące narażeniem, ale przede wszystkim czyny powodujące uszczuplenie podatku²⁹⁹. Oczywistym jest bowiem to, że naruszenie dobra prawnego (uszczuplenie podatku) cechuje się wyższym abstrakcyjnym stopniem społecznej szkodliwości czynu, aniżeli tylko narażenie tego dobra na niebezpieczeństwo (narażenie podatku na

o prawdopodobieństwie negatywnego skutku oraz możliwość redukcji błędów wynikających – z większego bądź mniejszego – deficytu informacji *ex ante*”.

299 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 62; G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 85.

uszczerplenie)³⁰⁰. Nie można przy tym zgodzić się z poglądem, zgodnie z którym takie stwierdzenie jest zasadne wyłącznie na gruncie prawa karnego powszechnego, natomiast na gruncie prawa karnego skarbowego czyny z narażenia i czyny powodujące uszczerplenie należności publicznoprawnej na płaszczyźnie abstrakcyjnej usytuowane są na tym samym poziomie społecznej szkodliwości³⁰¹. Takie stwierdzenie stałoby bowiem w oczywistej sprzeczności z unormowaniem zawartym w art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., który to przepis statuuje obowiązek obligatoryjnego nadzwyczajnego zaostrzenia kary w przypadku, gdy uszczuplona należność publicznoprawna jest „dużej wartości”, podczas gdy taka sama wartość podatku narażonego na uszczerplenie, nie stanowi przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary. Można zatem można stwierdzić, że ostatecznie to względy związane z różnym poziomem społecznej szkodliwości musiały przesądzić o tym, że uszczerplenie podatku jest jednak okolicznością obligującą sąd do zaostrzenia kary, a narażenie podatku na uszczerplenie, niezależnie od wysokości narażenia, nie wywołuje takich skutków.

W doktrynie wskazuje się, iż naruszenie dobra prawnego (uszczerplenie podatku) stanowi rezultat kontynuacji czynu zabronionego, polegającego na narażeniu dobra prawnego na konkretne niebezpieczeństwo³⁰². Podkreśla się przy tym, że przedstawiony tok rozumowania jest dopuszczalny wyłącznie na gruncie prawa karnego skarbowego, gdzie czyny zabronione nie mają charakteru komplementarnego, tzn. typom narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo nie odpowiadają typy komplementarne, polegające na naruszeniu dobra prawnego³⁰³. Kodeks karny skarbowy nie przewiduje bowiem odrębnych typów przestępstw lub wykroczeń skarbowych, które penalizowałyby zachowania polegające wyłącznie na uszczerpleniu podatku. W innym przypadku mogłoby bowiem okazać się, że sprawca czynu, który swoim zachowaniem „przekroczył” granicę narażenia podatku na uszczerplenie, będzie odpowiadał nie za narażenie, ale za naruszenie dobra prawnego (uszczerplenie podatku). Natomiast, w przypadku czynów znamienych narażeniem podatku na uszczerplenie, sprawca czynu polegającego na naruszeniu dobra prawnego pozostawałby bezkarny, a przepisy przewidujące obligatoryjne zaostrzenie kary, w przypadku gdy wartość uszczuplonego podatku przekracza dużą wartość, miałyby charakter norm pustych.

De lege ferenda można zatem rozważyć wprowadzenie w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczerplenie typu komplementarnego, który wzorem regulacji zawartej np. w art. 185 k.k., statuowałby typy kwalifikowane przestępstw skarbowych, zawartych w art. 54-56 k.k.s., których

300 Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 85-86.

301 Ibidem, s. 86.

302 Ibidem.

303 Ibidem, s. 83-85.

następstwem jest spowodowanie uszczerbku finansowego. Przy tym postulowane rozwiązanie, wbrew obawom wyrażanym przez niektórych przedstawicieli doktryny, nie prowadziłyby do nadmiernego mnożenia regulacji prawnych, pozwoliłyby natomiast na wyraźne odróżnienie na poziomie ustawowych znamion czynu sytuacji, w których doszło do naruszenia dobra prawnego (uszczerbienia podatku), od tych które polegają wyłącznie na narażeniu podatku na uszczerbienie. W dalszej kolejności, takie rozwiązanie odzwierciedlałyby zróżnicowany abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości wskazanych czynów zabronionych i umożliwiłyby zróżnicowanie ich ciężaru gatunkowego.

Ponadto, w związku ze spodziewanym wzrostem znaczenia typizacji opartych na samodzielnych przestępstwach konkretnego narażenia na niebezpieczeństwo, można dostrzec pewne niebezpieczeństwo związane z przesuwaniem się granicy karalności na tzw. przedpole chronionego dobra prawnego. Powoduje to problemy związane z identyfikacją dobra prawnego podlegającego ochronie. Szerokie rozumienie narażenia podatku na uszczerbienie na gruncie prawa karnego skarbowego staje się bowiem źródłem poważnych wątpliwości, przejawiających się w tym, że nie można zaklasyfikować czynów zabronionych powodujących narażenie podatku na uszczerbienie ani do czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczerbienie, ani też do czynów skutkujących uszczerbieniem podatku. Wskazane przestępstwa i wykroczenia skarbowe nie odpowiadają bowiem typowej klasyfikacji czynów zabronionych na czyny powodujące naruszenie dobra prawnego oraz czyny narażające to dobro na niebezpieczeństwo.

W związku z tym na pierwszy plan wysuwa się pytanie, gdzie właściwie przebiega granica pomiędzy narażeniem na niebezpieczeństwo a naruszeniem dobra prawnego – tzn. pomiędzy narażeniem a uszczerbieniem podatku. Rozstrzygnięcie powyższej kwestii pozwoli także odpowiedzieć na pytanie, dlaczego ustawodawca zdecydował się na penalizację zachowań skutkujących narażeniem podatku na uszczerbienie. W tym przypadku kluczowe znaczenie ma przede wszystkim ustalenie momentu przedawnienia się należności podatkowych będących przedmiotem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Przy tym należy rozróżnić moment przedawnienia karalności przestępstw i wykroczeń skarbowych i moment przedawnienia dochodzenia roszczeń na gruncie prawa podatkowego.

Zgodnie bowiem art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s., karalność przestępstw zagrożonych karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata (art. 54 § 1 i art. 56 § 1 k.k.s.) ustaje z upływem dziesięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego w którym upłynął termin płatności tej należności. Natomiast w przypadku przestępstw skarbowych zagrożonych karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności do lat 3 włącznie (art. 54 § 2, art. 55 § 2 i art. 56 § 2 k.k.s.), albo też w przypadku

wykroczeń skarbowych (art. 54 § 3, art. 55 § 3 i art. 56 § 3 k.k.s.), okresy przedawnienia są krótsze i wynoszą odpowiednio 5 lat (art. 44 § 1 pkt 1 k.k.s.) i 1 rok (art. 51 § 1 k.k.s.)³⁰⁴. Jednakże w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie Kodeks karny skarbowy przewiduje inaczej liczony bieg terminu przedawnienia karalności tych czynów, który ma charakter *lex specialis* w stosunku do powyższych unormowań i stanowi wyraz dostosowania rozwiązań materialnoprawnych zawartych w części ogólnej do specyfiki czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Bieg przedawnienia rozpoczyna się bowiem z końcem roku, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 44 § 3 k.k.s.).

W świetle przepisów zawartych w art. 44 § 2 k.k.s. i art. 51 § 1 k.k.s. natomiast, karalność przestępstw i wykroczeń skarbowych polegających na narażeniu podatku na uszczuplenie ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Na gruncie prawa podatkowego zobowiązania podatkowe wygasają bowiem także na skutek przedawnienia. Prawo karne skarbowe ma bowiem charakter subsydiarny wobec prawa podatkowego i jego funkcja ochronna przestaje działać w momencie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego³⁰⁵. Wtedy również rację bytu traci funkcja egzekucyjna prawa karnego skarbowego, gdyż z chwilą przedawnienia zobowiązań podatkowych podatnik nie ma już obowiązku uiszczenia tych należności³⁰⁶.

Nieżgłoszenie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, niezłożenie deklaracji podatkowej, posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu czy wreszcie podanie nieprawdy w deklaracji podatkowej lub niezawiadomienie o zamianie zawartych tam danych powoduje, że należny podatek nie zostaje zapłacony bądź też zostaje uiszczony w niższej wysokości. Powstaje zatem zobowiązanie podatkowe, które po upływie terminu płatności przekształca się w zaległość podatkową³⁰⁷. Niezapłacone zobowiązania podatkowe (zaległości podatkowe) przedawniają się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 o.p.). Ten sam okres i początek

304 Zob. T. Oczkowski, *Problematyka przedawnienia karalności przestępstw podatkowych i celnych związanych z uszczupleniem należności fiskalnych* [w:] A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak (red.), *Nauki penalne wobec szybkich zmian socjokulturowych, Księga Jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, Warszawa 2012, s. 570 i n.

305 Tak L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 111; V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 175.

306 Zob. L. Wilk, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 176.

307 Zgodnie z przepisem art. 54 § 1 i 2 o.p., zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, a także nie zapłacone w terminie płatności, zaliczka lub rata podatku. Z powyższą regulacją jest zbieżna regulacja zawarta w art. 53 § 30 k.k.s. gdzie pod pojęciem podatku rozumie się także zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty i inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym daninowym charakterze.

biegu przedawnienia przewiduje się w przypadku, gdy podatnik nie złożył deklaracji lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (art. 68 § 2 o.p.). Natomiast w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość, to takie zobowiązanie przedawnia się po upływie 3 lat, począwszy od końca roku kalendarzowego w którym upłynął termin płatności należności (art. 68 § 1 o.p.). Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że powstanie zaległości podatkowej nie oznacza jeszcze uszczerplenia podatku, gdyż zaległość podatkowa może, a nawet powinna być wyrównana przez podatnika³⁰⁸. Ponadto, wierzycielowi podatkowemu do czasu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nadal przysługuje wierzytelność z tytułu niezapłaconego podatku, która może być zaspokojona np. w wyniku potrącenia czy egzekucji zaległości podatkowych. Definitywne uszczerplenie podatku, a tym samym naruszenie dobra prawnego następuje dopiero w momencie, gdy brak jest możliwości dochodzenia zaległości podatkowych na skutek ich przedawnienia³⁰⁹.

Należy przy tym zauważyć, że niektórzy przedstawiciele doktryny prezentują jednak odmienne stanowisko w powyższej kwestii, podkreślając, że uszczerplenie podatku następuje nie w momencie przedawnienia, ale już w dniu w którym upływa termin płatności należności podatkowych³¹⁰. Powołują się przy tym na definicję zawartą w art. 53 § 27 k.k.s., wskazując, że należnością publicznoprawną uszczerploną czynem zabronionym jest kwota, której nie zadeklarowano albo nie uiszczono. Skarb Państwa nie może dysponować kwotą niewpłaconego podatku, a więc powstaje uszczerbek finansowy. Nie można jednak zgodzić się z powyższym stanowiskiem, gdyż oznaczałoby to w istocie przyjęcie, że każde niewpłacenie w terminie czy niezadeklarowanie podatku, np. niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania, podanie nieprawdy w deklaracji, powoduje uszczerbek finansowy. Zwolennicy powyższego poglądu nie dostrzegają przy tym istotnego zastrzeżenia zawartego w art. 53 § 27 k.k.s. *in fine*, gdzie wskazuje się, że ów uszczerbek musi rzeczywiście nastąpić. Aby więc mówić o uszczerpleniu podatku nie wystarczy wyłącznie niez-

308 W przypadku nieuiszczenia należności publicznoprawnej (podatku) w terminie, podatnik w zasadzie nie poniesie z tego tytułu negatywnych konsekwencji na gruncie prawa karnego skarbowego. Pewien wyjątek stanowi przypadek, gdy nieuiszczenie podatku w terminie ma charakter uporczywy (art. 57 k.k.s.). Zob. np. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005, s. 328. W pozostałych przypadkach podatnik może narazić się na skutki na gruncie prawa podatkowego, np. powstanie obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę, możliwość wszczęcia i prowadzenia wobec niego postępowania egzekucyjnego. Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, t. 1, Toruń 2007, s. 384-385.

309 Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy*, s. 247.

310 G. Łabuda, *Z problematyki narazenia...*, s. 86; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 61.

deklarowanie albo nieuiszczenie określonej kwoty podatku, ale niezbędne jest też rzeczywiste nastąpienie uszczerbku finansowego. Ten zaś może nastąpić dopiero wówczas, gdy zaległość podatkowa ulegnie przedawnieniu³¹¹.

Ponadto, skutkiem zachowań nagannych zawartych w art. 54-56 k.k.s. jest narażenie podatku na uszczuplenie, a przyjmując powyższą interpretację mielibyśmy do czynienia w tych przypadkach prawie wyłącznie z uszczupleniem podatku. Innymi słowy, wyjątek, polegający na przekroczeniu granic narażenia podatku na uszczuplenie, gdzie dochodzi do uszczuplenia podatku, stałby się wtedy regułą. Należy zaś podkreślić, że w świetle art. 53 § 28 k.k.s., typową sytuacją jest narażenie podatku na uszczuplenie, a spowodowaniu uszczerbku finansowego (uszczuplenie podatku) ma być jedynie wysoce prawdopodobne, co nie oznacza, że musi ono zaistnieć. Poza tym trudno sobie wyobrazić, na czym miałyby polegać wtedy narażenie podatku na uszczuplenie, stanowiące ustawowe znamię czynu zabronionego.

Należy również zauważyć, że bieg terminu przedawnienia należności podatkowych rozpoczyna się dopiero z końcem roku w którym upłynął termin płatności, podczas gdy okres przedawnienia karalności w zasadzie rozpoczyna się w momencie popełnienia czynu zabronionego. Jednakże w przypadku przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się dopiero z końcem roku, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 44 § 3 k.k.s.). Dlatego też w odniesieniu do powyższej grupy przestępstw i wykroczeń skarbowych, można by się zastanawiać, czy istnienie powyższego szczególnego rozwiązania jest konieczne i czy okres przedawnienia karalności nie powinien się rozpoczynać od momentu nastąpienia skutku, tzn. narażenia podatku na uszczuplenie (powstania zaległości podatkowej lub też powstania uszczerbku finansowego)?

W rezultacie, gdyby ustawodawca penalizował wyłącznie czyny skutkujące uszczupleniem podatku, mogłoby się w rezultacie okazać, że w momencie, gdy dojdzie do faktycznego uszczuplenia, czyli w momencie przedawnienia się zobowiązania podatkowego, ustanie także karalność przestępstwa czy wykroczenia skarbowego³¹². Sprawca czynu zabronionego, który spowodował powstanie uszczerbku finansowego pozostawałby wtedy bezkarny. Jeżeli bowiem ustawodawca wychodzi z założenia, że po pewnym okresie czasu nie dochodzi się należności podatkowych,

311 Por. np. E. Kłossowski, *Moment popełnienia i przedawnienie wykroczenia uporczywego niepłacenia podatku w terminie*, Mon. Pod. 2004, nr 1, s. 49. Autor wskazuje, że w przypadku czynu zabronionego określonego w art. 57 k.k.s. uszczuplenie podatku następuje w wyniku przekształcenia się zobowiązania podatkowego w zaległość podatkową.

312 Nie dotyczy to przestępstw skarbowych wskazanych w art. 54 § 1 i art. 56 k.k.s., gdzie termin przedawnienia wynosi 10 lat od chwili popełnienia czynu, a przedawnienie zobowiązania podatkowego następuje po upływie 3 lub 5 lat, liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zob. T. Oczkowski, *Problematyka przedawnienia karalności przestępstw podatkowych*, s. 574 i n.

to trudno sobie wyobrazić, aby sprawca ponosił za ten czyn odpowiedzialność karłą skarbową. Stąd też znamię narażenia podatku na uszczuplenie zawarte w ustawowym opisie przestępstw i wykroczeń skarbowych określonych w art. 54-56 k.k.s. powoduje, że sprawca może ponosić odpowiedzialność za narażenie podatku na uszczuplenie, na etapie przekształcenia się zobowiązania podatkowego w zaległość podatkową, tzn. po upływie terminu płatności podatku. Nie jest natomiast konieczne oczekiwanie na przedawnienie się zobowiązania podatkowego.

W związku z tym, w przypadku przedmiotowych czynów zabronionych niezbędne było określenie granicy karalności na etapie poprzedzającym naruszenie dobra prawnego, a więc na etapie narażenia podatku na uszczuplenie, gdzie już samo wywołanie niebezpieczeństwa uszczuplenia podatku może spowodować wypełnienie znamion czynu zabronionego. Na tym tle można zatem dostrzec pewne podobieństwa z przestępstwami powszechnymi, polegającymi na penalizacji zachowania naganego na przedpolu chronionego dobra prawnego³¹³. W tym przypadku bowiem także nie jest konieczne naruszenie dobra prawnego, wystarczy jedynie spowodowanie określonego niebezpieczeństwa. Jednakże takie czyny zabronione mają charakter formalny, a narażenie podatku na uszczuplenie, zgodnie z poglądem prezentowanym w niniejszej pracy, ma charakter materialny.

Przechodząc zaś do meritum tytułowego zagadnienia, należy wskazać, że w doktrynie prawa karnego przez skutek rozumie się wywołanie określonej zmiany, będącej następstwem zachowania (działania lub zaniechania) sprawcy³¹⁴. Skutkiem w tym znaczeniu jest więc uszczuplenie podatku, tzn. spowodowanie realnego uszczerbku w mieniu wierzyciela podatkowego. W przypadku naruszenia dobra prawnego, materialny charakter czynów zabronionych skutkujących uszczupleniem podatku nie budzi zatem wątpliwości. Wątpliwości pojawiają się natomiast w przypadku narażenia podatku na uszczuplenie, gdy skutek w postaci powstania uszczerbku finansowego nie nastąpił. W tym kontekście w doktrynie prawa karnego powszechnego słusznie podkreśla się, że nie można sprowadzać pojęcia skutku wyłącznie do spowodowania szkody materialnej czy też wywołania zmiany w sensie czysto fizycznym³¹⁵. Narażenie podatku na uszczuplenie nie musi bowiem oznaczać nastąpienia realnego uszczerbku finansowego (por. art. 53 § 27 k.k.s.), ani też powodować widocznych zmian w świecie zewnętrznym.

W piśmiennictwie naukowym wskazuje się także, że skutek stanowi zjawisko wywołane zachowaniem się sprawcy, od którego nastąpienia ustawa uzależnia

313 Por. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 117.

314 Ibidem, s. 116.

315 A, Marek, *Prawo karne*, s. 116.

dokonanie przestępstwa³¹⁶. W przypadku materialnych przestępstw i wykroczeń skarbowych, skutek należy wszak do ustawowych znamion strony przedmiotowej tychże czynów (czyny znamienne skutkiem). Brak zaistnienia określonego skutku oznacza zatem, że sprawcy można przypisać co najwyżej usiłowanie, a nie dokonanie czynu zabronionego. Przy tym wskazaną zależność dobrze odzwierciedla konstrukcja logiczna wypracowana na gruncie prawa karnego powszechnego, określana mianem testu usiłowania, która pozwala odróżnić czyny materialne od bezskutkowych (formalnych). Jeżeli bowiem zakończona przez sprawcę aktywność realizująca znamię czynności sprawczej czynu zabronionego stanowi już dokonanie przestępstwa, to w tym przypadku mamy do czynienia z czynami bezskutkowymi (formalnymi), jeżeli natomiast stanowi ona jedynie usiłowanie, to wówczas możemy zaliczyć taki czyn do kategorii materialnych³¹⁷. W przypadku czynów zabronionych zawartych w art. 55-56 k.k.s., zakończona aktywność sprawcy bądź też brak aktywności (zaniechanie) nie stanowi jeszcze dokonania przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Niezbędne jest wszakże jeszcze nastąpienie skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Wtedy dopiero można mówić o dokonaniu czynu zabronionego. Przesłanki przestępstwa i wykroczenia skarbowe polegające na narażeniu podatku na uszczuplenie mogą być zatem uznane za czyny materialne (skutkowe)³¹⁸. W doktrynie wskazuje się bowiem, że narażenie dobra prawnego na konkretne i bezpośrednie niebezpieczeństwo, które sprowadza wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia negatywnych następstw grożących niezwłocznie, ma charakter materialny³¹⁹.

Niektórzy przedstawiciele doktryny kwestionują jednak materialny charakter czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, wskazując, że w przypadku narażenia podatku na uszczuplenie trudno jest mówić o takim układzie sytuacyjnym, który powodowałby zmianę w świecie zewnętrznym, a tym samym stanowił skutek czynu w znaczeniu prawnokarnym³²⁰. Przy tym trzeba jednak zaznaczyć, że już samo niebezpieczeństwo zaistnienia uszczerbku finansowego (narażenia podatku na uszczuplenie) może być także uznane za skutek, gdyż takie zachowanie sprawcy wywołało stan rzeczy polegający na prawnokarnie relewantnym prawdopodobieństwie naruszenia dobra prawnego, pomimo iż samo naru-

316 I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978, s. 190-191.

317 K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny...*, s. 50.

318 Potwierdzenie materialnego charakteru przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie można znaleźć także w orzecznictwie sądowym. Tak w odniesieniu do oszustwa podatkowego w wyroku SN z dnia 26 stycznia 2011 r., II KK 214/10, LexPolonica nr 2488735.

319 A. Marek, *Prawo karne*, s. 117.

320 Z. Radzikowska [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 118, Por. także S. Baniak, *Prawo karne*, Zakamycze 2005, s. 41-42.

zenie dobra prawnego nie nastąpiło³²¹. Podkreśla się przez to, że pojęcia zmiany w świecie zewnętrznym nie można ograniczać wyłącznie do fizycznego aspektu, ale należy to pojęcie rozumieć w szerszym, społecznym znaczeniu, także o charakterze sytuacyjno-funkcyjnym³²². W tym kontekście można więc mówić o zmianie w układzie rzeczywistości, która polega na zaistnieniu określonej sytuacji, przejawiającej się w zaistnieniu konkretnego niebezpieczeństwa dla dobra prawnego – narażenia podatku na uszczuplenie. W doktrynie powyższa zmiana określana jest właśnie mianem skutku sytuacyjnego³²³.

W przypadku narażenia podatku na uszczuplenie, pomiędzy zachowaniem sprawcy a wywołaną tym zachowaniem zmianą, tzn. skutkiem, musi istnieć związek przyczynowy. Wszystkie definicje skutku prezentowane w nauce prawa karnego podkreślają wszakże, iż zmiana musi być wywołana zachowaniem sprawcy. W doktrynie wskazuje się także, że powyższą relację powinno charakteryzować „(...) takie powiązanie zjawisk, w którym jedno wynika z drugiego, a bez zaistnienia pierwszego z nich (warunek), drugie by nie nastąpiło (następstwo, skutek)”³²⁴.

Nauka prawa karnego wypracowała wiele koncepcji teoretyczno-prawnych związku przyczynowego, wśród których można wskazać przede wszystkim: teorię ekwiwalencji, teorię adekwatności i teorię relewancji. Spośród wskazanych koncepcji związku przyczynowego na gruncie prawa karnego największe znaczenie zdaje się mieć teoria relewancji. Warunkiem zaistnienia związku przyczynowego jest bowiem to, aby przedmiotowe zachowanie stanowiło naruszenie norm prawa karnego skarbowego, a ponadto było na tyle istotne, aby mogło stworzyć niebezpieczeństwo dla dobra prawnego, tzn. spowodować skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie³²⁵. Przy tym z punktu widzenia prawa karnego istotną (relewantną) przyczyną jest tylko takie zachowanie wypełniające znamiona czynu zabronionego, które powoduje zagrożenie dla chronionego dobra prawnego.

Powyższa koncepcja zatem łączy w sobie zarówno elementy obiektywistyczne, jak też elementy normatywne. Nieuwzględnienie elementów normatywnych, w przypadku czynów karnych skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie jest w praktyce niemożliwe, gdyż ustawowy opis tychże czynów wskazuje konkretny sposób zachowania, który może spowodować skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Wszystkie inne zachowania, które także powodują

321 I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978, s. 191-192.

322 L. Wilk, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003, nr 4, s. 36.

323 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 65.

324 A. Marek, *Prawo karne*, s. 122.

325 Ibidem, s. 124-125.

powyższy skutek, pozostają poza zakresem kryminalizacji przepisów wskazanych w art. 54-56 k.k.s.

Czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie są odzwierciedleniem tzw. dwuczłonowego modelu narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo³²⁶. Wskazane typy przestępstw i wykroczeń skarbowych obejmują bowiem skutek i przyczynowo powiązane z tym skutkiem zachowanie. Przy tym realizacja znamion takiego typu czynu polega na określonym zachowaniu sprawcy, które powoduje skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Na przykład, w przypadku czynu zabronionego zawartego w art. 54 § 1-3 k.k.s. zachowanie naganne musi polegać na niezgłoszeniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożeniu deklaracji podatkowej. Tylko takie zachowanie może bowiem wywołać prawnokarnie relewantny skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Reasumując powyższe ustalenia należy stwierdzić, że przestępstwa i wykroczenia skarbowe zawarte w przepisach art. 54-56 k.k.s. mają charakter materialny (skutkowy). Do ustawowych znamion tychże czynów należy bowiem skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, który obejmuje swoim zakresem także te sytuacje, w których doszło do powstania realnego uszczerbku finansowego. Wskazane czyny mogą wszakże powodować skutek w postaci narażenia dobra prawnego, w tym przypadku narażenia podatku na uszczuplenie (skutek sytuacyjny), a nawet wywoływać skutek w postaci naruszenia dobra prawnego, tzn. uszczuplenie podatku (skutek materialny)³²⁷.

Należy przy tym podkreślić, że taka konstrukcja ustawowego znamienia skutku na gruncie prawa karnego skarbowego powoduje, że niemożliwe jest na płaszczyźnie abstrakcyjnej, określenie czy powyższe czyny zabronione należą do grupy czynów z narażenia, czy też naruszenia dobra prawnego. Zaliczenie określonego czynu do wskazanych kategorii możliwe jest dopiero na gruncie konkretnego przypadku, po ustaleniu czy w danej sytuacji nastąpiło tylko narażenie podatku na uszczuplenie, czy też doszło do faktycznego uszczerbienia podatku.

326 G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 83; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 64; Szerzej: A. Spotowski, *Funkcja niebezpieczeństwa...*, s. 152 i n.

327 Zob. L. Wilk, *Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w świetle Kodeksu karnego skarbowego* [w:] K. Marszał, *Problemy Prawa Karnego*, t. 24, Katowice 2001, s. 66.

§ 2. NARAŻENIE PODATKU NA USZCZUPLENIE PRZEJAWEM KONKRETNEGO NARAŻENIA DOBRA PRAWNEGO NA NIEBEZPIECZEŃSTWO

W prawie karnym powszechnym, ze względu na rodzaj zagrożenia dla dobra prawnego, można wyróżnić czyny, których istota polega na naruszeniu dobra prawnego oraz czyny przejawiające się w narażeniu dobra prawnego na niebezpieczeństwo. Przy tym w ramach pierwszej kategorii, tzn. czynów zabronionych polegających na narażeniu dobra prawnego, można wyodrębnić przestępstwa polegające na konkretnym albo abstrakcyjnym narażeniu dobra prawnego na niebezpieczeństwo³²⁸. W doktrynie wyszczególnia się bowiem niebezpieczeństwo w sensie ogólnym (abstrakcyjnym) i niebezpieczeństwo w znaczeniu konkretnym³²⁹.

Narażenie dobra prawnego na konkretne niebezpieczeństwo polega na spowodowaniu stanu bezpośredniego zagrożenia dla chronionego dobra prawnego, które przejawia się w wysokim prawdopodobieństwie wystąpienia groźących niezwłocznie ujemnych następstw (skutków), podczas gdy niebezpieczeństwo abstrakcyjne oznacza tylko potencjalną możliwość wywołania negatywnych skutków³³⁰. *Differentia specifica* narażenia na niebezpieczeństwo jest zatem realność zagrożenia.

W związku z tym w doktrynie prawa karnego wskazuje się, że czyny polegające na spowodowaniu abstrakcyjnego niebezpieczeństwa dla dobra prawnego nie mają charakteru materialnego³³¹. Podkreśla się bowiem, że dla zaistnienia czynu zabronionego nie jest konieczne nastąpienie określonego skutku. Typy prowadzące abstrakcyjne niebezpieczeństwo dla dobra prawnego są zatem czynami formalnymi (bezsukcowymi). Powyższą zależność dostrzegali I. Andrejew, który podkreślał, że: „przestępstwo formalne jest *par excellence* przestępstwem z narażenia na niebezpieczeństwo abstrakcyjne”³³². Oznacza to, że w przypadku wskazanych (formalnych) typów czynów zabronionych nie istnieje nawet konieczność udowodnienia

328 Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 77 i n.

329 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 116.

330 Ibidem, s. 116-117.

331 A. Marek, *Prawo karne*, s. 116-117.

332 I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu...*, s. 193; także A. Marek, *Prawo karne*, s. 117.

zaistnienia niebezpieczeństwa, gdyż to abstrakcyjne niebezpieczeństwo wpisane jest w istotę tych czynów.

Natomiast czyny będące przejawem konkretnego narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo mają charakter skutkowy (materialny)³³³. Istnienie takiego niebezpieczeństwa musi zostać stwierdzone, a ponadto musi zaistnieć związek przyczynowy pomiędzy zachowaniem sprawcy a narażeniem dobra prawnego na niebezpieczeństwo³³⁴. Przy tym relewantną przyczyną skutku jest tylko takie zachowanie sprawcy, które narusza normy prawne i jest na tyle istotne, że stwarza niebezpieczeństwo dla chronionego dobra prawnego³³⁵. Skutkiem przestępnym jest zaś stan bezpośredniego niebezpieczeństwa, który sprawca swoim czynem powoduje³³⁶.

W przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s., niebezpieczeństwo polega na narażeniu podatku na uszczerplenie. Czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczerplenie należą zatem do kategorii czynów narażających dobro prawne na konkretne niebezpieczeństwo³³⁷. W doktrynie prawa karnego skarbowego podkreśla się także, że narażenie należności publicznoprawnej dotyczy wyłącznie typów czynów zabronionych narażenia konkretnego³³⁸. Powyższa teza wynika wszakże wprost z regulacji zawartej w art. 53 § 28 k.k.s., gdzie *expressis verbis* wskazuje się, że narażeniem należności publicznoprawnej na uszczerplenie jest: „(...) spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczerplenia – co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić”. W świetle treści przepisu art. 53 § 29 k.k.s., narażenie należności publicznoprawnej na uszczerplenie odnosi się także do narażenia podatku na uszczerplenie.

Niebezpieczeństwo spowodowania uszczerbku w mieniu wierzyciela podatkowego musi być zatem w tym przypadku bezpośrednie. Oznacza to, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, chociaż wcale nie musi nastąpić (art. 53 § 28 k.k.s.). Innymi słowy, niebezpieczeństwo powstania uszczerbku finansowego w mieniu wierzyciela podatkowego musi być w przypadku wskazanych czynów zabronionych na tyle duże, że ustawodawca zdecydował się na penalizację zachowania polegającego na spowodowaniu niebezpieczeństwa powstania uszczerbku finansowego na równi ze spowodowaniem uszczerbku finansowego.

333 Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 80 i n.

334 Ibidem, s. 78.

335 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 125.

336 Ibidem, s. 116.

337 Tak L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 58; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 198.

338 Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 78.

Podkreślić należy, iż w przypadku uszczuplenia podatku mamy do czynienia z naruszeniem dobra prawnego, a nie tylko z narażeniem na niebezpieczeństwo, pomimo że w świetle regulacji zawartej w art. 53 § 28 k.k.s ustawowe znamię „narażenia podatku na uszczuplenie” obejmuje zarówno sytuacje, w których zaistnienie uszczerbku jest wysoce prawdopodobne, jak też i te sytuacje, w których ten uszczerbek rzeczywiście nastąpił.

§ 3. ZANIECHANIE DZIAŁANIA PRZYCZYNĄ NARAŻENIA PODATKU NA USZCZUPLENIE

W polskiej doktrynie prawa karnego początki rozróżniania przestępstw z działania i z zaniechania sięgają okresu międzywojennego, gdzie wyodrębniano odpowiadające tym czynom przestępstwa z dopuszczenia i przestępstwa z opuszczenia, czyli zaniechania³³⁹. Z czasem ten podział znalazł odzwierciedlenie w kolejnych kodyfikacjach prawa karnego, gdzie wskazywano, że przez „czyn zabroniony rozumie się działanie lub zaniechanie o znamionach określonych w ustawie”³⁴⁰. W powszechnym przekonaniu nadal jednak podkreśla się, że czyn polega przede wszystkim na wywoływaniu przez sprawcę zmian w rzeczywistości (powodowaniu określonych zdarzeń czy stanów rzeczy). Działanie jest zatem postrzegane jako czyn w znaczeniu ontologicznym. Przy tym istnienie związku kauzalnego pomiędzy działaniem, a skutkiem tego zachowania w postaci nastąpienia określonego zdarzenia, nie budzi żadnych wątpliwości.

Zaniechanie natomiast nie odpowiada intuicyjnemu (niekarnistycznemu) rozumieniu czynu, który w powszechnym mniemaniu nadal utożsamiany jest przede wszystkim z działaniem. Zaniechanie oznacza bowiem brak aktywności, brak uchwytnego zachowania, a zatem brak działania. Powyższe rozbieżności, a w szczególności brak możliwości dostrzeżenia wyraźnej zależności pomiędzy zaniechaniem a skutkiem tego zachowania, stały się przyczyną sformułowania określonych wątpliwości wobec normatywnej konstrukcji czynów z zaniechania (*delicta omnissiva*).

W piśmiennictwie naukowym wskazuje się, że zaniechanie polega na zamierzonym powstrzymaniu się przez sprawcę od wymaganego od niego i obiektywnie możliwego w danym miejscu i czasie działania³⁴¹. W tym znaczeniu zaniechanie jest więc zaprzeczeniem działania, „negatywnym korelatem działania”³⁴². Przedmiotem rozbieżności jest przede wszystkim to, czy brak działania może stanowić

339 Zob. S. Glaser, *O usiłowaniu przestępstw z zaniechania*, GS 1935, nr 4, s. 242. Należy przy tym dodać, że w ramach przestępstw z opuszczenia wskazany autor wyróżniał przestępstwa z zaniechania we właściwym znaczeniu, gdy ustawa wymagała konkretnego działania i przestępstwa dokonane przez zaniechanie albo kwalifikowane przez określone następstwo, gdy ustawa nie wymagała konkretnego działania, a jedynie określała skutek, którego spowodowanie uznawano za karalne.

340 Por. np. art. 120 § 1 k.k. z 1969 r. (obecnie art. 115 § 1 k.k.).

341 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 113.

342 Por. Z. Ziemiński, *Analiza pojęcia czynu*, Warszawa 1972, s. 94.

przyczynę skutku. Powyższa problematyka w doktrynie prawa karnego, określana jest powszechnie mianem przyczynowości zaniechania³⁴³.

Niektórzy przedstawiciele doktryny (np. J. Makarewicz, W. Wolter, K. Buchała), opierając się na naturalistycznym ujęciu przyczynowości, twierdzą wszakże, że zaniechanie – w odróżnieniu od działania – nie może spowodować zmian w świecie zewnętrznym (zdarzeń czy stanów rzeczy)³⁴⁴. Brak działania nie może zatem stanowić przyczyny skutku, w myśl zasady, że z niczego nic nie powstaje (*ex nihilo nihil fit*). W rezultacie, zgodnie z tym poglądem, pomiędzy zaniechaniem a określonym zdarzeniem (stanem rzeczy) nie może zaistnieć też związek przyczynowy, będący warunkiem przypisania odpowiedzialności sprawcy. W związku z tym niektórzy autorzy kwestionują nawet uznanie zaniechania za czyn³⁴⁵.

Na gruncie prawa karnego, zwłaszcza w odniesieniu do czynów materialnych, takie stanowisko jest oczywiście nie do przyjęcia. Ponadto, pociągałoby za sobą konieczność rewizji obowiązujących regulacji prawnych. Oznaczałoby bowiem, iż wiele norm prawa karnego skarbowego ma charakter norm pustych, gdyż zachowania wypełniające znamiona czynu zabronionego, polegające na zaniechaniu, nie stanowiłyby przestępstw i wykroczeń skarbowych, gdyż nie powodowałyby skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Zatem w związku z irrelevantnością powyższej koncepcji na gruncie prawa karnego, zwolennicy poglądów kwestionujących przyczynowy charakter zaniechania wskazują, iż niewykonywanie określonych działań nie wyłącza możliwości przypisania sprawcy odpowiedzialności. Podkreślają oni, że sprawca czynów materialnych z zaniechania może odpowiadać karnie, ale nie za zaniechanie działania, lecz za nieprzeszkodzenie skutkowi stanowiącemu znamię czynu zabronionego, pod warunkiem wszak, że spoczywał na nim szczególny prawny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi³⁴⁶. Można przy tym wskazać, że nieprzeszkodzenie skutkowi także stanowi zaniechanie działania. Jednakże w tym przypadku, skutek nie jest bezpośrednim wynikiem zaniechania sprawcy, ale stanowi rezultat działania innych osób, których zachowanie spowodowało zaktualizowanie się obowiązku³⁴⁷. Sprawca może zatem odpowiadać karnie jedynie za nieprzeszkodzenie skutkowi, ale oczywiście tylko wtedy, gdy ciążył na nim taki obowiązek³⁴⁸.

343 Zob. W. Patryas, *Przyczynek do zagadnienia przyczynowości z zaniechania*, RPEiS 1992, z. 3, s. 1-9; A. Marek, *Prawo karne*, s. 125-126; L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 75.

344 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 125.

345 Zob. W. Patryas, *Interpretacja karnistyczna*, Poznań 1988, s. 60-76; Idem, *Zaniechanie...*, Poznań 1993, s. 26-27.

346 A. Marek, *Prawo karne*, s. 126; L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 75.

347 Por. A. Marek, *Prawo karne*, s. 126.

348 Zob. P. Konieczniak, *Czyn jako podstawa odpowiedzialności w prawie karnym*, Kraków 2002, s. 295-299, 317. Autor podkreśla, że sprawca czynu polegającego na zaniechaniu działania może ponieść odpowiedzialność tylko wówczas, gdy zaniechanie było połączone z obowiązkiem działania.

Należy także zwrócić uwagę na inny pogląd, podzielany przez większość przedstawicieli doktryny prawa karnego, w tym autora niniejszej pracy, iż zaniechanie działania może być przyczyną skutku stanowiącego znamię czynu zabronionego³⁴⁹. Zwolennicy tego stanowiska, przyjmując jednolitą psychologiczno-socjologiczną koncepcję czynu, podkreślają iż przyczyną zmiany w świecie zewnętrznym może być zarówno działanie, jak też celowe zaniechanie działania ze strony sprawcy³⁵⁰. Wprawdzie powyższa koncepcja nie uwzględnia tego, że w szeroko rozumianym prawie karnym, w tym w prawie karnym skarbowym, niektórzy autorzy wyróżniają także trzecią formę przestępnego zachowania, polegającą na utrzymywaniu się pewnego stanu rzeczy, tzn. posiadanie³⁵¹, jednakże w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie wskazana forma przestępnego zachowania nie występuje.

W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zachowanie sprawcy może polegać zarówno na działaniu, jak też na zaniechaniu działania. Zaniechanie działania przejawia się w nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożeniu deklaracji podatkowej (art. 54 k.k.s.), zatajeniu prawdy bądź niezawiadomieniu o zmianie danych zawartych w deklaracji lub oświadczeniu (art. 56 k.k.s.). W przypadku postępowania się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, zachowanie sprawcy może polegać wyłącznie na działaniu.

Powyższe przestępstwa i wykroczenia skarbowe stanowią tzw. czyny właściwe z zaniechania. Istotą tych zachowań jest bowiem niepodjęcie przez osobę zobowiązaną (podatnika) działania sprecyzowanego przez normy prawne³⁵² – normy prawa podatkowego, kreujące wskazane obowiązki (złożenie deklaracji, zgłoszenie przedmiotu opodatkowania, etc.). Skutkiem tych zachowań nagannych musi być natomiast narażenie podatku na uszczuplenie. Warunkiem przypisania sprawcy odpowiedzialności karnej skarbowej jest zatem istnienie związku przyczynowego pomiędzy zachowaniem sprawcy a skutkiem stanowiącym znamię czynu

349 Zob. np. L. Kubicki, *Przestępstwo popełnione przez zaniechanie. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1975, s. 82; L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 68.

350 A. Marek, *Prawo karne*, s.123-124.

351 W doktrynie niekiedy też wskazuje się na wyodrębnienie – obok działania i zaniechania – pośredniego rodzaju zachowania się sprawcy, polegającego na utrzymywaniu się pewnego stanu rzeczy, np. „posiadania” czy „przechowywania”. Zob. Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, CzoPKiNP 1998, z. 1-2, s. 15; także I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1989, s. 128.

352 W doktrynie karnistycznej wyodrębnia się również tzw. przestępstwa niewłaściwe z działania, które polegają na niedopełnieniu określonego obowiązku. Przy tym bez znaczenia jest w tym przypadku sposób, w jaki ten obowiązek zostanie naruszony. Por. K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997, s. 115-118; W. Patryas, *Przyczynek do zagadnienia przyczynowości zaniechania*, s. 1-2.

zabronionego. Konieczność zaistnienia związku przyczynowego oznacza zatem, iż zaniechanie może stanowić przyczynę skutku.

W przypadku powyższych czynów zabronionych, skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zachowanie sprawcy sprowadza się do zaniechania polegającego na niepodjęciu działania sprecyzowanego przez normę prawną. W tym przypadku ustawodawca wyraźnie wskazuje na czym ma polegać i w czym ma się przejawiać ów brak aktywności. Nie zawsze bowiem przepisy penalizujące czyny polegające na zaniechaniu działania precyzują na czym ów brak działania ma konkretnie polegać. Niekiedy wskazują tylko skutek zaniechania (tzw. czyny niewłaściwie z zaniechania). Polegają one zatem na powstrzymaniu się od bliżej nieokreślonego działania, które ten skutek spowoduje (np. art. 160 k.k.). W tym przypadku konieczne jest wskazanie obowiązku działania, który będzie stanowił podstawę ustalenia obiektywnego zakresu sprawstwa. Niekiedy bowiem niemożliwie jest precyzyjne określenie wszystkich rodzajów zachowań nagannych, które mogą ten skutek wywołać.

W odniesieniu do czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które mogą być popełnione przez zaniechanie, trudno sobie wyobrazić aby przepisy nie precyzowały na czym to zaniechanie ma polegać. Należy wszakże mieć na względzie postulat dostatecznej określoności ustawowego opisu czynu zabronionego (*nullum crimen sine lege certa*), który i tak doznaje pewnego uszczerbku, w związku z blankietowym charakterem wskazanych przepisów karnych skarbowych.

Resumując rozważania dotyczące materialnego charakteru należy podkreślić, że czyny zabronione znamienne narażeniem podatku na uszczuplenie mają charakter skutkowy. Jednakże w przypadku czynów powodujących realny uszczerbek finansowy, tzn. uszczuplenie podatku, ów materialny charakter nie budzi żadnych wątpliwości. Skutek w postaci uszczuplenia podatku ma wszakże charakter materialny. Natomiast w przypadku czynów powodujących narażenie podatku na uszczuplenie, które także mają charakter skutkowy, podkreśla się jednak, że skutek ma charakter sytuacyjny, tzn. wynika zaistnienia określonego stanu zagrożenia dla dobra prawnego.

Kodeks karny skarbowy na poziomie normatywnym nie rozróżnia bowiem wyraźnie tych dwóch sytuacji. Wskazany akt prawny operuje znamieniem narażenia podatku na uszczuplenie, przy czym podkreśla się, że to znamię obejmuje również sytuacje, w których dochodzi do uszczuplenia podatku. Wskazuje się, że wynika to poniekąd z wspomnianych już wątpliwości związanych z ustaleniem, kiedy rzeczywiście dochodzi do uszczuplenia podatku, a kiedy mamy jeszcze do czynienia z narażeniem podatku na uszczuplenie. Wydaje się jednak, że nie uzasadnia to

stosowania znamienia w postaci narażenia podatku na uszczuplenie na określenie sytuacji, w których doszło do faktycznego uszczuplenia podatku.

De lege ferenda można zatem postulować rozszerzenie ustawowych znamion czynów zabronionych, zawartych w art. 54-56 k.k.s. o alternatywny skutek w postaci uszczuplenia podatku, który w tym przypadku wraz z narażeniem podatku na uszczuplenie stanowiłby znamię strony przedmiotowej czynu. Wtedy skutkiem tychże zachowań nagannych byłoby narażenie na uszczuplenie bądź uszczuplenie podatku. Przy tym zbędne byłaby w tym przypadku przy dokonywaniu wykładni przepisów k.k.s. odwoływanie się do koncepcji, zgodnie z którą czyny powodujące uszczuplenie podatku stanowią kontynuację czynów polegających na narażeniu podatku na uszczuplenie.

Po wprowadzeniu powyższej zmiany, tak naprawdę zyskałby rację bytu przepis zawarty w art. 53 § 27 k.k.s., gdzie zdefiniowano pojęcie uszczuplenia należności publicznoprawnej, w tym narażenia podatku na uszczuplenie, które formalnie nie stanowi ustawowego znamienia żadnego czynu zabronionego zawartego w Kodeksie karnym skarbowym. Zgodnie z tym przepisem, uszczuplenie podatku polega na spowodowaniu uszczerbku finansowego.

Na zakończenie należy podkreślić, że w obecnym stanie prawnym przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie również są zakwalifikowane do czynów z narażenia, natomiast czyny polegające na uszczupieniu podatku stanowią tzw. czyny z naruszenia, pomimo iż do znamion tych czynów należy wyłącznie skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Wprowadzenie znamienia uszczuplenia podatku pozwoliłoby zerwać z pewną fikcją prawną. Ponadto należy podkreślić, że czyny zabronione powodujące uszczuplenie podatku charakteryzują się wyższym poziomem społecznej szkodliwości, aniżeli czyny skutkujące wyłącznie narażeniem podatku na uszczuplenie w znaczeniu ścisłym, a nie kodeksowym, tzn., gdy skutek w postaci rzeczywistego uszczuplenia podatku nie następuje³⁵³. Potwierdza to także regulacja zawarta w art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., gdzie wśród przesłanek obligujących sąd do zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary, wskazuje się sytuację, w której uszczuplona należność publicznoprawna (podatek) jest dużej wartości. W tym przypadku ustawodawca rozróżnia zatem sytuacje, w których doszło do uszczuplenie należności publicznoprawnej, od tych, w których nastąpiło tylko narażenie należności na uszczuplenie.

Z tych też względów niecelowe wydaje się być utrzymywanie w Kodeksie karnym skarbowym pewnej fikcji prawnej, która polega na tym, że znamię narażenia

353 Por. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia...*, s. 85. Autor wskazuje, że w prawie karnym skarbowym ustawodawca przyjął, iż abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości w przypadku czynów powodujących realne uszczuplenie i skutkujące tylko narażeniem na należności publicznoprawnej na uszczuplenie jest równy.

podatku na uszczuplenie obejmuje także przypadki, w których doszło do faktycznego uszczuplenia należności publicznoprawnej (podatku). Przy tym wywodzenie odpowiedzialności za uszczuplenie należności publicznoprawnej *per analogiam*, na zasadzie, że jeżeli zabronione jest spowodowanie narażenia podatku na uszczuplenie, to tym bardziej zabronione jest także spowodowanie uszczuplenia podatku, wydaje się nie mieć logicznego uzasadnienia. Racjonalny ustawodawca, wskazując znamiona czynu zabronionego, winien bowiem w sposób maksymalnie precyzyjny określić także skutek zachowania niezgodnego z regułami wyrażonymi w dyspozycji normy prawnej. Natomiast wyprowadzanie odpowiedzialności za typowe czyny karne skarbowe, skutkujące uszczupleniem podatku na podstawie reguł wnioskowań prawniczych, wydaje się być pewnym nieporozumieniem, podważającym w istocie sens funkcji gwarancyjnej prawa karnego skarbowego.

Należy podkreślić, że przypisanie odmiennych funkcji pojęciom uszczuplenia i narażenia podatku na uszczuplenie³⁵⁴ również nie uzasadnia sprowadzania skutku w postaci uszczuplenia podatku do ustawowego znamienia narażenia podatku na uszczuplenie. Przy tym postrzeganie czynów polegających na uszczupieniu należności publicznoprawnej przez pryzmat kontynuacji czynu zabronionego, nie pozwala precyzyjnie ustalić, gdzie właściwie przebiega granica pomiędzy narażeniem podatku na uszczuplenie a faktycznym uszczupleniem podatku. I to zdaje się być główną przyczyną niechęci ustawodawcy do operowania dwoma znamionami skutkowymi czynu: narażeniem podatku na uszczuplenie i uszczupleniem podatku.

354 Por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 59. Autor wskazuje, że pojęcie uszczuplenia podatku na uszczuplenie spełnia funkcję przesłanki modyfikującej odpowiedzialność sprawcy czynu zabronionego, natomiast pojęcie narażenia podatku na uszczuplenie pełni przede wszystkim funkcję znamienia różnicującego stopień penalizacji. Inni autorzy podkreślają, że pojęcie uszczuplenia podatku pełni trojako funkcję na gruncie prawa karnego skarbowego. Po pierwsze, jest znamieniem skutku, po drugie, jest znamieniem modalnym (okoliczności) czynu i po trzecie, jest następstwem czynu, od którego uzależnione jest stosowanie niektórych instytucji zawartych w Kodeksie. Zob. G. Łabuda, M. Rodzyńkiewicz, *Glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., sygn.. akt I KZP 2/003*, Prok. i Pr. 2003, nr 11, s. 126.

ROZDZIAŁ VI

**WINA I STRONA PODMIOTOWA CZYNÓW
ZABRONIONYCH SKUTKUJĄCYCH NARAŻENIEM
PODATKU NA USZCZUPLENIE**

§ 1. UMYŚLNOŚĆ A PROBLEM ŚWIADOMOŚCI NORM I FAKTÓW

Problematyka winy i strony podmiotowej czynu w zasadzie nigdy nie stanowiła przedmiotu szczególnie zainteresowania doktryny prawa karnego skarbowego³⁵⁵. W nauce przedmiotu bowiem odwoływano się w tym zakresie do dorobku dogmatyki prawa karnego powszechnego, gdzie powyższemu zagadnieniu poświęcano i nadal poświęca się wiele uwagi³⁵⁶. Temu brakowi zainteresowania ze strony doktryny sprzyjał brak autonomicznych rozwiązań materialnoprawnych w kwestii winy na gruncie prawa karnego skarbowego. Wśród przedstawicieli nauki przeważało przy tym przekonanie, że wina w prawie karnym skarbowym opiera się na konstrukcjach powszechnego prawa karnego³⁵⁷.

Z tych też przyczyn, począwszy od okresu międzywojennego aż do czasu wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r., w prawie karnym skarbowym dominowały przede wszystkim psychologiczne teorie winy³⁵⁸. Wskazane koncepcje utożsamiały winę ze stosunkiem psychicznym sprawcy do popełnianego czynu³⁵⁹. W świetle teorii psychologicznych powyższy stosunek polega na zamiarze popełnienia czynu zabronionego (teoria woli) lub też związany jest ze świadomością sprawcy, dotyczącą możliwości popełnienia takiego czynu (teoria wyobrażenia)³⁶⁰.

355 Por. szerzej L. Wilk, *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, PiP 2001, nr 4, s. 48-49 oraz wskazana tam literatura.

356 Zob. A. Wąsek, *Ewolucja prawnokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce*, PPK 1990, nr 4, s. 7 i n.

357 F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996, s. 32. Należy przy tym podkreślić, że do 1971 r. odpowiedzialność karna skarbowa nie była uzależniona od tego czy dany czyn był popełniony umyślnie, czy też nieumyślnie. W tym zakresie prawo karne skarbowe było podobne do prawa wykroczeń, gdzie także obowiązywała zasada „ekwiwalencji winy”. Natomiast ustawa karna skarbowa z 1971 r. w odniesieniu do przestępstw skarbowych korzystała z regulacji wypracowanych na gruncie Kodeksu karnego. W przypadku zaś wykroczeń skarbowych dostosowanie tych rozwiązań do regulacji prawa nastąpiło w zasadzie dopiero na gruncie k.k.s. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 320-321.

358 Zob. np. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978, s. 45; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996, s. 32; F. Prusak, W. Świda, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989, s. 20.

359 Por. art. 4 u.k.s. z 1971 r.; Zob. także K. Buk, *Wina w Kodeksie karnym skarbowym*, DP 2000, nr 3, s. 49. Zob. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 131-132; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 50.

360 Por. art. 4 u.k.s. z 1971 r.; Zob. także K. Buk, *Wina w Kodeksie karnym skarbowym*, DP 2000, nr 3, s. 49. Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 131; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo*

Pierwsza ze wskazanych koncepcji sprowadza się do tego, że sprawca ma zamiar, tzn. chce popełnić czyn zabroniony lub przynajmniej ma świadomość obiektywnych znamion czynu. Natomiast druga koncepcja zakłada, że sprawca wprawdzie wyobraża sobie możliwość realizacji czynu zabronionego, ale nie powstrzymuje go to przed jego popełnieniem³⁶¹. W obu powyższych koncepcjach wykorzystuje się zatem przede wszystkim czynniki natury psychologicznej, przy czym w zależności od uwagi przywiązywanej do poszczególnych czynników, wina sprowadzana jest bądź to do zamiaru, bądź też do świadomości sprawcy.

Psychologicznym koncepcjom słusznie zarzucano jednak, że nie odzwierciedlają istoty winy. Podkreślano przy tym, iż w ramach tych koncepcji, teoria woli pozwala wprawdzie na rozróżnienie w ramach winy umyślnej zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, nie obejmuje jednak nieumyślnego wypełnienia znamion czynu. Natomiast teoria wyobrażenia, pozwala, co prawda na wyodrębnienie winy nieumyślnej, lecz w zakresie świadomości sprawcy nie dostrzega istotnych różnic pomiędzy lekkomyślnością, a niedbalstwem, gdyż w tym ostatnim przypadku sprawca nie uświadamia sobie nawet możliwości wypełnienia znamion czynu zabronionego. Niektórzy autorzy w związku z tym podkreślali nawet, że koncepcje psychologiczne tworzą fikcję winy, która motywowana jest względami polityczno-kryminalnymi³⁶². Wobec pojawiających się zarzutów zaczęto stopniowo odchodzić od psychologicznych koncepcji winy – początkowo na gruncie prawa karnego powszechnego – wraz z uchwaleniem Kodeksu karnego z 1997 r., a później również na gruncie prawa karnego skarbowego – wraz z wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r.

W Kodeksie karnym skarbowym zasada winy (*nullum crimen, nulla contraventio sine culpa*) została wyrażona w art. 1 § 3 k.k.s., gdzie *expressis verbis* wskazuje się, że warunkiem bezprawności, a co za tym idzie także karalności czynu, jest istnienie po stronie sprawcy winy w chwili popełnienia czynu zabronionego. Kodeks przyjął w tym zakresie przejętą z niemieckiej doktryny prawa karnego koncepcję oddzielenia winy od strony podmiotowej czynu. Powyższą tezę potwierdza rządowe uzasadnienie do projektu Kodeksu karnego skarbowego, gdzie wskazywano przede wszystkim na: „(...) wyraźne rozgraniczenie strony podmiotowej od strony przedmiotowej czynu zabronionego, a więc uznanie za dopuszczalne, że w praktyce

i postępowanie..., s. 50; Szerzej, np. Z. Jędrzejewski, *Usytuowanie zamiaru ewentualnego w strukturze przestępstwa*, [w:] V. Konarska-Wrzošek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010, s. 97 i n.

361 A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 131.

362 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 132; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 50.

mogą zaistnieć również tego rodzaju sytuacje, w których mimo popełnienia czynu zabronionego nie będzie można przypisać sprawcy winy (...)”³⁶³. Podkreślano także, że powyższe rozwiązanie ma na celu wzmocnienie funkcji gwarancyjnej prawa karnego skarbowego³⁶⁴.

Koncepcja oddzielenia winy od strony podmiotowej czynu została wyrażona w art. 4 § 1-3 k.k.s., gdzie *expressis verbis* wskazuje się, że czyn zabroniony można popełnić umyślnie bądź nieumyślnie³⁶⁵. Wskazane cechy nie odnoszą się natomiast do winy, która jest utożsamiana z osobistą zarzucalnością popełnionego czynu, z punktu widzenia norm prawa karnego³⁶⁶. Wina zatem w świetle art. 1 § 3 k.k.s. stanowi odrębny element struktury przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, będący warunkiem przypisania odpowiedzialności sprawcy, który powinien być ustalony na podstawie specjalnych reguł przypisywania³⁶⁷. Potwierdza to także stwierdzenie zawarte w innym miejscu Uzasadnienia, gdzie wskazuje się że: „(...) wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstw i wykroczeń skarbowych, a więc nie wystarczy stwierdzenie jedynie znanego faktu czysto przedmiotowego naruszenia przez sprawcę przepisu finansowego”³⁶⁸. Można zatem uznać, że wina na gruncie prawa karnego skarbowego jest odrębną kategorią prawną, oderwaną w pewien sposób od strony podmiotowej czynu³⁶⁹. Nieuprawnione na gruncie prawa karnego skarbowego jest zatem posługiwanie się pojęciami: „wina umyślna” bądź „wina nieumyślna”, gdyż powyższe cechy będące znamionami strony podmiotowej odnoszą się wyłącznie do czynu sprawcy, a nie do winy³⁷⁰.

Natomiast strona podmiotowa czynu, stanowiąca subiektywny element odpowiedzialności, w dogmatyce prawa karnego utożsamiana jest z uzewnętrznieniem odczuć, które towarzyszą sprawcy w chwili czynu i wyrażają jego psychiczny stosunek do popełnianego czynu³⁷¹. Przy tym ten stosunek wyraża się w umyślnym bądź nieumyślnym działaniu (zaniechaniu) sprawcy. Wskazane cechy czynu mogą zatem warunkować winę, wpływać na jej rodzaj i stopień, ale w żadnym

363 Uzasadnienie Rady Ministrów do projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, Druk Sejmowy Nr 1146, s. 11.

364 Ibidem, G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 17.

365 Tak L. Wilk, *Wina i strona podmiotowa czynu...*, s. 46 i n., J. Raglewski, *Kilka uwag odnośnie strony podmiotowej czynu zabronionego w prawie karnym skarbowym*, PUG 2004, nr 12, s. 24.

366 L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2006, s. 52.

367 L. Wilk, *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, PiP 2001, nr 4, s. 47.

368 Uzasadnienie Rady Ministrów do projektu ustawy..., s. 11.

369 A. Wielgolewska [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 25.

370 Por. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 51 i n.; I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 78.

371 L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2006, s. 75.

razie nie przesądząją istnienia winy³⁷². Zwolennicy kompleksowej psychologiczno-normatywnej koncepcji winy wskazują natomiast, że umyślność i nieumyślność pełnią podwójną rolę w strukturze czynu zabronionego. Po pierwsze, stanowią ustawowe znamiona strony podmiotowej czynu zabronionego, a po drugie, wraz z innymi czynnikami przesądząją o istnieniu winy, a także jej stopniu i rodzaju³⁷³.

Koncepcja oddzielenia winy od strony podmiotowej czynu, zrealizowana na gruncie prawa karnego skarbowego, związana jest przede wszystkim z normatywną teorią winy, która utożsamia winę z możliwością postawienia sprawcy zarzutu z punktu widzenia obowiązujących norm prawnych³⁷⁴. Przy tym nieuprawniony wydaje się być wyrażany dość powszechnie w doktrynie pogląd, zgodnie z którym ustawodawca nie opowiada się za psychologiczną bądź normatywną koncepcją winy, pozostawiając powyższą kwestię doktrynie prawa karnego skarbowego³⁷⁵. Ustawodawca bowiem oddzielając winę od strony podmiotowej czynu, w sposób dość jednoznaczny opowiedział się za koncepcją niewiązącą winy z czynnikami psychologicznymi, tzn. umyślnością bądź nieumyślnością, które są elementami strony podmiotowej.

Teoria normatywna zakłada wszakże, że wina nie sprowadza się tylko do stosunku psychicznego sprawcy do czynu zabronionego. Istota winy polega bowiem na możliwości postawienia sprawcy zarzutu. Podstawą zarzutu jest zaś naruszenie przez sprawcę normy postępowania. Wina w tym ujęciu jest zatem utożsamiana z zarzutem stawianym sprawcy, z tego powodu, że zachowanie sprawcy stanowiło zachowanie niezgodne z prawem, przy założeniu, że sprawca w chwili czynu był zdolny do ponoszenia odpowiedzialności³⁷⁶. Powyższej koncepcji zarzucano, iż kryterium zarzucalności nadmiernie rozszerza zakres odpowiedzialności.

W doktrynie prawa karnego skarbowego nie ma zgodności poglądów w kwestii charakteru winy³⁷⁷. Zwolennicy kompleksowej (psychologiczno-normatywnej) koncepcji winy wskazują wszakże, iż kryteria normatywne powinny pełnić rolę

372 Zob. A. Zoll [w:] A. Zoll, K. Buchała, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 1998, s. 89.

373 A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. 1, Gdańsk 1999, s. 35.

374 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 51; T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2008, s. 146-147, A. Wąsek, *Kodeks karny...*, s. 35.

375 J. Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego, Tytuł I Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 18.

376 A. Marek, *Prawo karne*, s. 134.

377 Poglądy przedstawicieli doktryny w tym zakresie obszernie przytacza L. Wilk, tenże, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 310 i n. Zob. także J. Skorupka, *Przesłanki odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych w prawie polskim*, Mon. Pr. 2003, nr 22, s. 1018.

uzupełniającą, a nie ontologiczną, tzn. decydować o istnieniu winy³⁷⁸. Przedstawiciele wskazanego nurtu zarzucają przy tym teorii normatywnej, że pozwala ona wprowadzić na przypisanie sprawcy winy, ale nie stwarza przesłanek do jej stopniowania³⁷⁹. Podkreślają však, że wina na gruncie prawa karnego skarbowego jest kategorią stopniowalną. Wskazują ponadto, że wina jest elementem strony podmiotowej czynu, a zatem nie można patrzeć na powyższe zagadnienie wyłącznie przez pryzmat osobistej zarzucalności popełnionego czynu, ale należy uwzględnić także czynniki psychiczne, które zawsze towarzyszą zachowaniu sprawcy³⁸⁰.

Wina w ujęciu kompleksowym jest więc zarzucalnym z punktu widzenia obowiązującego prawa stosunkiem sprawcy do realizowanego czynu³⁸¹. Podstawą postawienia sprawcy zarzutu jest zaś naruszenie przez niego normy postępowania. Jednakże powyższe rozumienie istoty winy nie znajduje odzwierciedlenia w unormowaniach zawartych w Kodeksie karnym skarbowym. Nie uwzględnia bowiem koncepcji oddzielenia winy od strony podmiotowej czynu, wyrażonej w art. 4 k.k.s.

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku mogą być popełnione wyłącznie umyślnie. Ma to związek z istnieniem na gruncie prawa karnego skarbowego tzw. klauzuli umyślności, wyrażonej wprost w przepisie art. 4 § 1 k.k.s., gdzie stanowi się, że czyn zabroniony może być popełniony przede wszystkim umyślnie, natomiast nieumyślnie tylko wtedy, gdy Kodeks tak stanowi. Kodeks karny skarbowy jednak nie przewiduje możliwości nieumyślnego wypełnienia znamion czynów zawartych w art. 54-56 k.k.s. Dlatego też należy definitywnie wykluczyć możliwość popełnienia tych czynów na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, gdy sprawca możliwość popełnienia czynu zabronionego przewidywał albo mógł przewidzieć (por. art. 4 § 3 k.k.s.)

Pewne wątpliwości w zakresie strony podmiotowej mogą dotyczyć także regulacji zawartej w art. 84 k.k.s., gdzie przewiduje się także karalność zachowań nieumyślnych, polegających na dopuszczeniu do zrealizowania znamion czynów zabronionych, skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie na skutek niedopełnienia obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy. Jednakże wina w nadzorze (*culpa in custodiendo*) dotyczy w tym przypadku innych osób niebędących sprawcami czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które są zobowiązane do nadzoru nad przestrzeganiem powyższych reguł. Powyższy przepis znajduje zastosowanie tylko w tych sytuacjach, gdy czyn sprawcy nie wyczerpuje znamion zawartych w art.

378 G. Rejman (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 169; Zob także V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 51

379 A. Marek, *Prawo karne*, s. 145 i n.;

380 Ibidem.

381 Ibidem, s. 135.

54-56 k.k.s. Niedopełnienie obowiązku nadzoru nie należy wszakże do znamion tych czynów. Ma zatem charakter subsydiarny. Nie oznacza to jednak w żadnym razie, że możliwie jest także nieumyślne zrealizowanie znamion czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie.

Umyślność działania sprawcy oznacza objęcie świadomością i wolą wszystkich znamion czynu zabronionego. Istotą umyślności jest bowiem zamiar popełnienia czynu zabronionego, rozumiany jako ukierunkowanie zachowania na osiągnięcie określonego celu i sterowanie tym zachowaniem³⁸². Zamiar jest zatem warunkowany chęcią popełnienia czynu zabronionego (strona woluntatywna) i świadomością celu (strona intelektualna). Zamiar może mieć postać zamiaru bezpośredniego (*dolus directus*) lub zamiaru ewentualnego (*dolus eventualis*). Przy tym o zamiarze sprawcy świadczy całokształt okoliczności podmiotowych i przedmiotowych czynu. Wskazuje się bowiem, że dopiero na podstawie wszystkich okoliczności danego czynu możliwie jest ustalenie do czego sprawca zmierzał, czego chciał, względnie co przewidywał i na co się godził³⁸³.

Czyny zabronione, skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, mogą być popełnione przede wszystkim w zamiarze bezpośrednim. Sprawca uchylając się od opodatkowania chce bowiem popełnić czyn zabroniony, a nie tylko przewiduje i godzi się z taką możliwością. Pewien wyjątek w tym zakresie stanowi czyn zabroniony zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s., polegający na niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych, który może być popełniony także w zamiarze ewentualnym³⁸⁴.

W odniesieniu do pozostałych czynów zabronionych, skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, będzie to przede wszystkim zamiar bezpośredni

382 A. Zoll [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. t. 1. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Kraków 2004, s. 136-147.

383 Wyrok SN z dnia 12 maja 1976 r., V KR, 20/76, LEX nr 21710.

384 W tym zakresie istnieje w doktrynie pewne zróżnicowanie poglądów. W. Kotowski i B. Kurzępa twierdzą, że wskazane czyny mogą być popełnione w zamiarze bezpośrednim, z tym że w przypadku oszustwa podatkowego (art. 56 § 1-3 k.k.s.) istnieje możliwość zrealizowania znamion czynu zabronionego także w zamiarze ewentualnym. Zob. W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 265, 268, 272. Natomiast A. Bartosiewicz i R. Kubacki skłaniają się do poglądu, że oszustwo podatkowe polegające na „podawaniu nieprawdy” bądź „zatajaniu prawdy” może być popełnione tylko w zamiarze bezpośrednim, natomiast zachowanie polegające na niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych może być popełnione także z zamiarem wynikowym (ewentualnym). Pozostałe czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie mogą być zaś popełnione wyłącznie z zamiarem bezpośrednim; Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 297, 306 i 322; Podobnie też L. Wilk, który jednak nie wprowadza rozróżnienia dotyczącego poszczególnych sposobów realizacji znamion strony przedmiotowej, stwierdzając, iż oszustwo podatkowe może być popełnione w obu postaciach zamiaru; Zob. L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 253, 258 i 264; G. Łabuda [w:] G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 526, 533, 559.

premedytowany (*dolus directus praemeditatus*), a więc zamiar przemyślany, podjęty po przeanalizowaniu sytuacji, obejmujący zarówno cel, jak też i sposób realizacji czynu zabronionego³⁸⁵. Zamiar premedytowany w doktrynie zwykle uznawany jest za bardziej naganny³⁸⁶, pomimo iż w orzecznictwie wskazuje się, że szybkość i łatwość podejmowania i realizowania zamiaru w przypadku zamiaru nagłego (*dolus directus repentinus*) także może świadczyć o dużym nasileniu złej woli i niebezpiecznych cechach osobowości sprawcy³⁸⁷. Przy tym, w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, będzie to przede wszystkim zła wola, wyrażająca się negatywnym stosunku sprawcy do obowiązku podatkowego.

Należy w związku z tym wskazać, iż w przypadku czynów zabronionych zawartych w art. 54-56 k.k.s., zamiar nie powstaje spontanicznie, pod wpływem impulsu, lecz z reguły jest poprzedzony szczegółową analizą przepisów prawa podatkowego pod kątem możliwości niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania, zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej czy też niepodania lub zatajenia prawdy. Sprawca musi przy tym obejmować wolą i świadomością konkretny skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie³⁸⁸.

Ponadto prawo podatkowe przewiduje określone terminy na zgłoszenie przedmiotu czy podstawy opodatkowania, złożenie deklaracji podatkowej czy zgłoszenie prowadzenia działalności gospodarczej. Sprawca ma więc czas na przeanalizowanie sytuacji, kalkulację korzyści i strat. Nie musi zatem podejmować zamiaru nagle, pod wpływem określonego impulsu czy bodźca. Poza tym zawsze ma możliwość rezygnacji z zamiaru popełnienia czynu zabronionego, skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie, przez uiszczenie należnego podatku, złożenie stosownej deklaracji, ujawnienie faktu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek, nawet po terminie, bez narażania się na odpowiedzialność karną skarbową. Zamiar należy wszakże do niekaralnych form stadialnych. Niekiedy tylko, np. w przypadku złożenia deklaracji po terminie, sprawca może ponieść odpowiedzialność na podstawie art. 56 § 4 k.k.s., a w przypadku uporczywego niewpłacania

385 A. Marek, *Prawo karne*, s. 138.

386 Zob. wyrok SN z dnia 27 października 1995 r., III KRN 118/95, Prok. i Pr. 1996, nr 4, poz. 1.

387 Tak w wyroku SN z dnia 28 maja 1975 r., VI KRN 7/75, OSNPG 1976, nr 1, poz. 1.

388 W polskim prawie karnym obecnie nie występuje zamiar nieokreślony (*dolus indeterminatus*), ani tym bardziej zamiar ogólny (*dolus generalis*). Por. S. Śliwiński, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1946, s. 237-238. W przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie sprawca musi obejmować wolą i świadomością konkretny skutek określony w ustawie, a więc skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Nie wystarczy jedynie, że sprawca swoją wolą obejmuje tylko ogólnie wyobrażone skutki czynu, np. niewywiązanie się z obowiązku złożenia deklaracji podatkowej czy też niezgłoszenie prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej.

podatku w terminie – w oparciu o art. 57 k.k.s. Sprawca może także skorzystać z instytucji czynnego żalu (art. 16 i 16a k.k.s.), która gwarantuje mu bezkarność.

Odnosząc się natomiast do możliwości zrealizowania znamion czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie z zamiarem ewentualnym, należy zaznaczyć nie można zgodzić się z tym podglądem w przypadku czynów zabronionych, zawartych w art. 54 k.k.s. i 55 k.k.s., które mają przecież charakter kierunkowy³⁸⁹. Sprawca dokonuje wskazanych czynów w określonym celu. Bezwzględnie chce zatem ich popełnienia, a nie tylko przewiduje możliwość ich popełnienia i godzi się na to. Należy natomiast podkreślić, że czyn zabroniony zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s., polegający na niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych zawartych w deklaracji lub oświadczeniu (forma sprawcza), może być popełniony także z zamiarem wynikowym. Oznacza to, że sprawca wprawdzie nie chce popełnić czynu zabronionego, ale możliwość jego realizacji przewiduje i godzi się na to. Warunkiem przyjęcia zamiaru wynikowego jest bowiem ustalenie, że sprawca miał świadomość, że podjęte działanie (lub zaniechanie) może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego, a ponadto sprawca zaakceptował sytuację, w której jego zachowanie wyczerpuje znamiona czynu zabronionego. Przy tym zgody na skutek nie można domniemywać, lecz należy wykazać, że stanowiła ona jeden z elementów procesów, zachodzących w psychice sprawcy³⁹⁰.

W przypadku czynu zabronionego z art. 56 § 1-3 k.k.s., popełnionego z zamiarem wynikowym sprawca musi zatem przewidywać realną możliwość niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie danych i godzić się z spowodowaniem skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, pomimo iż wcale nastąpienia tego skutku nie chce (obojętność). Przy tym, gdy sprawca jest pewien, że swoim zachowaniem spowoduje skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, to realizuje ten czyn w zamiarze bezpośrednim, a nie zamiarze ewentualnym³⁹¹.

Należy także wskazać na inny pogląd, wyrażany na gruncie prawa karnego skarbowego przez V. Konarską-Wrzošek, zgodnie z którym, czyn zabroniony opisany w art. 54 k.k.s. może być popełniony także z zamiarem *quasi-ewentualnym*³⁹².

389 Tak G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 526; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 265; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 297, 306.

390 Wyrok SN z dnia 6 lutego 1973 r., V KRN 569/72, OSNPG 1973, nr 6, poz. 72; tak też w wyroku z dnia 27 lipca 1973 r., IV KR 153/73, OSNKW 1974, nr 1, poz. 5 oraz w wyroku z dnia 6 lipca 1979 r., III KR 186/79, OSNPG 1980, nr 5, poz. 60.

391 Por. wyrok SA we Wrocławiu z dnia 25 maja 1995 r., II AKr 145/95, OSA 1995, nr 6, poz. 31.

392 V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 52; Zob. też I. Andrejew, *Ustawowe znamiona przestępstwa*, Warszawa 1959, s. 132–136. W doktrynie prawa karnego podziela się pogląd o możliwości dopuszczenia się przestępstwa kierunkowego w zamiarze *quasi-ewentualnym*. Zob. M. Nawrocki, *Przestępstwa kierunkowe a zamiar niby-ewentualny*, Prok. i Pr. 2012, nr 5, s. 41-51.

W doktrynie prawa karnego wskazuje się bowiem, iż zamiar niby-ewentualny stanowi połączenie zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego. Jest przy tym jedną z form zamiaru bezpośredniego³⁹³. Oznacza to, że w obrębie tego samego czynu zabronionego część znamion jest przez sprawcę wypełniona w zamiarze bezpośrednim, zaś część zostaje zrealizowana z zamiarem ewentualnym. Sprawca zatem chce dokonać czynu zabronionego, ale nie ma pewności co do wystąpienia któregoś z jego znamion i godzi się na jego zaistnienie. W rezultacie, sprawca realizuje w zamiarze bezpośrednim tylko część znamion czynu, natomiast w odniesieniu do pozostałych znamion, wprawdzie nie chce ich wypełnienia, ale świadomie godzi się na nie, zdając sobie sprawę z możliwości ich realizacji.

W przypadku czynu polegającego na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożeniu deklaracji podatkowej, można wskazać, że sprawca wprawdzie chce uchylić się od opodatkowania, ale sam skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie jest mu obojętny, a więc przewiduje i godzi się na niego, pomimo że wcale nie chce jego nastąpienia³⁹⁴. Podążając tym tokiem rozumowania, należałoby więc dopuścić także możliwość wypełnienia w zamiarze *quasi*-ewentualnym znamion czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w art. 55 i 56 k.k.s, gdyż zarówno w przypadku firmanctwa, jak też oszustwa podatkowego, sprawca chce dokonać czynu zabronionego, a zarazem tylko godzi się na nastąpienie skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

W przypadku firmanctwa można bowiem wyobrazić sobie taką sytuację, że osoba powszechnie szanowana w danym środowisku lokalnym, np. żona burmistrza, chce uruchomić agencję towarzyską albo *sex-shop* (bo to przedsięwzięcia dochodowe), ale zdając sobie sprawę, że będzie to źle widziane, „podszywa” się pod nazwisko innej osoby, przy czym rzetelnie płaci należności publicznoprawne, a więc nie naraża podatku na uszczuplenie (w efekcie nie wyczerpuje znamion czynu zabronionego). Sytuacja druga – jak wyżej, z tym że żona burmistrza jest emerytką i w tym w przypadku jej dochody sumują się, a tym samym przekracza ona tzw. drugi próg podatkowy i powinna uiścić podatek według wyższej stawki. Dopuszcza się więc firmanctwa ze względu na opinię publiczną, a jednocześnie godzi się z tym, że naraża podatek na uszczuplenie (nie chcąc tego!). Wyczerpuje zatem znamiona firmanctwa w zamiarze *quasi*-ewentualnym.

Powyższa koncepcja, zakładająca możliwość wypełnienia znamion czynu w zamiarze *quasi*-ewentualnym wpisuje się poniekąd w wyrażony w orzecznictwie

393 I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1989, s. 148.

394 Zob. V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 52.

pogląd, zgodnie z którym, zamiar ewentualny nie występuje samodzielnie, lecz zawsze jest powiązany z jakimś zamiarem bezpośrednim³⁹⁵. W tym przypadku z zamiarem zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek.

Jednakże podstawowym zarzutem, który można by sformułować wobec powyższej koncepcji jest to, że opiera się ona na dość wątpliwym założeniu, że sprawca popełniając czyn zabroniony nie zdaje sobie sprawy z faktu (nie ma pewności), że osiągnięcie przez niego korzyści finansowej, w postaci niezapłaconego podatku, musi wiązać się z uszczupleniem należności publicznoprawnej. Trudno sobie wszakże wyobrazić oddzielenie w sferze zamiaru, chęci uchylecia się od opodatkowania (strona woluntatywna) od świadomości spowodowania skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie (strona intelektualna). Przeciętny adresat norm prawnych, uchylając się od opodatkowania musi sobie bowiem zdawać sprawę, że niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie. Innymi słowy, przysporzenie majątkowe po stronie sprawcy w postaci niezapłaconego podatku, które powstaje w wyniku popełnienia czynu zabronionego musi wiązać się z uszczupleniem lub też narażeniem podatku na uszczuplenie po stronie wierzyciela podatkowego.

W tym kontekście można wskazać, że w sytuacji gdy sprawca ma pewność, iż zrealizuje swoim zachowaniem czyn zabroniony, w tym również spowoduje przestępny skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, istnieją podstawy do przyjęcia zamiaru bezpośredniego, a nie zamiaru ewentualnego. Zamiar ewentualny jest bowiem godzeniem się z możliwością, a nie z nieuchronnością popełnienia przestępstwa³⁹⁶. Zatem w takim przypadku koncepcja teoretyczna, zakładająca możliwość wypełnienia części znamion czynu zabronionego skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie w zamiarze bezpośrednim, części zaś w zamiarze ewentualnym, traci po prostu rację bytu.

Poza tym gdyby nawet przyjąć, że czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie mogą być wypełnione w zamiarze *quasi*-ewentualnym, to powstaje w związku z tym pytanie o możliwość zrealizowania tych znamion z zamiarem kierunkowym, który związany jest przecież tylko z zamiarem bezpośrednim. Wprawdzie można uwzględnić to, że zamiar *quasi*-ewentualny jest odmianą zamiaru bezpośredniego³⁹⁷, a zatem możliwe będzie wypełnienie części znamion także z zamiarem kierunkowym. Niemniej w ten sposób podważa się sens wyodrębnienia zamiaru bezpośredniego i zamiaru ewentualnego, gdyż wyszczególnienie w tym przypadku zamiaru *quasi*-ewentualnego ewidentnie zaciera te różnice.

395 Wyrok SN z dnia 17 grudnia 1987 r., II KR 333/87, OSNPG 1987, nr 2, poz. 18.

396 Zob. A. Marek, *Komentarz do art. 9 Kodeksu karnego*, teza 6, LEX 2010; Por. także wyrok Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 maja 1995 r., II AkR 145/95, OSA 1995, nr 6, poz. 31.

397 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 139.

Przechodząc do zasadniczej części wyводу, należy wskazać, że w związku z realizowaniem na gruncie prawa karnego skarbowego koncepcji oddzielenia winy od strony podmiotowej czynu, istotną rolę odgrywają tzw. ogólne warunki zawinienia, które stanowią przeciwieństwo okoliczności wyłączających winę. Do powyższych okoliczności zalicza się: osiągnięcie przez sprawcę wieku odpowiedzialności karnej, poczytalność lub przynajmniej poczytalność ograniczoną oraz niedziałanie w błędzie. Problematyka związana z niepoczytalnością sprawcy i nieletniością została omówiona już w niniejszej pracy, w związku z charakterystyką podmiotowego zakresu odpowiedzialności. Wobec powyższego w niniejszym rozdziale należy ograniczyć się wyłącznie do zagadnienia związanego ze znaczeniem błędu dla przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej.

Sąd Najwyższy rozważając kwestię odpowiedzialności podatnika w przypadku powierzenia obowiązków w zakresie rozliczeń fachowym osobom trzecim, podkreśla, że umyślność działania należy udowodnić³⁹⁸. Umyślności działania sprawcy nie można wszakże wywodzić z samego faktu realizacji znamion strony przedmiotowej. Przy tym powyższe stwierdzenie należy postrzegać w kontekście pojawiających się w przeszłości przypadków zawężania przez finansowe organy postępowania przygotowawczego kwestii odpowiedzialności karnej skarbowej wyłącznie do faktu wypełnienia znamion przedmiotowych czynu zabronionego. Sprawca musi zatem zdawać sobie sprawę z popełnianego czynu. Umyślność winna być zatem rozpatrywana w kontekście świadomości norm i faktów. Na tym tle, w odniesieniu do czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, pojawiają się wątpliwości, dotyczące wskaźnikowych określeń wysokości podatku narażonego na uszczuplenie i blankietowego charakteru określenia podmiotu i znamion przedmiotowych czynu.

W Kodeksie karnym skarbowym ustawodawca zrezygnował z kwotowego określenia wartości podatku narażonego na uszczuplenie, zastępując powyższe wartości określeniami wskaźnikowymi, stanowiącymi wielokrotność wskaźnika bazowego – minimalnego wynagrodzenia za pracę. Wskazuje się, że powyższe rozwiązanie ma przede wszystkim charakter antyinflacyjny, przez to eliminuje konieczność częstych nowelizacji przepisów karnych skarbowych, dostosowujących wskazane wartości do zmiany siły nabywczej pieniądza³⁹⁹. Zastosowanie wskaźników iloczynowych opartych na minimalnym wynagrodzeniu za pracę zapewnia zatem stały poziom represyjności prawa karnego skarbowego.

398 Postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, nr 9-10, poz. 81.

399 Zob. Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, CzPKiNP 1998, z. 1-2, s. 58.

Jednakże w doktrynie podkreśla się, iż powyższemu rozwiązaniu towarzyszy wrażenie braku czytelności i sztuczności tego rodzaju określeń⁴⁰⁰. Wyraża się przy tym wątpliwości, czy tego rodzaju określenia znajdują odzwierciedlenie w świadomości sprawcy. Nie można wszakże zapominać, że czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie są czynami umyślnymi i w związku z tym sprawca musi objąć świadomością wszystkie znamiona czynu, w tym również znamiona przedmiotowe czynu, określające wysokość podatku narażonego na uszczuplenie.

Wskazuje się zatem na wątpliwości związane z tym, czy sprawca w chwili czynu rzeczywiście zdaje sobie sprawę z istnienia tych normatywnych wartości i czy potrafi trafnie określić ich wysokość. Należy wszakże podkreślić, iż wskaźniki: „mała wartość”, „duża wartość”, „ustawowy próg”, stosowane na gruncie prawa karnego skarbowego, odzwierciedlające wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, stanowią formalne kryteria rozwarstwienia podatkowych czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Zatem ustalenie wysokości tych wskaźników następuje przez dokonanie odpowiednich operacji matematycznych, polegających na zwielokrotnieniu wartości odpowiadającej minimalnemu wynagrodzenia za pracę. Przy tym wynik tych operacji rzutuje na kwalifikację prawną czynu zabronionego. Należy również wskazać, że nazwowy sposób odzwierciedlania wartości wyrządzonej szkody czy też wartości mienia funkcjonuje także na gruncie prawa karnego powszechnego (por. art. 115 § 5-7 k.k.) i w zasadzie nie budzi większych wątpliwości.

W związku z zastosowaniem wskaźnikowych określeń wartości podatku narażonego na uszczuplenie istotnego znaczenia nabiera problematyka błędu, polegającego na nieadekwatnym odbiorze rzeczywistości, wyrażającego się w rozbieżności pomiędzy obiektywną rzeczywistością, a jej wyobrażeniem w świadomości sprawcy⁴⁰¹. W prawie karnym skarbowym w tym kontekście można wyróżnić następujące rodzaje błędów (art. 10 k.k.s.):

- a) błąd co do faktu (*error facti*), dotyczący stanu faktycznego, przede wszystkim zaś okoliczności stanowiących znamię czynu zabronionego;
- b) błąd co do prawa, związany z ocenami prawnymi czynu, jak też i treścią norm prawnych (*error iuris*),
- c) błąd co do okoliczności wyłączającej bezprawność.

W pierwszym przypadku sprawca może działać w błędzie co do okoliczności stanowiących ustawowe znamię czynu zabronionego, a więc np. wysokości podatku

400 Zob. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym...*, s. 100.

401 Zob. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 61; Por. także J. Skorupka, *Karnoprawna ochrona niektórych praw majątkowych sprzedawcy*, Mon. Pr. 2001, nr 9, s. 493.

narażonego na uszczuplenie⁴⁰². Dotyczy to przede wszystkim typów uprzywilejowanych przestępstw skarbowych, gdzie wartość podatku narażonego na uszczuplenie nie może przekraczać małej wartości, a także wykroczeń skarbowych, gdzie wskazana wartość nie może przewyższać ustawowego progu.

Istotny błąd, czyli błąd co do okoliczności stanowiącej ustawowe znamię czynu zabronionego, w tym wartości podatku narażonego na uszczuplenie – zgodnie z art. 10 § 1 k.k.s. – wyłącza możliwość umyślnego popełnienia czynu zabronionego, a tym samym ostatecznie uniemożliwia przypisanie sprawcy odpowiedzialności karnej skarbowej, gdyż ta – co do zasady – wchodzi w grę przy umyślności zachowania sprawcy. Powyższa regulacja nie wymaga, aby błąd taki był usprawiedliwiony.

W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, określonych w art. 54-56 k.k.s., doniosłe znaczenie ma regulacja zawarta w przepisie art. 10 § 2 k.k.s., gdzie przewiduje się szczególną odmianę błędu co do ustawowych znamion czynu zabronionego. Błąd ten polega bowiem na mylnym przeświadczeniu sprawcy, że działa on w warunkach, które uzasadniają łagodniejszą kwalifikację prawną czynu. Przy tym, jeżeli taki błąd jest usprawiedliwiony, to sprawca czynu odpowiada na podstawie przepisu przewidującego łagodniejszą karę. W doktrynie prawa karnego za błąd usprawiedliwiony uznaje się taki błąd, który nie jest zawiniony przez sprawcę, w związku z czym nie można mu postawić zarzutu z powodu wyrobienia sobie błędnego przekonania⁴⁰³. W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdzie wysokość podatku narażonego na uszczuplenie stanowi kryterium rozwarstwienia tych czynów, taki usprawiedliwiony błąd może polegać np. na mylnym przeświadczeniu, że wysokość podatku narażonego na uszczuplenie w konkretnym przypadku nie przekracza ustawowego progu albo jest małej wartości. Może być także spowodowany błędnym przekonaniem co do wysokości stawki podatkowej w konkretnym przypadku, np. w przypadku podatku VAT, gdzie istnieje stosunkowo znaczne różnicowanie stawek podatkowych, a kryteria uprawniające do zastosowania stawki obniżonej mają charakter dość szczegółowy, by nie powiedzieć, że kazuistyczny, przez co pojawiają się wątpliwości związane z interpretacją tych przepisów. Zatem w sytuacji, gdy sprawca pozostaje w błędnym przekonaniu dotyczącym wysokości podatku narażonego na uszczuplenie, a błąd ten jest usprawiedliwiony, wówczas będzie ponosił odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub za typ

402 Należy przy tym podkreślić, że nie jest wymagane, aby błąd dotyczył wszystkich znamion czynu zabronionego – wystarczy, że błąd dotyczy jednego ze znamion. Zob. wyrok SN z dnia 9 marca 1983 r., Rw 82/83, OSPiKA 1984, nr 4, poz. 91.

403 J. Giezek [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2004, s. 175.

uprzywilejowany przestępstwa (tzw. urojenie typu uprzywilejowanego)⁴⁰⁴, pomimo iż w konkretnym przypadku rzeczywista wartość podatku narażonego na uszczuplenie przekracza odpowiednio pięciokrotność lub dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Przy tym nie można się zgodzić z poglądem wyrażanym w doktrynie prawa karnego powszechnego, zgodnie z którym sprawca nie musi myśleć „słowami ustawy”, lecz winien mieć świadomość, że np. przedmiot czynu zabronionego, a w tym przypadku wysokość podatku narażonego na uszczuplenie jest dużej wartości w znaczeniu potocznym, według ocen społecznych⁴⁰⁵. Oznaczałoby to bowiem w istocie podważenie zasady określoności ustawowych znamion czynów zabronionych, przejawem której jest zastosowanie wskaźników parametryczno-nazwowych i przyjęcie w tym zakresie wyłącznie kryteriów ocennych. Należy wszakże podkreślić, że w przypadku powstania rozbieżności pomiędzy rzeczywistą wysokością podatku narażonego na uszczuplenie a wyobrażeniem tej wartości powstałym w świadomości, sprawca może powoływać się na błąd polegający na przeświadczeniu sprawcy, że działa on w warunkach, które uzasadniają łagodniejszą kwalifikację prawną czynu, np. uroił sobie, że wartość podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości.

Z problematyką błędu co do okoliczności stanowiących znamiona czynu zabronionego, w tym również z wątpliwościami związanymi z umyślnym charakterem czynów zabronionych i znaczeniem błędu w przypadku czynów znamienych narażeniem podatku na uszczuplenie, związana jest problematyka blankietowego charakteru znamion tych czynów zabronionych. Blankietowy charakter znamion oznacza konieczność odwoływania się do innych przepisów w celu ustalenia znaczenia norm prawa karnego skarbowego. Wobec powyższego w doktrynie prawa karnego skarbowego zwraca się uwagę na wątpliwości dotyczące⁴⁰⁶:

- zaistnienia stanu faktycznego określonego w hipotezie normy prawnopodatkowej,
- treści normy prawnopodatkowej, która przypisuje określony obowiązek.

W związku z blankietowym charakterem przepisów penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, pojawia się możliwość wystąpienia błędów dotyczących stanu faktycznego, określonego w przepisach podatkowych, które rzutują także na okoliczności stanowiące znamiona czynu zabronionego, np. podleganie obowiązkowi podatkowemu. Jeżeli bowiem sprawca wyrobi sobie mylne przekonanie, że nie podlega obowiązkowi podatkowemu, gdyż nie zaistniały okoliczności faktyczne, powodujące powstanie obowiązku podatkowego, np.

404 Zob. L. Wilk, *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, PiP 2001, nr 4, s. 52.

405 Por. K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 160; Z. Radzikowska [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 25.

406 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 322.

dostawa towarów (VAT), to nie można przypisać sprawcy umyślnego zrealizowania znamion czynu zabronionego, niezależnie od tego czy taki błąd był usprawiedliwiony, czy też nie.

Natomiast w przypadku pozostawania w błędzie co do treści normy prawno-podatkowej, która przypisuje określony obowiązek, np. obowiązek składania deklaracji podatkowych, obowiązek zawiadomienia o zmianie danych, można przyjąć, że taki błąd jest błędem dotyczącym okoliczności stanowiących znamiona czynu zabronionego, gdyż przepisy karne skarbowe blankietowo odsyłają w tym zakresie do norm podatkowych. Sprawca może zatem powoływać się na błąd dotyczący okoliczności stanowiących znamiona czynu zabronionego.

Warunkiem odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe jest także możliwość uświadomienia sobie karalności tych czynów. Na gruncie prawa karnego skarbowego, błąd co do prawa polega wszakże na pozostawaniu w nieświadomości co do karalności danego czynu. W przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego nie jest zatem wymagane, aby sprawca wiedział, że dany czyn jest niezgodny z prawem (świadomość bezprawności), musi jednak mieć świadomość, że za jego popełnienie grozi kara (świadomość karalności). Innymi słowy, sprawca nie musi obejmować świadomością tego, że dany czyn jest niezgodny jakąś normą prawną, ale musi zdawać sobie sprawę, że czyn jest zagrożony karą na gruncie prawa karnego skarbowego. Zgodnie z przepisem zawartym w art. 10 § 4 k.k.s., wyłączenie przestępności czynu lub uznania go za wykroczenie następuje zatem, gdy sprawca dopuszcza się czynu karnego skarbowego w usprawiedliwionej nieświadomości karalności tego czynu. Błąd co do karalności polega zatem na tym, że sprawca ma świadomość bezprawności swojego zachowania, ale nie zdaje sobie sprawy z tego, że takie zachowanie jest czynem zabronionym i zagrożonym karą. Kodeks karny skarbowy statuuje zatem w tym względzie mniejsze wymagania, aniżeli czyni to Kodeks karny⁴⁰⁷.

W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, usprawiedliwiona nieświadomość karalności czynu może zachodzić zwłaszcza wtedy, gdy przepisy prawa karnego skarbowego, określające podmiot czynu i zachowanie sprawcy często ulegają zmianie i są wprowadzane bez zachowania *vacatio legis* lub też dostatecznego upowszechnienia dokonywanych zmian, a na sprawcy nie ciążył przy tym obowiązek śledzenia tych zmian np. z racji wykonywanego zawodu, pełnienia określonej funkcji czy prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁰⁸. Wskazuje się przy tym także, że nieświadomość karalności czynu może być usprawiedliwiona np. w przypadku niespodziewanych zmian przepisów

407 S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 91.

408 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 63.

podatkowych czy ich interpretacji, rzutuujących na zakres penalizacji zachowań sty-pizowanych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego⁴⁰⁹. Podkreśla się jednak, że takie sytuacje będą miały charakter raczej wyjątkowy⁴¹⁰. Sprawca nie może natomiast powoływać się na niezawinioną nieświadomość prawa, gdy z okoliczności faktycznych wynika, że nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującymi normami prawnymi, pomimo iż miał taką możliwość, ale z takiej możliwości zrezygnował⁴¹¹.

Odnotować należy także, że do okoliczności wyłączających winę należy również tzw. błąd co do kontratypu, a więc błędne przekonanie, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność czynu, jeśli jest ono usprawiedliwione. Na gruncie prawa karnego skarbowego rola kontratypów została znacznie ograniczona, czego wymownym przykładem jest przede wszystkim brak kontratypu stanu wyższej konieczności⁴¹². Należy však podkreślić, że w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, z uwagi na specyfikę chronionego dobra prawnego (obowiązek podatkowy), a także charakter zachowań nagannych wskazanych w powyższych przepisach kontratyp stanu wyższej konieczności może odgrywać znaczącą rolę⁴¹³. Można sobie bowiem wyobrazić sytuację polegającą np. na nieujawnieniu podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji podatkowej (art. 54 k.k.s.) z powodu ciężkiej choroby lub stanu po wypadku własnym lub osoby najbliższej wymagającej stałej opieki, a zamieszkałej w innym mieście lub kraju, albo niewywiązaniu się z obowiązku podatkowego ze względu na konieczność zabezpieczenia i ratowania dobytku przed nadchodzącą powodzią itp. Zgodzić należy się zatem, że w tych przypadkach poświęcenie interesów finansowych Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego wydaje się zupełnie naturalne i uzasadnione i nie może stanowić podstawy uczynienia zarzutu z powodu naruszenia prawa⁴¹⁴. Dlatego też z pewnym zrozumieniem należy podchodzić do zgłaszanych w doktrynie postulatów *de lege ferenda*, dotyczących przywrócenia

409 L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 72.

410 Zob. W. Kotowski, B. Kurzępa, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2005, s. 22; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 59-60; tenże, *Obowiązki i odpowiedzialność płatnika podatku*, Prok. i Pr. 2009, nr 7-8, s. 58.

411 Wyrok SN z 3 lutego 1997 r., II KRN, 124/96, OSNKW 1997, z. 5-6, poz. 46; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 63-64.

412 Zob. szerzej: L. Wilk, *Stan wyższej konieczności a przestępstwa podatkowe*, Pal. 1998, z. 5-6, s. 45-51; tenże, *Stan wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym*, Pal. 1999, z. 1-2, s. 38-44; tenże, *Aksjologiczne problemy stanu wyższej konieczności*, PiP 2008, nr 11, s. 37.

413 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 133-134.

414 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 65.

stanu wyższej konieczności jako kontratypu wyłączającego winę, a nawet wyłączającego bezprawność czynu⁴¹⁵.

Kodeks karny skarbowy recypuje natomiast na grunt prawa karnego skarbowego kontratyp działania w warunkach eksperymentu ekonomicznego lub technicznego (art. 27 § 1 w zw. z art. 20 § 5 k.k.s.). Przy tym to rozwiązanie, polegające w istocie na wyłączeniu z zakresu kontratypów funkcjonujących w obszarze prawa karnego skarbowego eksperymentu poznawczego i medycznego, jest w doktrynie dość powszechnie krytykowane⁴¹⁶. Należy jednak podkreślić, iż powyższe okoliczności wyłączające prawnokarną bezprawność czynu nie odgrywają większego znaczenia w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Trudno sobie bowiem wyobrazić sytuację, w której narażenie podatku na uszczuplenie pozwoliłoby osiągnąć istotne korzyści gospodarcze, a przy tym odpowiadałoby pozostałym warunkom uzasadniającym podjęcie ryzyka⁴¹⁷.

W doktrynie wskazuje się natomiast na pewną rolę do spełnienia przez kontratypy pozaustawowe, zwłaszcza w postaci „stanu wyższej konieczności” czy działania

415 I. Zduński, I. Zgoliński, *Kontratypy w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 4, s. 117. Autorzy wskazują przy tym na możliwość włączenia regulacji zawartej w art. 26 k.k. do treści art. 27 § 1 k.k.s. Proponują nawet następujące brzmienie tego przepisu: „Nie popełnia przestępstwa, kto unika opodatkowania lub uchyla się od nałożonych obowiązków celnych bądź podatkowych w celu uchylecia bezpośredniego niebezpieczeństwa grożącego zdrowiu lub życiu człowieka lub innemu istotnemu dobru chronionemu prawem, jeżeli niebezpieczeństwa nie można inaczej uniknąć, a dobro poświęcone przedstawia wartość niższą od dobra ratowanego”. Zob. także A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy*, s. 133-134. Przy tym w stanowisku wyrażanym przez tych ostatnich autorów można dostrzec pewną niekonsekwencję. Mianowicie, uzasadniając brak w prawie karnym innych kontratypów, poza eksperymentem ekonomicznym i technicznym, wskazują, skądinąd słusznie, że „istnienie w Kodeksie karnym skarbowym tylko jednego kontratypu (...) uzasadnione jest charakterem tych dóbr, które chronione są przez prawo karne skarbowe oraz charakterem obowiązków, które ciążyą na sprawcach...” Jednakże później wspomniani autorzy wskazują przykłady pewnych atypowych sytuacji, (m.in. casus aptekarza, którego kasa fiskalna uległa awarii czy casus dyrektora, który zaniechał opłacania zaliczek na poczet podatku dochodowego od wynagrodzeń pracowniczych w tym celu, aby zachować środki finansowe na zakup leków), w których, ich zdaniem, może „brakować” kontratypu stanu wyższej konieczności. Należy jednak podkreślić, że we wskazanych przypadkach niemożliwe jest przypisanie sprawcy odpowiedzialności, gdyż zachowania nie wyczerpują znamion strony podmiotowej czynu zabronionego, sprowadzających się do umyślności zabarwionej celem w postaci uchylecia się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.) czy też zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej (art. 55 k.k.s.).

416 Por. G. Bogdan, *Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym*, CzPKiNP 1998, nr 1-2, s. 69-70; I. Zduński, I. Zgoliński, *Kontratypy w prawie karnym skarbowym*, s. 120-121.

417 Zob. J. Skorupka, *Przestępstwo nadużycia zaufania – wybrane zagadnienia*, Prok. i Pr. 2004, nr 1, s. 137-140; Por. I. Zduński, I. Zgoliński, *Kontratypy w prawie karnym skarbowym*, s. 120-121. Autorzy wskazują, iż płaszczyzna karno-skarbowa stanowi obszar m.in. dla eksperymentalnych systemów ewidencyjnych, eksperymentalnej rachunkowości, eksperymentalnego prowadzenia ksiąg podatkowych.

w ramach uprawnień i obowiązków⁴¹⁸. W odniesieniu do stanu wyższej konieczności należy zwrócić uwagę na stanowisko zaprezentowane przez V. Konarską-Wrzosek, która wskazuje na możliwość wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej z powodu nieznanego kodeksowi karnemu skarbowemu pozaustawowego „stanu wyższej konieczności” z powołaniem się na klauzulę winy wyrażoną w art. 1 § 3 k.k.s.⁴¹⁹. Należy zgodzić się z tym, iż problemy związane z koniecznością poświęcania pewnych dóbr (np. obowiązku podatkowego) w imię ratowania innych dóbr, z powodzeniem można rozwiązać właśnie za pomocą klauzuli winy, bez konieczności przenoszenia kontratypanu stanu wyższej konieczności na grunt prawa karnego skarbowego, niezależnie od wątpliwości związanych z normatywnym lub psychologicznym rozumieniem winy na gruncie prawa karnego skarbowego⁴²⁰.

Natomiast w przypadku innych pozaustawowych okoliczności wyłączających winę lub bezprawność karną czynu, w doktrynie wskazuje się przede wszystkim na takie sytuacje, gdzie przepisy prawa podatkowego przewidują szczególne uprawnienia, np. ulgi, zwolnienia dla osób mogących być sprawcami przestępstw lub wykroczeń skarbowych⁴²¹. Trzeba jednak podkreślić, że w tych sytuacjach, wobec niezastnienia obowiązku podatkowego i tak nastąpi dekompletacja znamion czynu zabronionego. Nie można zatem postrzegać tych sytuacji jako kontratypów⁴²².

Dopuszczenie pozaustawowych okoliczności wyłączających winę budzi poważne wątpliwości także na gruncie prawa karnego powszechnego⁴²³. Ponadto wskazuje się, że nie bardzo wiadomo na czym na gruncie prawa karnego skarbowego miałyby polegać np. działania w ramach uprawnień lub obowiązków⁴²⁴ i czy np.

418 Zob. szerzej: L Wilk, *Wina i strona podmiotowa...*, s. 49-50; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 135-136.

419 Zob. V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 65-66; Podobnie też L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 19-20; Por. także J. Lachowski, *Stan wyższej konieczności w polskim prawie karnym*, Warszawa 2005, s. 173-179; A. Marek [w:] A. Marek (red.), *System prawa karnego. Zagadnienia ogólne. Tom I*, Warszawa 2010, s. 31.

420 Por. L. Wilk, *Obowiązki i odpowiedzialność...*, s. 60. Autor wskazuje, że w takim przypadku wyłączenie winy z powołaniem się na klauzulę wyrażoną w art. 1 § 3 k.k.s., będzie zależeć od uznania sądu, który może w istocie dość dowolnie uwalniać sprawcę od odpowiedzialności, stwierdzając, że sprawcy nie można przypisać winy z uwagi na różnego rodzaju anormalne sytuacje motywacyjne. Jednakże nawet w przypadku przywrócenia w prawie karnym skarbowym kontratypanu stanu wyższej konieczności nie ma pewności, że podobne sytuację nie będą kwalifikowane jako okoliczności wyłączające winę na podstawie art. 1 § 3 k.k.s.

421 L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, s. 56.

422 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 135.

423 Zob. M. Filar, *Zasady odpowiedzialności w projekcie Kodeksu karnego*, PiP 1991, nr. 4, s. 87-88; L. Tyszkiewicz, *Problem istoty winy w projekcie Kodeksu karnego z 1994 r.*, PiP 1995, nr 3, s. 81-88.

424 Por. np. Z. Wiernikowski, *Działanie w granicach uprawnienia lub obowiązku prawnego jako okoliczność wyłączająca bezprawność czynu*, PiP 1987, nr 3, s. 80-88.

doradcy podatkowi lub osoby prowadzące księgi podatkowe, zajmujący się sprawami gospodarczymi innego podmiotu (art. 9 § 3 k.k.s.) mogliby powoływać się na działanie w ramach obowiązków i uprawnień (uprawnienia służbowe), i czy oznaczałoby to w pewnych przypadkach możliwość wyłączenia winy, a w konsekwencji także brak możliwości ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej za tzw. obejście prawa podatkowego?

Niezależnie od powyższych wątpliwości, należy jednak wskazać, że zastosowanie się do interpretacji podatkowej, która uległa zmianie lub interpretacji nie uwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, prowadzące do wyczerpania znamion czynu zabronionego, należy uznać za bezprawne, niemniej sprawca nie będzie odpowiadał karnie, gdyż zgodnie z art. 14k § 3 o.p., w takich przypadkach nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a wszczęte umarza⁴²⁵.

Nieusprawiedliwiona nieświadomość karalności czynu, a także nieusprawiedliwione przeświadczenie o działaniu w warunkach wyłączających bezprawność (kontratypy), zgodnie z przepisem zawartym w art. 10 § 5 k.k.s., stwarzają możliwość zastosowania przez sąd nadzwyczajnego złagodzenia kary, a w przypadku wykroczeń skarbowych – nawet możliwość odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego, z wyłączeniem wszakże przepadku przedmiotów wskazanych w art. 29 pkt 4 k.k.s., których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Resumując zatem ustalenia dotyczące znaczenia błędu dla świadomości norm i faktów w prawie karnym skarbowym, należy stwierdzić, że nieznajomość prawa nie zawsze szkodzi (*ignorantia iuris non semper nocet*), a poziom tolerancji dla nieznajomości prawa w przypadku nieprofesjonalnych adresatów norm prawa skarbowego jest wyższy, aniżeli w odniesieniu do podmiotów zawodowo związanych z prawem podatkowym np. doradców podatkowych, księgowych, przedsiębiorców itp.⁴²⁶

425 Zob. H. Dzwonkowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 157; Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Prawo karne skarbowe...*, s. 135-137.

426 Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 63.

§ 2. UMYŚLNOŚĆ KIERUNKOWA

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie są czynami umyślnymi, które mogą być popełnione przede wszystkim z zamiarem bezpośrednim. Przy tym w przypadku niektórych z tych czynów zamiar jest dokładnie ukierunkowany. W dogmatyce prawa karnego wskazuje się, że odmianą zamiaru bezpośredniego jest zamiar o szczególnym zabarwieniu (*dolus directus coloratus*), który charakteryzuje czyny znamienne celem – tzw. typy kierunkowe⁴²⁷. Niekiedy jest to określony motyw lub pobudka działania⁴²⁸. Istotą kierunkowych typów czynów zabronionych jest bowiem to, że do ustawowych znamion czynu należy również cel, charakteryzujący nastawienie psychiczne sprawcy do czynu⁴²⁹.

Na gruncie prawa karnego przez cel należy rozumieć określony bodziec, który skłania sprawcę do działania lub zaniechania. W przypadku typów kierunkowych do przypisania odpowiedzialności nie wystarczy zatem stwierdzenie, że sprawca chciał popełnić czyn zabroniony (lub miał taki zamiar), ale konieczne jest również ustalenie celu (motywacji), którym się kierował popełniając czyn zabroniony⁴³⁰.

W przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, bodziec skłaniający sprawcę do działania lub też zaniechania działania będzie miał przede wszystkim charakter finansowy i będzie związany z dążeniem do uzyskania określonych korzyści finansowych, wynikających z nieuiszczenia należnego podatku. Będzie zatem związany z zaspokajaniem potrzeb o charakterze materialnym.

W doktrynie prawa karnego skarbowego przeważa pogląd, że czyn zabroniony zawarty w art. 54 § 1-3 k.k.s. jest typem kierunkowym, zabarwionym celem w postaci uchylecia się od opodatkowania⁴³¹. Sprawca nie zgłaszając przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też nie składając deklaracji podatkowej musi

427 A. Marek, *Prawo karne*, s. 135, J. Skorupka, *Przestępstwo nadużycia zaufania – wybrane zagadnienia*, Prok. i Pr. 2004, nr 1, s. 137.

428 Zob. M. Nawrocki, *Przestępstwa kierunkowe...*, s. 42-43.

429 Zob. A. Marek, *Prawo karne*, s. 137, S. Frankowski, *Przestępstwa kierunkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 1970, s. 7; J. Skorupka, *Przestępstwo nadużycia zaufania – wybrane zagadnienia*, Prok. i Pr. 2004, nr 1, s. 137.

430 Szerzej na temat motywacji sprawcy zob. np. M. Derlatka, *Motywacja w sądowym wymiarze kary*, Prok. i Pr. 2012, nr 6, s. 28 i n.

431 Tak, L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2007, s. 253; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Tom II, Zakamycze 2006, s. 56; W. Kotowski, B. Kurzępa,

wszakże chce uchylić się od opodatkowania. W ten sposób dąży bowiem do całkowitego uniknięcia lub przynajmniej zminimalizowania (tzw. częściowe uchylanie się od opodatkowania) ciążących na nim zobowiązań podatkowych.

W przypadku czynu polegającego na nieujawnieniu przedmiotu opodatkowania ustawodawca nie zastosował jednak typowej dla zamiaru kierunkowego konstrukcji: „w celu uchylenia się od opodatkowania”, zastępując to wyrażenie formą imiesłowową: „uchylając się od opodatkowania”. W związku z tym niektórzy komentatorzy nie dostrzegają w tym przepisie znamion zamiaru kierunkowego, ograniczając się wyłącznie do stwierdzenia, że powyższy czyn może być popełniony z zamiarem bezpośrednim. Wydaje się jednak, że nie powinno budzić wątpliwości to, że zaniechanie działania, polegające na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też niezłożeniu deklaracji podatkowej, musi być podyktowane właśnie chęcią uchylenia się od opodatkowania, pomimo iż ten cel nie jest wyraźnie wskazany w treści niniejszego przepisu. Odwołując się zaś do typologii przestępstw kierunkowych, zaproponowanej przez S. Frankowskiego wydaje się, że można zaliczyć ten czyn do czynów popełnianych ze szczególną świadomością, wiedzą o zaistniałym albo nie zaistniałym stanie rzeczywistości⁴³².

W związku z powyższym, wydaje się, że *de lege ferenda* należy rozważyć uzupełnienie znamion strony podmiotowej czynu zabronionego zawartego w art. 54 k.k.s. o cel w postaci uchylenia się od opodatkowania, przez zastąpienie zawartego w powyższym przepisie wyrażenia: „Podatnik, który uchylając się od opodatkowania...”, wyrażeniem: „Podatnik, który w celu uchylenia się od opodatkowania...”. Takie rozwiązanie przesądziłoby ostatecznie o kierunkowym charakterze powyższego czynu. Ponadto miałyby również istotne znaczenie gwarancyjne, gdyż obligowałyby organy stosujące prawo do wykazania, że sprawca realizując znamiona przedmiotowe czynu zabronionego wskazanego w art. 54 k.k.s. zaniechał działania w celu uchylenia się od opodatkowania, a skutkiem tego czynu jest narażenie podatku na uszczuplenie.

Przy tym nieuprawnione w tym kontekście wydają się być wątpliwości dotyczące braku możliwości przypisania odpowiedzialności np. podatnikowi, który nie

Kodeks karny skarbowy..., s. 265; M. Błaszczuk, M. Zbrojewska, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2011, s. 140; G. Łabuda [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 526.

432 S. Frankowski dokonując typizacji przestępstw kierunkowych wyodrębnił przestępstwa o specjalnym motywie, które są popełniane „w celu”, „na celu” bądź „w zamiarze”. Wyróżnił także czyny popełniane ze szczególną świadomością wiedzą o zaistniałym albo nie zaistniałym stanie rzeczywistości. Przy tym autor wskazał, że cechą wspólną wszystkich tych typów jest specyficznie ujęta strona podmiotowa, która objawia się tym, że wprowadzone przez ustawodawcę szczególnie zabarwione znamiona skutkują uzależnieniem istnienia określonego przestępstwa (czynu zabronionego) od zachowania się sprawcy z odpowiednim nastawieniem psychicznym. Zob. S. Frankowski, *Przestępstwa kierunkowe...*, s. 7.

przywiązał do danego obowiązku odpowiedniej uwagi, albo zapomniał go dopełnić, choć wiedział, że taki obowiązek na nim spoczywa, gdyż w świetle obecnego stanu prawnego powyższe zachowania i tak byłyby popełnione w zamiarze ewentualnym, a ten w przypadku czynu zabronionego zawartego w art. 54 k.k.s. nie jest karalny⁴³³.

W orzecznictwie wskazuje się, że w pojęciu uchylania się od opodatkowania zawiera się negatywny stosunek sprawcy do realizacji obowiązku podatkowego, który powoduje iż sprawca nie wypełnia tego obowiązku, pomimo, iż ma obiektywną możliwość jego realizacji⁴³⁴. W tym znaczeniu, w ramach pojęcia uchylania się od opodatkowania można wyodrębnić element subiektywny, wyrażający się w negatywnym nastawieniu sprawcy do realizacji obowiązku podatkowego, a także element obiektywny w postaci możliwości wykonania obowiązku. Według tej wykładni przepisu art. 54 k.k.s., zaniechanie polegające na uchylaniu się od opodatkowania musi zatem wynikać ze złej woli sprawcy (*dolus mali*), który mając obiektywną możliwość realizacji obowiązku chce spowodować narażenie podatku na uszczuplenie.

Należy przy tym podkreślić, iż z nastąpienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie nie można od razu domniemywać celu w postaci uchylania się od opodatkowania. Powyższy cel należy wskazać z nastawienia psychicznego sprawcy do czynu (strony podmiotowej), a nie wyłącznie z faktu realizacji znamion przedmiotowych.

Czyn zabroniony zawarty w art. 55 § 1-3 k.k.s., polegający na posługiwaniu się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu także jest typem kierunkowym. W przepisie tym *expressis verbis* wskazuje się, że zachowanie musi być podjęte w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też zatajenia rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności. W tym przypadku ustawodawca nie wspomina jednak o celu w postaci uchylenia się od opodatkowania, pomimo iż skutkiem wskazanego zachowania musi być także narażenie podatku na uszczuplenie.

Cel w postaci zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej przejawia się w podejmowaniu działań bezpośrednio zmierzających do nieujawnienia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też nieujawnienia rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej. Sprawca swoim zachowaniem zmierza zatem do tego, aby określone fakty nie zostały poznane przez organy podatkowe. Innymi słowy, sprawca podejmuje starania, aby utrzymać w tajemnicy fakt, że podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, a tym

433 Tak G. Łabuda [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 526.

434 Uchwała SN z dnia 23 maja 2002 r., OSNKW 2002, nr 9-10, poz. 81, wyrok SN z dnia 17 kwietnia 1996 r., II KRN 204/96, Prok. i Pr. 1996, nr 11, poz. 4.

samym czerpiącym zyski i podejmującym ryzyko ekonomiczne nie jest podmiot wskazany np. w deklaracji podatkowej, na fakturze, lecz on sam⁴³⁵. Wskazany cel przy tym, w odróżnieniu od celu w postaci uchylecia się od opodatkowania, może być zrealizowany zarówno poprzez działanie, jak też i przez zaniechanie.

W doktrynie prawa karnego skarbowego pojawia się pogląd, iż czyn zabroniony zawarty w art. 55 §1-3 k.k.s. stanowi formę uchylania się od opodatkowania⁴³⁶. Przy tym można mieć wątpliwości, co do słuszności tak dalece idącego stwierdzenia, niemniej należy podkreślić, że istota powyższych czynów zabronionych, przynajmniej w zakresie intencji sprawcy i skutku jego zachowania jest podobna. W tym kontekście można nawet rozważyć, czy sprawcy w tym przypadku również nie musi towarzyszyć cel w postaci uchylecia się od opodatkowania, gdyż zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej musi przecież skutkować narażeniem podatku na uszczuplenie, a zatem czy sprawca realizując tego rodzaju czyn winien także kierować się zamiarem uchylecia się od opodatkowania? Odpowiadając na to pytanie wydaje się jednak, że w przypadku czynu zabronionego z art. 55 k.k.s. sprawcy nie musi towarzyszyć cel w postaci uchylecia się od opodatkowania, pomimo iż cel w postaci zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej może stanowić pewien wyraz doprecyzowania motywacji sprawcy, w ramach zamiaru uchylecia się od opodatkowania. Należy więc uznać, że zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności może być i z reguły będzie połączone z zamiarem uchylecia się od opodatkowania. Dotyczy to przede wszystkim prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT z wykorzystaniem zwolnienia przedmiotowego (wartość obrotu nie przekracza 150 tys. zł – art. 113 ust. 1 u.p.t.u.). Jednakże zaistnienie powyższej zależności bynajmniej nie oznacza, że zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej jest formą uchylecia się od opodatkowania.

Może się zatem wydawać, że możliwe jest zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej bez zamiaru uchylecia się od opodatkowania, pomimo spowodowania skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, gdy podatnik dokonuje zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek w celu uniknięcia utraty lub zawieszenia pewnych świadczeń, których otrzymywanie lub wysokość uzależniona jest od wysokości osiągniętych dochodów, np. emerytury, renty, zasiłku, itp. Powyższe działanie wynika zatem z chęci uniknięcia pozapodatkowych konsekwencji uzyskiwania przychodów, a nie uszczuplenia należnego podatku⁴³⁷.

435 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 306.

436 Tak F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 65-66.

437 L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodniak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 254; Por. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 200-201.

Na tym tle można wskazać na szereg wątpliwości, związanych z uzyskaniem pozapodatkowych korzyści związanych z zatajeniem prowadzenia działalności gospodarczej, zwłaszcza w kontekście zjawiska tzw. prania brudnych pieniędzy⁴³⁸. Firmanctwo musi wszakże prowadzić do skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Natomiast w przypadku uzyskania pozapodatkowych korzyści, w następstwie zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek, któremu jednak nie towarzyszy skutek polegający na narażeniu podatku na uszczuplenie, taki czyn nie wyczerpuje znamion firmanctwa⁴³⁹.

W doktrynie zgłasza się nawet postulaty, aby rozważyć także penalizację zachowań związanych z unikaniem pozapodatkowych konsekwencji uzyskiwania przychodów jako przestępstw nieskarbowych⁴⁴⁰. Przy tym nie bardzo wiadomo czemu taka regulacja miałaby służyć. W przypadku tzw. prania brudnych pieniędzy mamy bowiem regulację zawartą w art. 299 k.k., która penalizuje zachowania polegające m.in. na przyjmowaniu środków płatniczych, instrumentów finansowych, papierów wartościowych, wartości dewizowych, praw majątkowych lub innego mienia ruchomego lub nieruchomości, pochodzącego z korzyści związanych z popełnienia czynu zabronionego. Gdy zaś chodzi o sytuacje wyłudzenia nienależnego świadczenia emerytalnego lub rentowego, zastosowanie może znaleźć przepis zawarty w art. 286 k.k., a w przypadku niedopełnienia obowiązków identyfikacyjnych, w tym niedokonania zgłoszenia identyfikacyjnego lub podania danych niezgodnych z rzeczywistością – przepis art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s.⁴⁴¹. Można zatem wątpić czy taka regulacja jest rzeczywiście potrzebna i czy nie będzie ona stanowiła w tym

438 Zob. J. Krawczyk, *Firmanctwo*, Prawo Przedsiębiorcy 1994, nr 31, s. 19. Zob także L. Wilk, *Firmanctwo – art. 55 Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001, nr 6, s. 66. Autor wskazuje, iż w przypadku posługiwania się cudzym imieniem i nazwiskiem np. w celu uniemożliwienia stwierdzenia nielegalnego pochodzenia pewnych wartości majątkowych znajdzie zastosowanie przepis art. 299 § 1 k.k. Ponadto w przepisach karnych (art. 35-37a) zawartych w ustawie z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tekst jedn. Dz. U. 2016 r. poz. 299 ze zm.) przewiduje się stosowanie kar, w tym kary pozbawienia wolności, wobec osób działających w imieniu lub interesie podmiotów obowiązanych do rejestrowania transakcji, przekazywania Generalnemu Inspektorowi danych dotyczących tych transakcji, wstrzymania transakcji lub blokady rachunku, za niedopełnienie tych obowiązków.

439 T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 322-323; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, t. II, s. 68

440 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 301-302.

441 Wskazać przy tym należy, że gdy niezawiadomienie o zmianie danych ewidencyjnych prowadzi do skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, wtedy sprawca odpowiada za czyn zabroniony zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s. Natomiast, gdy niedopełnienie obowiązków identyfikacyjnych nie skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie sprawca może ponosić odpowiedzialność jedynie za wykroczenie skarbowe zawarte w art. 81 § 1 k.k.s. Zob. W. Chmielewska, *Obowiązek aktualizacji danych*, PP 2004, nr 2, poz. 26, s. 27 i n.

przypadku swoistego *superfluum*, wobec istniejących unormowań prawnych, zawartych w prawie karnym skarbowym i powszechnym.

Reasumując powyższe ustalenia, można zatem stwierdzić, że w przypadku czynów zabronionych zawartych w art. 55 § 1-3 k.k.s., cel w postaci zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności ma charakter szczegółowy. Wyróżnia na tym tle firmanctwo od czynu zabronionego zawartego w art. 54 § 1-3 k.k.s., który polega na uchyleniu się od opodatkowania. Przy tym cel w postaci zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności obejmuje również pobudki bezpośrednio niezwiązane z chęcią uchylenia się od opodatkowania, gdyż zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej nie zawsze musi wynikać tylko i wyłącznie z chęci uchylenia się od opodatkowania. Sprawca musi jednak obejmować umyślnością skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, a ten jest związany przede wszystkim z zamiarem uchylenia się od opodatkowania.

Natomiast w odniesieniu do czynów zabronionych, zawartych w art. 56 § 1-3 k.k.s., ustawodawca nie przewiduje wymogu, że muszą być one popełnione w określonym celu, np. w celu uchylenia się od opodatkowania, pomimo, iż narażenie podatku na uszczuplenie także i w tym przypadku należy do ustawowych znamion tych czynów zabronionych. Sprawca musi zatem obejmować umyślnością także ów skutek.

Brak określonego celu wśród znamion strony podmiotowej czynu zabronionego zawartego w art. 56 § 1-3 k.k.s., powoduje natomiast to, że oszustwo podatkowe, polegające na niezawiadomieniu o zmianie danych ewidencyjnych, poza zamiarem bezpośrednim może być popełnione także w zamiarze ewentualnym. Nie oznacza to bynajmniej, że cel w postaci uchylenia się od opodatkowania nie może sprawcy przyświecać, niemniej nie stanowi on w tym przypadku warunku *sine qua non* bezprawności czynu zabronionego. Ów cel nie należy wszakże do ustawowych znamion czynu określonego w art. 56 k.k.s.

Należy także zauważyć, że w powyższym przypadku ustawodawca nie zdecydował się na zamieszczenie wśród znamion podmiotowych czynu innego celu w postaci, np. wprowadzenia w błąd organów podatkowych, który jest charakterystyczny dla czynów o charakterze oszukańskim. W innym przypadku powyższy przepis mógłby brzmieć: „Podatnik, który w celu wprowadzenia w błąd organów podatkowych nie zawiadamia...”. Wtedy wskazany czyn miałby charakter kierunkowy, a warunkiem wypełnienia znamion byłoby posiadanie przez sprawcę określonego nastawienia psychicznego do czynu, wyrażającego się w zamiarze wytworzenia u organów podatkowych obrazu sprzecznego z rzeczywistością. Warunkiem

karalności w tym przypadku nie byłoby jednak skuteczne wprowadzenie organów podatkowych w błąd, lecz wyłącznie działanie lub zaniechanie podjęte w takim celu, bez względu na rezultat tego zachowania. Niemniej, takie zachowanie musiałoby skutkować narażeniem podatku na uszczuplenie. Wprowadzenie znamion kierunkowych do oszustwa podatkowego powodowałoby jednak określone trudności w zakresie postępowania dowodowego.

Konkludując powyższe ustalenia należy stwierdzić, że strona podmiotowa czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie polega na umyślności działania lub zaniechania sprawcy. W przypadku nieujawnienia przedmiotu opodatkowania (art. 54 k.k.s.) i firmanctwa (art. 55 k.k.s.) warunkiem zrealizowania znamion strony podmiotowej czynu jest wystąpienie dodatkowej cechy umyślności w postaci zamiaru zabarwionego celem w postaci uchylenia się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.) lub zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności (art. 55 k.k.s.). Oznacza to, że na etapie dowodzenia zrealizowania znamion strony podmiotowej czynu niezbędne jest wykazanie, nie tylko, że sprawca chciał popełnić czyn zabroniony, ale że popełnił ów czyn w określonym celu. Niewątpliwie komplikuje to i tak złożony proces ustalenia prawnokarnie relewantnych przeżyć psychicznych sprawcy. W przypadku firmanctwa wskazuje się w związku z tym, że wprowadzenie do ustawowych znamion czynu celu w postaci zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej, znacznie zawężyło zakres stosowania powyższego przepisu.

ROZDZIAŁ VII

**ROZWARSTWIENIE CZYNÓW ZABRONIONYCH
SKUTKUJĄCYCH NARAŻENIEM PODATKU NA
USZCZUPLENIE W KODEKSIE KARNYM SKARBOWYM**

§ 1. DYFERENCJACJA PODATKOWYCH CZYNÓW KARNYCH SKARBOWYCH

Idea zróżnicowania ciężaru gatunkowego przestępstw została upowszechniona już w epoce Oświecenia. Jeden z czołowych myślicieli tamtego okresu – Cesare Beccaria, w swoim dziele pod tytułem: „O przestępstwach i karach” wskazywał na konieczność łagodniejszego karania sprawców przestępstw drobnych, w stosunku do kar wymierzanych sprawcom czynów o dużym stopniu społecznej szkodliwości⁴⁴². Beccaria uzasadniał potrzebę różnicowania kar z uwagi na ciężar gatunkowy przestępstw tym, że jeżeli wyznaczy się taką samą karę za dwa czyny o różnym ciężarze gatunkowym, to sprawcy nie znajdą wystarczającej przeszkody, aby nie popełniać przestępstwa cięższego, które z reguły łączy się z uzyskaniem większej korzyści⁴⁴³. Przedstawiciele nurtu oświeceniowego wskazywali w związku z tym na celowość pewnej oszczędności przy wymierzaniu kar, tak aby osiągać zamierzone efekty jak najmniejszym kosztem⁴⁴⁴. Powyższe koncepcje znalazły zastosowanie we współczesnych ustawodawstwach karnych, w tym na gruncie polskiego prawa karnego skarbowego.

Delikty karne skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie są bowiem czynami o zróżnicowanym ciężarze gatunkowym. Normatywnym przejawem tego zróżnicowania na gruncie Kodeksu karnego skarbowego jest wyodrębnienie w ramach czynów zabronionych o takich samych ogólnych znamionach przedmiotowych i podmiotowych – czynów o randze przestępstw i wykroczeń skarbowych⁴⁴⁵. Przy tym takie zróżnicowanie deliktów karnych skarbowych stanowi wyraz dostosowania rodzaju grożących kar i ich wysokości do poszczególnych typów czynów

442 C. Beccaria, *O przestępstwach i karach*, Warszawa 1959, s. 70-73.

443 Ibidem, s. 73.

444 Tamże, s. 88, 138-139, J. Bentham, *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, Warszawa 1958, s. 346-347.

445 Należy podkreślić, iż w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie ustawodawca nie zastosował metody zróżnicowania czynów zabronionych w oparciu o znamiona strony podmiotowej, sprowadzające powyższą kwestię do umyślności bądź nieumyślności zachowania sprawcy. Wszystkie czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie można wszakże popełnić wyłącznie umyślnie. Różnica, w tym przypadku sprowadza się do skutku, będącego znamieniem strony przedmiotowej, w postaci narażenia podatku na uszczuplenie i dotyczy wysokości podatku narażonego na uszczuplenie czynem zabronionym.

zabronionych, zgodnie z zasadą, że za czyny o mniejszym ciężarze gatunkowym grożą kary łagodniejsze, a za czyny poważniejsze- kary surowsze.

Rozwarstwienie czynów zabronionych jest rozwiązaniem charakterystycznym przede wszystkim dla prawa karnego skarbowego⁴⁴⁶. Dwupodział czynów zabronionych na przestępstwa (występki) skarbowe i wykroczenia skarbowe po raz pierwszy pojawił się w dekreście Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz. U. RP Nr 84, poz. 581) i od tamtego czasu nieprzerwanie funkcjonuje w prawie karnym skarbowym⁴⁴⁷. Obowiązujący Kodeks karny skarbowy także odrębnie normuje odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, a większość czynów zabronionych stanowi właśnie tzw. typy przepołowione. Przy tym wskazuje się, że do przestępstw skarbowych, poza pewnymi wyjątkami wskazanymi w art. 20 § 2 k.k.s., nie mają zastosowania przepisy zawarte w części ogólnej Kodeksu karnego (art. 20 § 1 k.k.s.), natomiast w stosunku do wykroczeń skarbowych nie stosuje się przepisów części ogólnej prawa wykroczeń⁴⁴⁸. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe stanowią zatem kategorie autonomiczne.

Kodeks karny skarbowy definiuje przestępstwo skarbowe jako czyn zabroniony pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2 k.k.s.). Natomiast pod pojęciem wykroczenia

446 Typy przepołowione występują także na gruncie prawa karnego powszechnego i prawa wykroczeń.

Kontrawencjonalizacja przestępstw powszechnych w pewien sposób wpisuje się w poglądy traktujące prawo wykroczeń jako pewne „przedłużenie” prawa karnego powszechnego. Przy tym w doktrynie wskazuje się na malejące znaczenie typów przepołowionych na gruncie prawa wykroczeń i stopniowy powrót do tradycyjnych wykroczeń, obejmujących naruszenia typu porządkowo-administracyjnego. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 45 oraz wskazana tam literatura. W doktrynie wspomina się też o „bitypach karnoskarbowych”, wskazując, iż „bitypizacja”, polegająca na rozróżnieniu przestępstw i wykroczeń, w ramach jednego rodzaju (gatunku) czynu objętego kryminalizacją, jest określeniem bardziej adekwatnym, aniżeli „typy przepołowione”. Wskazuje się przy tym, iż pojęcie „typów przepołowionych” stanowi pewien „lapsus semantyczny”, gdyż zakres tego rozdzielenia będzie zasadniczo węższy dla wykroczeń skarbowych. Zob. M. Agnosiewicz, *Bitypy karnoskarbowe*, <http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,5151> (11.04.2013). Zgłaszany przez autora postulat zastąpienia określenia „typy przepołowione” – pojęciem „bityp”, nie zyskał jednak szerszego uznania w doktrynie prawa karnego.

447 Należy przy tym podkreślić, że do 1971 r. w ustawodawstwie karnym skarbowym funkcjonował podział na występki i wykroczenia skarbowe, które razem stanowiły przestępstwa skarbowe. Powyższe kategorie były jednak rozumiane inaczej, niż na gruncie prawa karnego powszechnego, gdzie także funkcjonował podział na przestępstwa i wykroczenia. Definitywny podział czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe (obejmujące tylko występki skarbowe) i wykroczenia skarbowe nastąpił dopiero w Ustawie karnej skarbowej z 1971 r. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 4; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie ...*, s. 53-54; J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego...*, s. 45-50.

448 Na tym tle wyjątek od zasady autonomiczności Kodeksu karnego skarbowego do niedawna stanowił przepis art. 186 § 5 k.k.s., przewidujący w przypadku wykroczeń skarbowych możliwość zawieszania wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności w zamian za nieuiszczoną i nieściągniętą grzywnę. Obecnie nie przewiduje się takiej możliwości.

skarbowego rozumie się czyn zabroniony pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznonprawnej nie przekracza pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli Kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 k.k.s.).

Analizując tytułowe zagadnienie od strony formalnej, należy stwierdzić, że podstawowa różnica pomiędzy przestępstwem a wykroczeniem skarbowym tkwi zatem w kształcie sankcji karnej przewidzianej za dany typ czynu zabronionego. Ponadto, w normatywnej definicji wykroczenia skarbowego ustawodawca zawarł dodatkowy element wyróżniający, odnoszący się do wysokości narażonej bądź uszczuplonej tym czynem należności publicznonprawnej. W związku z tym rozróżnienie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego czynów mających status przestępstw skarbowych od wykroczeń skarbowych nie sprawia większych trudności.

W przypadku deliktów karnych skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, znamieniem umożliwiającym rozróżnienie czynów zabronionych o randze przestępstw skarbowych od czynów stanowiących wykroczenia skarbowe jest wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. W przypadku wykroczeń skarbowych bowiem kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie może przewyższać tzw. ustawowego progu, tzn. kwoty stanowiącej pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia w chwili czynu. Powyższa metoda ujmowania wykroczeń dotyczy z resztą większości drobniejszych czynów karnych skarbowych. Natomiast w przypadku tych czynów, gdzie niemożliwie jest zastosowanie techniki kontrawencjonalizacji, opartej na kryterium wartościowym – wysokości uszczuplonej bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznonprawnej – zakwalifikowanie czynu sprawcy jako wykroczenia skarbowego uzależnia się od zaistnienia „wypadku mniejszej wagi”⁴⁴⁹.

Innym przejawem zróżnicowania czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, poza wspomnianym na wstępie przepołowieniem na przestępstwa i wykroczenia skarbowe, jest wyodrębnienie w ramach przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie typów podstawowych i typów uprzywilejowanych tych czynów. Jednakże w tym przypadku dyferencjacja ma ograniczony zakres przedmiotowy, gdyż dotyczy wyłącznie czynów należących

449 Wypadkiem mniejszej wagi na gruncie prawa karnego skarbowego jest konkretny czyn zabroniony, zakwalifikowany jako wykroczenie skarbowe z uwagi na niski stopień społecznej szkodliwości. Przy tym okoliczności rzutujące na ów stopień, zawarte w przepisie art. 53 § 8 k.k.s (wyliczenie niezupełne) mają charakter przedmiotowo-podmiotowy. Kryterium ma zatem charakter ocenny. Zupełnie zbędne w kontekście definicji zawartej w art. 53 § 3 k.k.s. wydaje się natomiast zastrzeżenie, iż uszczuplona bądź narażona na uszczuplenie należność publicznonprawna nie może przekraczać ustawowego progu, a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie mogą wskazywać na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności. Zob. P. Lenczyk, *Wypadek mniejszej wagi w polskim prawie karnym (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, Prok. i Pr. 2008, nr 7-8, s. 29-36.

do kategorii przestępstw skarbowych. Wykroczenia skarbowe są natomiast w tym względzie kategorią niestopniowalną. Kodeks karny skarbowy nie przewiduje także odrębnych zasad odpowiedzialności dla sprawców typów podstawowych i uprzywilejowanych przestępstw skarbowych, tak jak ma to miejsce w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych. Być może właśnie z tego powodu rozwarstwienie przestępstw skarbowych nie jest tak widoczne i komentowane w doktrynie, jak przepoławienie czynów zabronionych. Kodeks uzależnia natomiast możliwość zastosowania niektórych instytucji od braku zagrożenia karą pozbawienia wolności (dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s.) czy też od wysokości podatku narażonego na uszczuplenie (nadzwyczajne obostrzenie kary – art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.). To zaś oznacza, że w przypadku czynów zabronionych znamiennych narażeniem podatku na uszczuplenie powyższe instytucję będą stosowane albo do typów uprzywilejowanych, które nie są zagrożone karą pozbawienia wolności, albo też wyłącznie do typów podstawowych, gdzie wartość podatku narażonego na uszczuplenie może być duża, tzn. może przekraczać pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia.

Na podstawie przedstawionych przejawów różnicowania czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie można zatem stwierdzić, że kodeksowa dyferencjacja ma w tym przypadku złożony i wielopłaszczyznowy charakter. Wskazany proces nie ogranicza się przy tym tylko i wyłącznie do przepoławienia czynu zabronionego, tzn. wyodrębnienia przestępstwa i wykroczenia skarbowego, lecz polega także na wyszczególnieniu w ramach przestępstwa skarbowego – typu podstawowego i typu uprzywilejowanego czynu. Znaczne różnicowanie w tym obszarze powoduje, że proces kwalifikacji prawnej czynu zabronionego jest zadaniem stosunkowo skomplikowanym.

Reasumując powyższe uwagi na temat różnicowania podatkowych czynów zabronionych, można zatem stwierdzić, że uzasadnione na wydaje się być mówienie właśnie o rozwarstwieniu tych czynów, które to pojęcie odzwierciedla wielopłaszczyznowy charakter różnicowania czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie⁴⁵⁰. Należy przy tym zauważyć, że przepoławienie czynów zabronionych nie odzwierciedla wszystkich aspektów różnicowania powyższych czynów, gdyż nie obejmuje swoim zakresem semantycznym zjawiska polegającego na wyodrębnieniu typów podstawowych i uprzywilejowanych w ramach przestępstw skarbowych. Można zatem mówić w tym kontekście całościowo o rozwarstwieniu czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Przy tym szczególnie istotne zagadnienie stanowią kryteria rozwarstwienia, na podstawie których dokonuje się różnicowania czynów zabronionych.

450 Zob. V. Konarska-Wrzošek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych regulacji*, [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011, s. 173.

§ 2. KRYTERIA ROZWARSTWIENIA PODATKOWYCH CZYNÓW KARNYCH SKARBOWYCH

1. Stopień społecznej szkodliwości czynu

W doktrynie prawa karnego skarbowego wyodrębnia się formalne i materialne kryteria rozwarstwienia czynów zabronionych⁴⁵¹. Materialnym kryterium rozwarstwienia, zgodnie z tym podziałem, jest stopień społecznej szkodliwości czynu⁴⁵². Istotną rolę tego czynnika dostrzegał już C. Beccaria, wskazując, że prawdziwą miarą wagi przestępstw jest właśnie szkoda wyrządzana społeczeństwu⁴⁵³.

Kodeks karny skarbowy wprost określa przestępstwo i wykroczenie skarbowe jako czyn społecznie szkodliwy. Przy tym społeczna szkodliwość, będąca immanentną cechą czynu zabronionego, jest kategorią stopniowalną. W świetle art. 1 § 2 k.k.s., przestępstwa i wykroczenia skarbowe muszą bowiem charakteryzować się wyższym niż znikomy stopniem społecznej szkodliwości. Powyższa przesłanka jest zatem warunkiem karygodności czynu zabronionego (*nullum crimen, nulla contraventio sine periculo sociali*)⁴⁵⁴.

Kodeks karny skarbowy nie definiuje pojęcia społecznej szkodliwości czynu. Stąd też istotną rolę także na gruncie prawa karnego skarbowego w zakresie ustalenia znaczenia tego pojęcia przypisuje się orzecznictwu sądowemu i doktrynie. Sąd Najwyższy wskazuje wszakże, że: „przestępstwem jest czyn nie tylko formalnie wyczerpujący znamiona określone w ustawie karnej, ale godzący w substancjalne dobra społeczne uznawane przez społeczeństwo i pozostające pod protekcją nie tylko prawa karnego, ale i innych systemów normatywnych (...). Czyn ten musi wykazywać obiektywną antyspołeczność, w tym sensie, że zawsze występuje przeciwko wartościom akceptowanym przez daną zbiorowość”⁴⁵⁵. W innym orzeczeniu

451 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne...*, s. 54

452 Ibidem, s. 53-54; J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego...*, s. 45-50; Zob. wyrok SN z dnia 10 lutego 2009 r., III KK 305/08, OSNwSK 2009, nr 1, poz. 335.

453 C. Beccaria, *O przestępstwach i karach*, s. 75.

454 Por. A. Grześkowiak, K. Wiak (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 28-30; A. Zoll [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. t. 1. Komentarz do art. 1-116*, Kraków 2004, s. 36-37.

455 Zob. wyrok SN z dnia 26 września 2003 r., WK 18/03, OSNwSK 2003, nr 1, poz. 2054.

SN podkreśla także, że „(...) konieczne jest zatem wykazanie, że narusza on istotne wartości społeczne stając się przez to czynem karygodnym”⁴⁵⁶. Przy tym wskazane dobra i wartości społeczne stanowią przedmiot aksjologii prawa karnego⁴⁵⁷.

Należy także podkreślić, że społeczna szkodliwość czynu stanowi tzw. kategorię ogólną, sprowadzającą się do oceny zachowania sprawcy pod kątem konkretnych kryteriów⁴⁵⁸. Przy tym te kryteria na gruncie prawa karnego skarbowego zostały określone w art. 53 § 7 k.k.s. Można zatem zgodzić się z poglądem wyrażonym przez A. Strzembosza, podzielanym także przez innych przedstawicieli doktryny, zgodnie z którym społeczna szkodliwość stanowi tzw. klauzulę generalną⁴⁵⁹. Powyższe stanowisko, wyrażone pierwotnie w prawie karnym powszechnym jest aktualne i uprawnione także na gruncie prawa karnego skarbowego.

Podstawowe znaczenie z tego punktu widzenia ma zatem kwestia oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu. Zgodnie z art. 53 § 7 k.k.s. do mierników stopnia społecznej szkodliwości czynu zalicza się rodzaj i charakter zagrożonego lub narażonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia. Powyższe czynniki rzutujące na stopień społecznej szkodliwości czynu mają zatem charakter przedmiotowo-podmiotowy (kompleksowy), jednak z wyraźną przewagą elementów przedmiotowych⁴⁶⁰. Wskazana przewaga czynników przedmiotowych przy ocenie społecznej szkodliwości czynu jest szczególnie widoczna, zwłaszcza

456 Zob. np. postanowienie SN z dnia 20 czerwca 2006 r., II KK 242/05, OSNwSK 2006, Nr 1, poz. 1246; także postanowienie z dnia 27 stycznia 2009 r., II KK 5/09, Prok. i Pr. 2009, Nr 5, poz. 1.

457 Zob. R. Zawłocki, O kryteriach oceny społecznej szkodliwości czynu [w:] P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, Tom II*, Warszawa 2012, s. 816-817.

458 Zob. wyrok SA w Krakowie z dnia 14 grudnia 2000 r., II Aka 214/00, KZS 2000, Nr 12, poz. 24.

459 Tak A. Strzembosz, *Klauzule generalne w projekcie Kodeksu karnego (redakcja z grudnia 1991)*, [w:] S. Waltoś (red.) *Problemy kodyfikacji prawa karnego. Księga ku czci Profesora Mariana Cieślaka*, Kraków 1993, s. 92; Zob. także L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 109 i n.

460 Z. Radzikowska wprost wskazuje na dominującą rolę elementów przedmiotowych przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu na gruncie prawa karnego skarbowego. Zob. Z. Radzikowska [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2000, s. 15. Tylko pozornie inne stanowisko w przedmiotowej kwestii wyraził G. Łabuda, stwierdzając iż przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu „wszystkie kumulatywnie wzięte przesłanki (wskazane w art. 53 § 7 k.k.s.– przyp. FN) w konkretnych okolicznościach «przeważają» nad wysokością kwoty uszczuplonej”. Tym samym – w moim przekonaniu – autor potwierdził, na korzyść kryterium wysokości podatku narażonego na uszczuplenie, tezę o znacznej dysproporcji „wagi” poszczególnych „mierników” stopnia społecznej szkodliwości czynu. Zasugerował także, odwołując się do „konkretnych okoliczności” incydentalny charakter takiej sytuacji. W ten sposób pośrednio autor potwierdził zasadność stawianej tezy o dominującej pozycji wysokości narażonej bądź uszczuplonej należności

w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdzie ekonomiczny charakter tych deliktów w pewien sposób predysponuje czynniki przedmiotowe, w szczególności wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej (podatku)⁴⁶¹. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że Kodeks karny skarbowy w żaden sposób nie różnicuje wagi poszczególnych czynników w ramach kryteriów oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu zawartych w art. 53 § 7 k.k.s.

Społeczną szkodliwość czynu można rozpatrywać w wymiarze abstrakcyjnym i konkretnym. Niektórzy autorzy odróżniają nawet społeczne niebezpieczeństwo czynu, stanowiące przesłankę kryminalizacji, od społecznej szkodliwości (*in concreto*) postrzeganej jako materialny element czynu zabronionego⁴⁶². Z tym pierwszym aspektem tytułowego zagadnienia związane jest bowiem założenie, że wszystkie czyny zabronione kryminalizowane na gruncie Kodeksu karnego skarbowego posiadają pewien określony abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości. Kryminalizacji podlegają bowiem tylko zachowania o odpowiednim ładunku społecznej ujemności⁴⁶³. Przy tym, abstrakcyjny poziom społecznej szkodliwości czynu musi być zweryfikowany w odniesieniu do konkretnego czynu sprawcy i z tym wiąże się drugi – konkretny wymiar społecznej szkodliwości, odnoszący się do konkretnego czynu zabronionego. Społeczna szkodliwość czynu *in concreto* przesądza zatem o karygodności zachowania sprawcy.

Pozostając w sferze rozważań nad społeczną szkodliwością czynu *in abstracto* można stwierdzić, że ustawodawca normując w Kodeksie karnym skarbowym poszczególne typy czynów zabronionych i ich odmiany skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie dokonał gradacji tych zachowań pod względem abstrakcyjnego natężenia społecznej szkodliwości. Przejawem stopniowania społecznej szkodliwości w ujęciu abstrakcyjnym jest wyodrębnienie wśród czynów zabronionych – przestępstw i wykroczeń skarbowych, a także typów podstawowych i uprzywilejowanych przestępstw skarbowych. Istnieje zatem bezpośrednia zależność pomiędzy abstrakcyjnym stopniem społecznej szkodliwości czynu a zaliczeniem określonego czynu do konkretnej kategorii.

publicznoprawnej wśród czynników mających wpływ na ocenę stopnia społecznej szkodliwości czynu. Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo...*, s. 90.

461 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 132.

462 R. Zawłocki, *Pojęcie i funkcje społecznej szkodliwości czynu w prawie karnym*, Warszawa 2007, s. 92, 144, 152. Zważyć przy tym należy, że pojęcie społecznego niebezpieczeństwa czynu, występujące na gruncie Kodeksu karnego skarbowego z 1969 r. zostało zastąpione pojęciem społecznej szkodliwości czynu. Przy tym jako przyczyny rezygnacji ze stosowania tego pojęcia wskazywano chęć odciążenia się politycznego uwikłania, a także nieaktualność dotychczasowego orzecznictwa w tej materii.

463 M. Królikowski [w:] M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. t. 1. Komentarz do artykułów 1-31*, Warszawa 2011, s. 162-163.

Stopień społecznej szkodliwości czynu, będący materialnym kryterium rozwarstwienia czynów zabronionych nie ma charakteru zobiektywizowanego, lecz bazuje przede wszystkim na elementach ocennych⁴⁶⁴. Stąd też przynależność poszczególnych typów czynów zabronionych do określonych kategorii zależy od oceny tych zachowań pod kątem ich abstrakcyjnego poziomu społecznej szkodliwości. Taka ocena dokonywana jest przez ustawodawcę już na etapie stanowienia norm prawnych. W orzecznictwie wyrażany jest w związku z tym pogląd, że „(...) stopień społecznej szkodliwości czynu jest tą immanentną cechą czynu, która pozwala na odróżnienie czynów błahych od poważnych i uznanie za przestępstwo (przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe – przyp. FN) tylko takich, które faktycznie i realnie szkodzą dobrom jednostki, bądź dobru społecznemu. Ta znamienna cecha czynu, który formalnie wyczerpuje wszystkie znamiona danego typu czynu zabronionego, podlega indywidualnemu stopniowaniu i w zależności od konkretnych okoliczności podmiotowych i przedmiotowych, społeczna szkodliwość czynu może być znikoma, bądź nieznaczna, bądź w końcu wysoka lub nawet szczególnie wysoka”⁴⁶⁵.

Na tym tle można wskazać, iż przestępstwa skarbowe muszą wykazywać się wyższym abstrakcyjnym stopniem społecznej szkodliwości, aniżeli wykroczenia skarbowe. Przy tym różnica pomiędzy wykroczeniem skarbowym a typem podstawowym przestępstwa skarbowego musi być na tyle znacząca, aby możliwe było wyraźne rozróżnienie tych czynów zabronionych. Natomiast typy uprzywilejowane przestępstw skarbowych w ujęciu abstrakcyjnym muszą charakteryzować się niższym – w porównaniu z typami podstawowymi – stopniem społecznej szkodliwości. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe musi zaś cechować wyższy niż znikomy poziom społecznej szkodliwości.

W przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, ustawowym znamieniem odzwierciedlającym stopień społecznej szkodliwości czynu jest wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Powyższa zależność wynika wprost z treści przepisu art. 53 § 7 k.k.s., gdzie wskazuje się, że wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej należy do okoliczności rzutujących na stopień społecznej szkodliwości czynu. Wskazany miernik stopnia społecznej szkodliwości czynu stanowi także formalne kryterium rozwarstwienia

464 Zob. S. Baniak, *Prawo karne*, Zakamycze 2005, s. 32. Należy jednakże podkreślić, iż w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, wartość podatku narażonego na uszczuplenie ma charakter obiektywny, a nie ocenny.

465 Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 stycznia 2005 r., II AKa 455/04, Prok. i Pr. 2006, nr 1, poz. 21; Zob. J. Giezek [w:] J. Giezek (red.), N. Kłączyńska, G. Łabuda, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 397; Por. także R. Zawłocki, *O kryteriach oceny społecznej szkodliwości czynu*, s. 816. Autor wskazuje na ustawowy wymóg wskazania jedynie stopnia znikomego i znacznego, podkreślając przy tym praktyczną potrzebę określenia także niskiego, średniego i wysokiego stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego.

czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie i w tym przede wszystkim należy upatrywać przyczyny znaczącej roli tego czynnika. Natomiast pozostałe kwantyfikatory, pomimo iż muszą być także uwzględniane przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu, nie odgrywają tak znaczącej roli i nie znajdują odzwierciedlenia w ustawowym opisie znamion. Można zatem stwierdzić, że ostatecznie to kryteria przedmiotowe, a nie nawet ściśle (jednoznacznie) określone kryteria ocenne, decydują o kwalifikacji prawnej czynu zabronionego.

Innym znamieniem odzwierciedlającym stopień społecznej szkodliwości czynu, poza wysokością podatku narażonego na uszczuplenie, są sytuacje określane wypadkami mniejszej wagi. W świetle unormowania zawartego w art. 53 § 8 k.k.s., wypadkiem mniejszej wagi jest czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu, a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

Kodeks karny skarbowy, w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, nie przewiduje wypadków mniejszej wagi. Powyższa konstrukcja przepoławienia czynów karnych skarbowych znalazła bowiem zastosowanie tylko w tych przypadkach, gdzie ze względów „technicznych” nie było możliwe posłużenie się kryterium w postaci wysokości podatku narażonego na uszczuplenie, np. w przypadku formalnych typów czynów zabronionych, które nie powodują takiego skutku.

Warto w tym miejscu odnotować, że niektórzy komentatorzy niesłusznie utożsamiają „wypadki mniejszej wagi” z typami uprzywilejowanymi przestępstw skarbowych, wyodrębnionymi z uwagi na mniejszą wartość podatku narażonego na uszczuplenie⁴⁶⁶. Na gruncie prawa karnego skarbowego takie skojarzenie jest oczywiście nieuprawnione i może wprowadzać w błąd⁴⁶⁷, gdyż w przepisie zawartym w art. 53 § 8 k.k.s. *expressis verbis* wskazuje się, iż kryterium wypadku mniejszej wagi odnosi się wyłącznie do wykroczeń skarbowych. Wypadkiem mniejszej wagi na gruncie prawa karnego skarbowego jest zatem czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, a nie typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego.

466 Por. W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 265, 269, 273.

467 W prawie karnym powszechnym niektórzy autorzy określają typy uprzywilejowane przestępstw miarą wypadków mniejszej wagi. Por. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 120 i n.

Jak wspomniano już na wstępie tego rozdziału, społeczna szkodliwość jest kategorią stopniowalną. Kodeks karny skarbowy, penalizując poszczególne typy czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, przypisuje do nich różny poziom społecznej szkodliwości. W przepisie zawartym w art. 53 § 8 k.k.s. ustawodawca wskazuje, iż wykroczenie skarbowe odznacza się „niskim” stopniem społecznej szkodliwości czynu. Przy tym w świetle tego przepisu „niski” stopień społecznej szkodliwości czynu należy stawiać na tym samym poziomie przede wszystkim z takimi sytuacjami, w których podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (por. art. 53 § 8 k.k.s.). Ponadto, w doktrynie wskazuje się, że „niski” stopień, charakteryzujący wykroczenia skarbowe może być także utożsamiany z „nieznacznym” stopniem społecznej szkodliwości czynu⁴⁶⁸. Jednakże „niskiego” i „nieznacznego” stopnia społecznej szkodliwości nie można utożsamiać ze stopniem „znikomym”, a więc bardzo nieznacznym pod względem nasilenia⁴⁶⁹. Odmienny zakres ma natomiast stopień społecznej szkodliwości czynu, który „nie jest znaczny” (por. art. 66 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.)⁴⁷⁰. Taki stopień społecznej szkodliwości czynu musi być bowiem wyższy od stopnia „niskiego”, charakteryzującego wykroczenia skarbowe, gdyż odnosi się wyłącznie do przestępstw skarbowych.

W przypadku przestępstw skarbowych stopień społecznej szkodliwości tych czynów jest oczywiście wyższy, aniżeli w przypadku wykroczeń skarbowych, a więc musi przewyższać „niski” stopień. Jednakże różnica pomiędzy stopniem społecznej szkodliwości przestępstw i wykroczeń skarbowych musi być na tyle znaczna, aby w ramach czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie można było wyodrębnić typ podstawowy i uprzywilejowany przestępstwa. Różnica pomiędzy tymi typami musi być więc dość wyraźna. Natomiast w przypadku typu uprzywilejowanego przestępstwa skarbowego, stopień społecznej szkodliwości czynu musi być niższy niż w przypadku typu podstawowego, a zarazem wyższy od niskiego stopnia, przypisanego do wykroczeń skarbowych.

Typy podstawowe przestępstw skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s. charakteryzują się więc relatywnie najwyższym stopniem społecznej szkodliwości czynu. Kodeks karny skarbowy nie wyodrębnia bowiem typów kwalifikowanych przestępstw skarbowych. W tym przypadku stopień społecznej szkodliwości musi

468 Tak słusznie L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 119.

469 Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 102. Przy tym w orzecznictwie znikomy stopień społecznej szkodliwości (społecznego niebezpieczeństwo) utożsamia się z sytuacjami, „(...) gdy rodzaj dobra, w które godzi przestępstwo, charakter i rozmiar szkody wyrządzonej czynem, a także sposób działania sprawcy są na tyle nikłe, że w tym przypadku nie można mówić o przestępczości czynu.” Zob. wyrok z dnia 3 lutego 1997 r., II KKN 135/96, Orz. Prok. i Pr. 1997, nr 6, poz. 2.

470 Zob. J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego...*, s. 48; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 88.

być więc znaczny. Przy tym w niektórych przypadkach ów stopień musi być na tyle wysoki, że sąd będzie zobligowany zastosować nadzwyczajne obostrzenie kary, np. gdy wartość uszczuplonego podatku jest duża (zob. art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.).

W związku ze znacznym zróżnicowaniem stopnia społecznej szkodliwości w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, w doktrynie prawa karnego skarbowego wskazuje się na istotną rolę klauzuli „znikomej społecznej szkodliwości czynu”⁴⁷¹. Podkreśla się jednak, że regulacja zawarta w art. 1 § 2 k.k.s., uchylająca odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, których stopień społecznej szkodliwości jest znikomy, może doprowadzić do powstania zjawiska asymetrii konsekwencji karnych w odniesieniu do skarbowych czynów przepołowionych, w tym także do czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie⁴⁷². Powyższa niekonsekwencja w ocenie stopnia społecznej szkodliwości tych czynów, zgodnie ze stanowiskiem wyrażanym przez niektórych przedstawicieli doktryny, przejawia się w sytuacji, gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe, a wartość podatku narażonego na uszczuplenie nieznacznie przekracza ustawowy próg, tzn. pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia. Wskazują oni, że sąd karny, mając na względzie regulację zawartą w art. 1 § 2 k.k.s., umarza wtedy postępowanie karne właśnie z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu. Natomiast w innym przypadku, gdy sprawca popełniłby ten sam czyn zabroniony, ale kwota podatku narażonego na uszczuplenie plasowałaby się nieznacznie poniżej ustawowego progu, to sprawca zostałby względnie surowo ukarany przez organ pozasądowy za wykroczenie skarbowe⁴⁷³. W świetle przedstawionej koncepcji, kara grzywny wymierzona za wykroczenie skarbowe byłaby więc relatywnie surowa, z uwagi na to, że kwota podatku narażonego na uszczuplenie, w ramach czynów zaliczanych do kategorii wykroczeń skarbowych, jest względnie wysoka.

Przedstawione powyżej stanowisko należy jednak uznać za pewne nieporozumienie, gdyż trudno sobie wyobrazić definitywne umorzenie postępowania karnego w sytuacji, gdy czyn sprawcy wypełnia znamiona wykroczenia skarbowego. Brak odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe w żadnym razie nie wyklucza bowiem możliwości prowadzenia postępowania w sprawie o wykroczenie

471 J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego...*, s. 44.

472 Zob. Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, CzPKiNP NP 1998, nr 1-2, s. 12-14. Należy przy tym podkreślić, że zjawisko asymetrii konsekwencji karnych wiąże się z wszystkimi znamionami liczebnikowymi. Szerzej zob. W. Wolter, *Uwagi o znamionach wymagających ilościowej oceny w przepisach prawa karnego*, PiP 1976, nr 6, s. 25-33.

473 W literaturze przedmiotu powyższe zjawisko określa się też mianem tzw. paradoksu optacalności. Zob. E. Chrzanowska, E. Góra, D. Jankowiak, *Kodeks karny skarbowy*, Gdańsk 2000, s. 10.

skarbowe i poniesienia przez sprawcę odpowiedzialności za swój czyn. Ponadto zakresy rozpiętości kar grzywny, przewidzianych za wykroczenie skarbowe i typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego w znacznym stopniu się pokrywają. Natomiast w przypadku relacji między typem podstawowym, a typem uprzywilejowanym przestępstwa skarbowego skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie, zjawisko asymetrii konsekwencji karnych w zasadzie nie ma większego znaczenia, gdyż niezależnie od tego czy kwota podatku narażonego na uszczuplenie plasuje się minimalnie poniżej dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia, czy też przekracza małą wartość, możliwe jest orzeczenie zbliżonych lub nawet takich samych kar, tzn. grzywny do 720 stawek dziennych.

W doktrynie prawa karnego skarbowego wskazuje się, że problemy związane z asymetrią konsekwencji karnych na gruncie prawa karnego skarbowego powinny być rozwiązywane w sposób możliwie sprawiedliwy, m.in. za pomocą klauzuli znikomości⁴⁷⁴. Należy przy tym rozważyć zasadność stosowania klauzuli znikomości wobec sprawców przestępstw skarbowych, mając na uwadze to, że czyn zakwalifikowany jako przestępstwo skarbowe musi charakteryzować się określonym stopniem społecznej szkodliwości, wyższym aniżeli wykroczenie skarbowe. Stosowanie klauzuli znikomości jest zatem konieczne i uzasadnione w odniesieniu do tych czynów zabronionych, które nie posiadają odpowiednika w postaci wykroczenia skarbowego. Klauzula znikomości spełnia wtedy swoją rolę, gdyż pozwala na rozróżnienie czynów poważnych od czynów błahych, które pomimo że formalnie naruszają zakaz prawnokarny, nie zasługują na ukaranie. Natomiast w przypadku typów rozwarstwionych (na przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie), zastosowanie klauzuli znikomości winno być ograniczone przede wszystkim względami sprawiedliwościowymi.

Reasumując powyższe ustalenia można zatem stwierdzić, że znaczenie stopnia społecznej szkodliwości jako kryterium rozwarstwienia czynów zabronionych nie zawsze jest dostrzegane w doktrynie prawa karnego skarbowego, zwłaszcza że w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie nie występują tzw. wypadki mniejszej wagi, które uzależniałyby wysokość ustawowego zagrożenia karą od stopnia społecznej szkodliwości czynu *in concreto*. Powyższe zagadnienie często bowiem sprowadzane jest wyłącznie do oceny wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Natomiast zależności pomiędzy stopniem społecznej szkodliwości czynu a rozwarstwieniem podatkowych czynów zabronionych nie poświęca się zbyt wiele uwagi. W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie obserwuje się bowiem pewne „spłylenie” skądinąd skomplikowanej zależności pomiędzy typem przestępstwa

474 J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego...*, s. 44.

a stopniem społecznej szkodliwości czynu, polegające na sprowadzeniu powyższej kwestii wyłącznie do wysokości podatku narażonego na uszczuplenie.

2. Kształt sankcji karnej

2.1. Niezłóżenie przedmiotu opodatkowania

Formalnym kryterium rozwarstwienia czynów karnych skarbowych, pozwalającym odróżnić typ przestępstwa skarbowego i jego odmian od wykroczenia skarbowego, jest kształt sankcji karnej przewidzianej za dany czyn. Sankcja karna określając negatywne następstwa zachowania niezgodnego z regułami wyrażonymi w dyspozycji normy prawnej (wzorcem powinno zachowania), odzwierciedla bowiem zgeneralizowany stopień społecznej szkodliwości czynu. I w tym sensie powyższe kryterium rozwarstwienia czynów zabronionych ma charakter wtórny wobec kryterium materialnego (stopnia społecznej szkodliwości czynu)⁴⁷⁵, gdyż nie stanowi ono pierwotnej przyczyny różnicowania, a tylko odzwierciedla w sferze normatywnej różnicowanie czynów zabronionych, dokonane w oparciu o wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Kształt sankcji karnej jest zatem tym formalnym kryterium, które pozwala rozróżnić czyny zabronione o różnym ciężarze gatunkowym.

Kodeks karny skarbowy, realizując dyrektywę nakazującą powiązanie stopnia społecznej szkodliwości czynu ze stopniem dolegliwości kary, przewiduje odpowiednio odrębne katalogi kar i środków karnych za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (art. 22 i 47 k.k.s.). Ponadto Kodeks, w ramach ustawowego wymiaru kary, różnicuje wysokość kar przewidzianych za poszczególne typy przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie.

Czyn zabroniony określany mianem uchylania się od opodatkowania, polegający na niezłożeniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też niezłożeniu deklaracji podatkowej (art. 54 § 1-3 k.k.s.) jest czynem rozwarstwionym⁴⁷⁶. Powyższe zachowanie, w zależności od wysokości podatku narażonego na uszczuplenie, może bowiem zostać zakwalifikowane jako typ podstawowy albo typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego, albo też może zostać uznane jedynie za wykroczenie skarbowe.

475 Zob. A. Grześkowiak, K. Wiak (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 31 oraz wskazana tam literatura.

476 Zob. L. Wilk, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, [w:] O. Górniok (red.), *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 565.

Typ podstawowy przestępstwa skarbowego zawarty w art. 54 § 1 k.k.s. stanowi punkt odniesienia dla wyodrębnienia pozostałych odmian typów czynów zabronionych. Wskazane przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą pozbawienia wolności, karą grzywny do 720 stawek dziennych, albo też obiema tymi karami łącznie. Przewidziana sankcja ma charakter względnie oznaczony, alternatywno-kumulatywny. Oznacza to, że w tym przypadku sąd ma względnie szeroki zakres swobody w wyborze kary, zarówno jeżeli chodzi o jej rodzaj, jak i o wysokość. Kara pozbawienia wolności w ramach zwykłego wymiaru kary może bowiem zostać orzeczona w rozpiętości od 5 dni do lat 5. Kodeks karny skarbowy nie przewiduje zatem czynów karnych skarbowych o statusie zbrodni. Kara grzywny może być natomiast orzeczona w wymiarze od 10 do 720 stawek dziennych, a więc w maksymalnym zakresie rozpiętości przewidzianym dla przestępstw skarbowych w ramach zwykłego wymiaru kary. W przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary lub też orzeczenia kary łącznej, maksymalna liczba stawek dziennych może zostać zwiększona do 1080, natomiast wymiar kary pozbawienia wolności, grożącej za typ podstawowy tego przestępstwa – nawet do 10 lat (por. art. 38 § 2 k.k.s.).

Karalne jest także usiłowanie przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 54 § 1 k.k.s. (art. 21 § 1 k.k.s.). Przy tym kara za usiłowanie jest ograniczona do wysokości 2/3 górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za dane przestępstwo skarbowe, stąd też można sprawcy wymierzyć w tym przypadku karę pozbawienia wolności do 3 lat i 4 miesięcy albo karę grzywny do 480 stawek dziennych grzywny, albo też obie te kary łącznie (por. art. 21 § 2 k.k.s.). Karalne jest także pomocnictwo i podżeganie do przestępstw skarbowych. Za podżeganie sąd wymierza karę w granicach przewidzianych za sprawstwo (art. 19 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Natomiast przygotowanie przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie nie jest karalne. W przypadku przestępstwa skarbowego zawartego w art. 54 § 1 k.k.s. można ponadto orzec środek karny w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej (art. 34 § 2 k.k.s.), a także pozbawienie praw publicznych (art. 34 § 3 k.k.s.).

Typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego zawarty w art. 54 § 2 k.k.s. jest zagrożony wyłącznie karą grzywny do 720 stawek dziennych. Sankcja karna ma w tym przypadku charakter jednorodząjowy, prosty. Ustawodawca zrezygnował zatem ze stosowania kar izolacyjnych, na rzecz kar i środków karnych o charakterze ekonomicznym. Można przy tym zauważyć, iż sankcja przewidziana za typ uprzywilejowany przestępstwa sprowadza się w istocie do jednego z alternatywnych wariantów kary, jaki został przewidziany w typie podstawowym. W tym przypadku rozwarstwienie czynu zabronionego polega na zawężeniu możliwości wyboru

rodzaju kary za dany typ przestępstwa, wyłącznie do kary grzywny. Usiłowanie nie jest karalne.

Wykroczenie skarbowe zawarte w art. 54 § 3 k.k.s., w przeciwieństwie do typu podstawowego przestępstwa skarbowego, zagrożone jest wyłącznie karą grzywny określoną kwotowo. Status wskazanego czynu nie budzi wątpliwości, gdyż ustawodawca w tym przepisie *expressis verbis* wskazuje, iż sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Grzywna przewidziana za wykroczenie skarbowe wymierzana jest kwotowo i wynosi od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 1 k.k.s.). Przy tym w ramach postępowania mandatowego można nałożyć na sprawcę wykroczenia skarbowego grzywnę w wysokości nieprzekraczającej podwójnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 2 k.k.s.), natomiast wyrokiem nakazowym można wymierzyć sprawcy grzywnę w granicach nieprzekraczających dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 3 k.k.s.). Kara grzywny przewidziana za wykroczenie skarbowe jest zatem relatywnie niska, zwłaszcza w porównaniu z karą grzywny w stawkach dziennych, wymierzaną za przestępstwa skarbowe. Kodeks karny skarbowy nie przewiduje karalności usiłowania popełnienia wykroczenia skarbowego. Niekaralne jest także podżeganie i pomocnictwo do wykroczeń skarbowych.

2.2. Zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej

Czyn zabroniony polegający na zatajeniu prowadzenia działalności gospodarczej także jest czynem rozwarstwionym. W przypadku firmanctwa rozwarstwienie polega na wyodrębnieniu w ramach czynu zabronionego – typu podstawowego i typu uprzywilejowanego przestępstwa skarbowego, a także wyodrębnieniu wykroczenia skarbowego. Schemat odzwierciedlający zróżnicowanie czynów zabronionych zawartych w art. 55 § 1-3 k.k.s. jest zatem taki sam, jak w przypadku czynów polegających na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania z art. 54 k.k.s. i ma postać: typ podstawowy przestępstwa skarbowego → typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego → wykroczenie skarbowe.

Typ podstawowy przestępstwa skarbowego, w ramach zwykłego wymiaru kary, zagrożony jest karą grzywny do 720 stawek dziennych albo karą pozbawienia wolności do lat 3, albo też obiema tymi karami łącznie. W powyższym przepisie zastosowano sankcję wielorodzajową, złożoną, alternatywno-kumulatywną. W tym przypadku ustawodawca zrezygnował jednak z zagrożenia karą pozbawienia wolności w maksymalnej wysokości, tzn. do lat 5. Może to poniekąd budzić pewne zdziwienie, zwłaszcza, że ów czyn bywa postrzegany jako bardziej wyrafinowana forma uchylania się od opodatkowania. Niezależnie bowiem od sposobu zachowania sprawcy, skutek obu tych czynów będzie taki sam. Można zatem przypuszczać,

że pozostawienie sankcji karnej na poziomie sprzed nowelizacji, wprowadzonej ustawą z dnia 28 lipca 2002 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), w wyniku której zastrzono odpowiedzialność karną za najpoważniejsze czyny karne skarbowe, zwiększając wysokość ustawowego zagrożenia karą pozbawienia wolności z 3 do 5 lat, wynikało przede wszystkim z ówczesnych potrzeb polityki kryminalnej⁴⁷⁷. Poza tym różnicowanie wysokości ustawowego zagrożenia, w przypadku typów podstawowych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, musiało być uwarunkowane przekonaniem ustawodawcy o niższym poziomie społecznej szkodliwości czynu zawartego w art. 55 § 1 k.k.s. Należy jednak zauważyć, że ten niższy poziom społecznej szkodliwości czynu *in abstracto* nie znajduje odzwierciedlenia na poziomie typu uprzywilejowanego i wykroczenia skarbowego, gdzie przewiduje się takie samo zagrożenie karą. Świadczy to o priorytetowym znaczeniu represji o charakterze ekonomicznym.

De lege ferenda należałoby się zatem zastanowić nad ujednoczeniem sankcji karnych, przewidzianych za typy podstawowe przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, przez podwyższenie, w przypadku czynu zabronionego zawartego w art. 55 § 1 k.k.s. górnej granicy kary pozbawienia wolności do lat 5. Brak jest bowiem racjonalnych przesłanek, które uzasadniałyby istniejące w tym względzie różnicowanie. Trudno wszakże postrzegać zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek jako zachowanie mniej naganne, aniżeli np. niezłożenie deklaracji podatkowej albo niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych zawartych w deklaracji lub oświadczeń, w sytuacji, gdy skutkiem obu tych zachowań jest narażenie podatku na uszczuplenie.

Gdy sprawca dopuści się usiłowania popełnienia przestępstwa skarbowego wskazanego art. 55 § 1 k.k.s., to zgodnie z regułą wyrażoną w art. 21 § 2 k.k.s. podlega karze pozbawienia wolności do 2 lat, karze grzywny do 480 stawek dziennych albo też obu tym karom łącznie. Przygotowanie jest stadium niekaralnym. Natomiast podżeganie i pomocnictwo są karalne. W tych przypadkach sąd może wymierzyć karę w granicach przewidzianych za sprawstwo.

W przypadku typu uprzywilejowanego przestępstwa skarbowego zawartego w art. 55 § 2 k.k.s., czyn ten zagrożony jest wyłącznie karą grzywny do 720 stawek dziennych. Wskazana sankcja karna pod względem konstrukcyjnym odpowiada sankcji przewidzianej za typ uprzywilejowany uchylania się od opodatkowania. W tym przypadku ustawodawca także nie przewiduje zagrożenia karą pozbawienia wolności. Przy tym niższy abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości tego czynu,

477 Zob. S. Baniak, *Wielka nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego – zmiany w przepisach materialno-prawnych (1)*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 12, s. 5-8.

o którym można wnioskować na podstawie niższego zagrożenia karą pobawienia wolności za typ podstawowy, nie znajduje odzwierciedlenia w wysokości kary grożącej za typ uprzywilejowany.

Karalność usiłowania i innych form zjawiskowych przestępstwa skarbowego zawartego w art. 55 § 2 k.k.s. przedstawia się tak samo, jak w przypadku czynu niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania z art. 54 § 2 k.k.s.

Natomiast wykroczenie skarbowe zawarte w art. 55 § 3 k.k.s. zagrożone jest karą grzywny przewidzianą za wykroczenie skarbowe. Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego ustawodawca nie przewiduje z resztą możliwości zróżnicowania wysokości kary grzywny za wykroczenie skarbowe. Stąd też sankcje przewidziane za poszczególne typy wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie nie różnią się między sobą.

2.3. Przedłożenie nieprawdziwych danych podatkowych

Czyn zabroniony polegający na przedłożeniu nieprawdziwych danych podatkowych, zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s. także należy do grupy czynów rozwarstwionych. Przy tym kryteria rozwarstwienia są takie same, jak w przypadku niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania czy firmactwa. Pewne wątpliwości mogą natomiast pojawić się w związku z wykroczeniem skarbowym zawartym w art. 56 § 4 k.k.s. Ów przepis penalizuje bowiem zachowanie polegające na niezłożeniu w terminie deklaracji podatkowej lub oświadczenia, które jednak nie skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie. Stąd też powyższy czyn, pomimo iż został zawarty w art. 56 k.k.s., nie stanowi czynu rozwarstwowanego, w ramach typu czynu polegającego na przedłożeniu nieprawdziwych danych podatkowych. Konstruuje natomiast odrębny czyn zabroniony o randze wykroczenia skarbowego. W związku z tym można więc mieć wątpliwości dotyczące zasadności umieszczenia tego przepisu w powyższej jednostce redakcyjnej. Wydaje się jednak, że powyższy czyn, wzorem regulacji zawartej np. w art. 57 k.k.s., art. 81 k.k.s., winien stanowić wykroczenie skarbowe zawarte w odrębnej jednostce redakcyjnej, gdyż godząc w istotę tylko w obowiązek o charakterze instrumentalnym, nie naraża podatku na uszczuplenie. *De lege ferenda* należałoby zatem rozważyć umieszczenie przepisu zawartego obecnie w art. 56 § 4 k.k.s. w odrębnej jednostce redakcyjnej (np. art. 57a k.k.s.), tak aby przepisy zawarte w art. 54-56 k.k.s. obejmowały wyłącznie te zachowania naganne, które skutkują narażeniem podatku na uszczuplenie. Takie rozwiązanie byłoby uzasadnione przede wszystkim ze względów systemowych, gdyż zachowanie naganne, opisane w art. 56 § 4 k.k.s. nie jest przedmiotowo powiązane z oszustwem podatkowym⁴⁷⁸.

478 Podkreśla się, że wskazany czyn stanowi szczególny typ wykroczenia skarbowego niezwiązany z wprowadzeniem w błąd organu podatkowego. Wprowadzenie w błąd organu podatkowego jest natomiast

Elementem wspólnym jest bowiem wyłącznie deklaracja podatkowa, będąca przedmiotem wykonawczym obu tych czynów zabronionych.

Typ podstawowy czynu zabronionego określanego powszechnie mianem oszustwa podatkowego jest zagrożony karą grzywny do 720 stawek dziennych, karą pozbawienia wolności do lat 5 lub też obiema tymi karami łącznie. Wielorodzajowa sankcja karna zastosowana jest w przypadku wszystkich typów podstawowych czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie.

Karalne jest także usiłowanie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. W tym przypadku za usiłowanie można wymierzyć sprawcy karę pozbawienia wolności do 3 lat i 4 miesięcy pozbawienia wolności, karę grzywny do 480 stawek dziennych grzywny albo też obie te kary łącznie. Inne formy stadialne przestępstwa nie są karalne. Natomiast karalne jest pomocnictwo i podżeganie do przestępstw skarbowych. Za podżeganie sąd wymierza karę w granicach przewidzianych za sprawstwo.

Typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego zawarty w art. 56 § 2 k.k.s., zagrożony jest karą grzywny do 720 stawek dziennych. Powyższa kara jest jedynym rodzajem kary przewidzianym za wskazany typ przestępstwa. W tym przypadku Kodeks nie przewiduje karalności usiłowania. Natomiast wykroczenie skarbowe zawarte w art. 56 § 3 k.k.s. zagrożone jest wyłącznie karą grzywny, przewidzianą za wykroczenie skarbowe, a więc grzywną kwotową w wysokości od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia.

3. Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie formalnym kryterium rozwarstwienia podatkowych czynów zabronionych

Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie także jest formalnym kryterium rozwarstwienia czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Powyższe kryterium umożliwia wszakże przekształcenie na gruncie prawa karnego skarbowego kategorii ekonomicznej (wysokości rzeczywistego lub potencjalnego uszczerbku finansowego w postaci nieuiszczonego podatku) w kategorię prawnie relewantną, tzn. określenia *in concreto* stopnia społecznej szkodliwości czynu, na podstawie wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie odzwierciedla zatem stopień społecznej szkodliwości czynu i rzutuje na kwalifikację prawną czynu zabronionego.

Proces translacji polega na normatywnym powiązaniu abstrakcyjnego stopnia społecznej szkodliwości czynu z określonym zakresem wartości podatku

warunkiem uznania czynu za oszustwo podatkowe. Zob. G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 541.

narażonego na uszczuplenie i odzwierciedleniu powyższej zależności w ustawowym opisie czynów zabronionych. Wyrazem tych zabiegów na płaszczyźnie normatywnej jest właśnie rozwarstwienie podatkowych czynów zabronionych, polegające na przypisaniu konkretnych typów i odmian typów czynów karnych skarbowych do konkretnych zakresów wartości podatku narażonego na uszczuplenie.

Kodeksowe kryterium rozwarstwienia podatkowych czynów zabronionych na płaszczyźnie abstrakcyjnej stanowi pewien ciąg wartości liczbowych (zbiór liczb rzeczywistych), odzwierciedlających wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Na tym poziomie nie utożsamia się wysokości podatku narażonego na uszczuplenie z konkretną wartością liczbową. W ramach ciągu liczbowego wyodrębnia się natomiast poszczególne zakresy wartości podatku narażonego na uszczuplenie (przedziały liczbowe), które wpływają na kwalifikację prawną czynów zabronionych. Na podstawie analizy znamion czynów zabronionych zawartych w art. 54-56 k.k.s. można wyodrębnić trzy zakresy wartości podatku narażonego na uszczuplenie⁴⁷⁹:

- a) kwota podatku narażonego na uszczuplenie przewyższa „małą wartość”,
- b) kwota podatku narażonego na uszczuplenie stanowi „małą wartość”,
- c) kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przewyższa ustawowego progu.

Pierwszy z powyższych zakresów wartości przypisany jest do przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w art. 54 § 1 k.k.s, art. 55 § 1 i art. 56 § 1 k.k.s. Punktem odniesienia dla powyższego zakresu wartości jest „mała wartość”. Wskazane pojęcie zostało zdefiniowane w art. 53 § 14 k.k.s., gdzie przez to określenie rozumie się wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia⁴⁸⁰.

Można zatem wnioskować *a contrario*, że kwota podatku narażonego na uszczuplenie przekracza „małą wartość”, gdy przewyższa dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia, stanowi „dużą wartość”, gdy przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia lub „wielką wartość”, gdy przewyższa tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia albo też stanowi kwotę pozwalającą zakwalifikować czyn sprawcy jako przestępstwo skarbowe, skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego, zagrażające powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności „wielkiej wartości” (por. art. 53 § 11 i § 15-16 k.k.s). Kodeks karny skarbowy nie określa natomiast górnej granicy wysokości podatku narażonego na uszczuplenie, gdyż z oczywistych względów jest to niemożliwe.

479 Zob. L. Wilk, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, [w:] O. Górniok (red.), *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 565.

480 Zob. F. Nalikowski, *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie...*, Prok. i Pr. 2011, nr 2, s. 98-99.

Należy przy tym zauważyć, że wszystkie wskaźnikowe określenia wysokości podatku na uszczuplenie, zawarte w Kodeksie karnym skarbowym, cechuje pewien relatywizm pojęciowy. Ów relatywizm wyraża się w tym, że ocena wysokości podatku narażonego na uszczuplenie dokonywana jest w oparciu o wskaźniki nieuwzględniające rzeczywistych dochodów sprawcy. Stąd też może się okazać, że w pewnych przypadkach nawet kwota podatku narażonego na uszczuplenie równa dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia dla sprawcy o znacznych dochodach będzie relatywnie niewielka. Będzie to dotyczyć zwłaszcza podmiotów prowadzących działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT lub podatkiem akcyzowym. Natomiast w innym przypadku, nawet „mała wartość” – w relacji do dochodów na poziomie minimalnego wynagrodzenia – będzie dla sprawcy wartością znaczną⁴⁸¹. Należy też zauważyć, że ustawowe znamiona czynu muszą mieć charakter obiektywne. Niemożliwe jest zatem przyjęcie w tym zakresie innego rozwiązania, gdyż np. uzależnienie wskazanych wartości od dochodów sprawcy, zostałyby uznane za naruszenie zasady równości (podatników) wobec prawa.

Mała wartość podatku narażonego na uszczuplenie stanowi natomiast podstawę do wyodrębnienia typu uprzywilejowanego przestępstwa skarbowego. Wskazana wartość jest znamieniem odróżniającym typ podstawowy przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie od typu uprzywilejowanego. W przypadku pozostałych znamion czynu zabronionego Kodeks karny skarbowy odwołuje się do znamion zawartych w opisie typu podstawowego przestępstwa skarbowego. Wartość podatku narażonego na uszczuplenie musi zatem zawierać się przedziale obustronnie zamkniętym, gdzie dolną granicę podatku narażonego na uszczuplenie wyznacza wartość przekraczająca pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia, natomiast górną granicę stanowi dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia. Przy obowiązującym w 2016 r. minimalnym wynagrodzeniu za pracę na poziomie 1850 zł, powyższa wartość musi zatem przekraczać 9250 zł (5 x 1850 zł) i nie może przewyższyć kwoty 370 tys. zł (200 x 1850 zł)⁴⁸². W innym przypadku zachowanie sprawcy będzie stanowiło wykroczenie skarbowe albo też typ podstawowy przestępstwa skarbowego.

Natomiast w przypadku, gdy wartość podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, a więc nie przewyższa pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia, czyn sprawcy stanowi tylko wykroczenie skarbowe. W pozostałym zakresie Kodeks odwołuje się do znamion zawartych w opisie typu podstawowego

481 Zob. T. Bojarski, M. Szwarzcyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym*, [w:] Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Postuszny, J. Stelmasiak (red.), *Administracja publiczna u progu XXI w. Prace dedykowane Profesorowi Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemysł 2000, s. 102.

482 Por. art. 53 § 6 w zw. z art. 53 § 3 k.k.s. i art. 48 § 1 k.k.s.

przestępstwa skarbowego. Wprowadzenie kryterium ustawowego progu ma zatem na celu wyodrębnienie wśród czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie tych przypadków, które z uwagi na niski (ale nie znikomy) stopień społecznej szkodliwości, przejawiający się w wysokości podatku narażonego na uszczuplenie, winny zostać uznane za wykroczenia skarbowe. Wymaga przy tym podkreślenia, iż powyższa wartość, pozwalająca zakwalifikować czyn sprawcy jako przestępstwo skarbowe, na gruncie prawa karnego skarbowego jest znacznie wyższa, aniżeli w przypadku wykroczeń powszechnych, np. skierowanych np. przeciwko mieniu, gdzie wartość mienia lub wyrządzonej szkody nie może przekraczać 1/4 minimalnego wynagrodzenia⁴⁸³.

W przypadku wykroczeń skarbowych Kodeks karny skarbowy nie precyzuje dolnego progu wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Jednakże mając na uwadze to, że wykroczeniem skarbowym nie może być czyn, którego stopień społecznej szkodliwości jest znikomy z powyższego zakresu wartości należy wyłączyć właśnie takie sytuacje (zob. art. 1 § 2 k.k.s.).

Można zatem stwierdzić, że znikomy stopień społecznej szkodliwości, w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, winien być utożsamiany przede wszystkim z sytuacjami, w których wartość podatku narażonego na uszczuplenie jest niewielka. Jednakże należy mieć na uwadze także to, że pomimo dużego znaczenia wysokość uszczuplonej bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie jest ona jedynym czynnikiem uwzględnianym przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu. Powstaje wobec tego pytanie, jaka wartość podatku narażonego na uszczuplenie może spowodować, że czyn zostanie uznany za społecznie szkodliwy w stopniu znikomym?

Nie budzi wątpliwości, że w przypadku, gdy wartość podatku narażonego na uszczuplenie wynosi zero (np. niezłożenie tzw. zerowej deklaracji podatkowej), nie mamy do czynienia ze spowodowaniem skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie⁴⁸⁴. Natomiast każda inna, dodatnia wartość podatku narażonego na uszczuplenie powoduje, że możliwie jest rozpatrywanie problemu znikomej społecznej szkodliwości czynu sprawcy z punktu widzenia wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Przy tym wydaje się, że w sytuacji, gdy wartość podatku narażonego na uszczuplenie wynosi kilka lub nawet kilkanaście złotych, należy uznać, iż mamy do czynienia ze znikomym stopniem społecznej szkodliwości czynu. W tym przypadku bowiem koszty postępowania i koszty egzekucji znacznie przekraczają kwotę nieuiszczonego czy narażonego na uszczuplenie podatku. Niecelowe z eko-

483 Por. art. 119, 120, 122 i 124 k.w.

484 Zob. P. Kaleta, *Odpowiedzialność podatnika za niezłożenie deklaracji podatkowej w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, Doradztwo Podatkowe 2003, nr 1, s. 58 i n.

nomicznego punktu widzenia jest zatem wszczynanie i prowadzenie postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe.

Posługiwanie się kryteriami wartościowymi nie jest jakimś nadzwyczajnym rozwiązaniem. W Kodeksie karnym także przewiduje się bowiem surowsze warunki odpowiedzialności w stosunku do sprawców dopuszczających się określonych przestępstw wobec mienia „znacznej wartości” (por. art. 294 § 1 k.k.), czyli mienia, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 200 tys. zł (por. art. 115 § 5 k.k.).

Zastosowanie na gruncie prawa karnego skarbowego wartościowego kryterium rozwarstwienia związane jest przede wszystkim ze szczególnym charakterem należności podatkowych. Cechą charakterystyczną podatku jest bowiem jego wymierność, wyrażająca się w tym, iż można go wyrazić za pomocą określonej wartości pieniężnej. Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie na gruncie prawa karnego skarbowego odzwierciedla się za pomocą wielokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679, z 2004 r. Nr 240, poz. 2407 oraz z 2005 r. Nr 157, poz. 1314)⁴⁸⁵. Na tym tle mogą pojawić się wątpliwości (analizowane już w niniejszej pracy w związku z sposobem określania wysokości kary grzywny), dotyczące braku czytelności powyższych wskaźników⁴⁸⁶. Należy jednak wyjaśnić, iż ustalenie kryteriów rozwarstwienia czynów zabronionych wymaga wprawdzie dokonania pewnych operacji matematycznych, niemniej wyłącznie z tej przyczyny nie można zarzucać powyższym kryteriom braku czytelności, zwłaszcza że wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę jest wskaźnikiem powszechnie znanym i stosowanym na gruncie prawa wykroczeń. Na podstawie minimalnego wynagrodzenia ustalone są także m.in.: świadczenia chorobowe, dodatki za pracę w porze nocnej, kwota wynagrodzenia wolna od potrąceń czy maksymalna kwota odprawy z tytułu zwolnień grupowych.

Powiązanie kryteriów rozwarstwienia z wskaźnikami ekonomicznymi (wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę) powoduje, że wskaźniki parametryczno-nazwowe⁴⁸⁷, stosowane na gruncie k.k.s. mają charakter dynamiczny, tzn. zmieniają się wraz ze wzrostem minimalnego wynagrodzenia. Na przestrzeni kilkunastu ostatnich lat, począwszy od 1999 r., tzn. od czasu wejścia w życie Kodeksu karnego

485 Zob. O. Włodkowski, *Rola wskaźnika bazowego „minimalnego wynagrodzenia” w Kodeksie karnym skarbowym*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, Tom XXVIII, Wrocław 2012, s. 325-343.

486 Por. T. Bojarski, M. Szwarzcyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym...*, s. 100.

487 Zob. V. Konarska-Wrzosek., *Czy utrzymywać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w KKS?* [w:] V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i wiktymologii. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010, s. 337-348.

skarbowego wysokość ustawowego progu wzrosła ponad dwukrotnie, od 3335 zł w 1999 r. do 9250 zł w 2016 roku (zob. wykres nr 1). Przy tym największy wzrost w tym okresie obserwowany był w latach 2007- 2013. Wzrost wartości nominalnej kryterium rozwarstwienia przestępstw i wykroczeń skarbowych powoduje, że odzwierciedla ono nadal pewną stałą wartość ekonomiczną, która gwarantuje stały poziom represyjności prawa karnego skarbowego⁴⁸⁸. Nieuprawniony wydaje się być przy tym pogląd, zgodnie z którym nominalny wzrost wartości, określanej mianem ustawowego progu, oznacza złagodzenie stopnia represyjności prawa karnego skarbowego. Wprawdzie może się zdarzyć tak, że na przestrzeni kilku lat sprawca, który odpowiadałby za przestępstwo skarbowe, teraz będzie odpowiadał tylko za wykroczenie skarbowe, niemniej przy ocenie represyjności należy uwzględnić przede wszystkim wzrost realnych dochodów ludności, w związku z podwyższeniem minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz innych świadczeń, powiązanych z tym wskaźnikiem, a także spadek realnej siły nabywczej pieniądza spowodowany przez inflację. Przy tym tak znaczący wzrost nie może być uzasadniony tylko i wyłącznie spadkiem siły nabywczej pieniądza⁴⁸⁹, gdyż ogólny poziom inflacji liczony rok do roku w latach 1999-2015 wyniósł w przybliżeniu 53%, podczas gdy wartość określana mianem ustawowego progu wzrosła w tym czasie o ponad 179%⁴⁹⁰.

W przypadku pozostałych wskaźników parametryczno-nazwowych, należy zauważyć, że ich wzrost jest relatywnie większy niż w przypadku ustawowego progu, a powyższe wartości osiągają obecnie wielkości rzędu kilkuset tysięcy złotych, a nawet przekraczają milion złotych (zob. wykres nr 2). Przy tym można mieć wątpliwości, czy rzeczywiście kwota równa 320 tys. zł stanowi dla ogółu adresatów norm prawa karnego skarbowego tylko „małą wartość”. Powstaje w związku z tym pytanie czy w odniesieniu do tych wartości także powinien być stosowany ten sam mechanizm, co w przypadku ustawowego progu? Czy przyjęty przed laty mechanizm nie powoduje, że powyższe wartości stają się coraz bardziej oderwane od rzeczywistych realiów rynkowych i czy rzeczywiście odzwierciedlają stałą wartość ekonomiczną? Czy zasadne jest systematyczne powiększanie różnic pomiędzy powyższymi wskaźnikami? Wreszcie, jakie uzasadnienie ma powiązanie wartości podatku narażonego na uszczuplenie rzędu kilkuset milionów złotych z minimalnym wynagrodzeniem za pracę?

Reasumując rozważania dotyczące kryteriów rozwarstwienia podatkowych czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie należy

488 Zob. wyrok TK z dnia 20 lutego 2001 r., P2/00, OTK 2001, nr 2, poz. 32.

489 Por. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym...*, s. 100.

490 Źródło danych dot. inflacji w latach 1999-2012: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-pot-inflacja-roczne-wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-w-latach-1950-2014/>. Obliczenia własne.

stwierdzić, że podstawowym kryterium rozwarstwienia jest wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Przy tym trzeba zaznaczyć, że wyodrębnienie w ramach powyższego kryterium poszczególnych zakresów podatku narażonego na uszczuplenie stanowi wyraz zgeneralizowanej oceny stopnia społecznej szkodliwości tych czynów. Niewątpliwymi zaletami takiego rozwiązania jest zapewnienie stałego poziomu represyjności prawa karnego skarbowego, a także określoności ustawowego opisu czynów zabronionych (*nullum crimen sine lege certa*). Natomiast pewną wadą jest automatyzm w zakresie ustalania wysokości wskaźników parametryczno-nazwowych na podstawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, co powoduje, że wskazane wartości mogą znacznie odbiegać od realnych dochodów np. osób bezrobotnych czy pracujących na podstawie umów cywilnoprawnych (np. umowy zlecenie, umowy o dzieło), gdzie wysokość dochodów nie jest powiązana z wysokością minimalnego wynagrodzenia za pracę czy też osób prowadzących działalność gospodarczą i osiągających z tego tytułu znacznie wyższe dochody. Jednakże, pomimo wskazanych wątpliwości, nie wydaje się, ażeby dobrym rozwiązaniem był powrót do tradycyjnego, kwotowo-liczbowego określania kryteriów decydujących o randze czynów zabronionych, różniących się wyłącznie wysokością podatku narażonego na uszczuplenie⁴⁹¹, gdyż przyjęcie takiego rozwiązania oznaczałoby powrót do uzależnienia powyższych wskaźników od poziomu inflacji. Ponadto, na gruncie prawa karnego powszechnego, gdzie w ostatnich latach powrócono do kwotowego określania niektórych pojęć, jak np. mienie lub szkoda znacznej lub wielkiej wartości, z powodzeniem stosuje się także wskaźniki określone poprzez wielokrotność minimalnego wynagrodzenia. Tak określone wskaźniki funkcjonuje także w prawie pracy.

491 Por. V. Konarska-Wrzošek, *Czy utrzymywać kryteria nazwowo-parametryczne...*, s. 347-348.

ROZDZIAŁ VIII

**KARY I ŚRODKI KARNE PRZEWIDZIANE
ZA PRZESTĘPSTWA SKARBOWE I WYKROCZENIA
SKARBOWE SKUTKUJĄCE NARAŻENIEM PODATKU
NA USZCZUPLENIE I ICH WYMIAR**

§ 1. KARA GRZYWNY I ŚRODKI KARNE O CHARAKTERZE MAJĄTKOWYM

Kodeks karny skarbowy przewiduje stosowanie kar i środków karnych w celu zwalczania przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przy tym typowymi instrumentami pozwalającymi prawu karnemu skarbowemu zrealizować powyższy cel są przede wszystkim kary i środki karne o charakterze majątkowym⁴⁹². Wskazane środki reakcji prawnokarnej na czyn oddziałują bowiem bezpośrednio na sytuację finansową sprawcy, nakładając na niego obowiązek zapłaty określonej kwoty pieniężnej (grzywna, uiszczenie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów) lub też pozbawiając sprawcę określonych składników majątkowych (przepadek przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej).

Na gruncie prawa karnego skarbowego katalog kar kryminalnych, przewidzianych za popełnienie czynów zabronionych, został zawarty w art. 22 § 1 pkt 1-3 k.k.s. i art. 47 § 1 k.k.s. Zgodnie z tym pierwszym przepisem, karami za przestępstwa skarbowe są: kara grzywny w stawkach dziennych, kara ograniczenia wolności i kara pozbawienia wolności. Natomiast karą przewidzianą za wykroczenia skarbowe jest wyłącznie kara grzywny określona kwotowo (art. 47 § 1 k.k.s.). W przypadku przestępstw skarbowych, taki układ wewnętrzny katalogu kar nie jest oczywiście przypadkowy. Podkreśla się bowiem, że wyeksponowanie na pierwszym miejscu kary grzywny, stanowi przejaw urzeczywistnienia na gruncie prawa karnego skarbowego zasady wyrażającej priorytet represji o charakterze ekonomicznym⁴⁹³. Szczególna pozycja kary o charakterze ekonomicznym wynika przy tym ze „(...) specyficznego przedmiotu ochrony prawa karnego skarbowego, jakim jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Wspólnot Europejskich oraz

492 Zob. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 99; V. Konarska-Wrzosek, *Prawno-naturalne podstawy swojej filozofii karania w polskim prawie karnym skarbowym* [w:] A. Madeja (red.) *Nam hoc natura aequum est...*, *Księga Jubileuszowa ku czci Profesora Janusza Justyńskiego w siedemdziesięciolecie urodzin*, Toruń 2012, s. 566.

493 Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, CzPKiNP 1998, z. 1-2, s. 34; J. Sawicki, *Wykonywanie środków karnych o charakterze wolnościowym w prawie karnym skarbowym* [w:] T. Kalisz (red.), *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego. Tom XXXIII*, Wrocław 2014, s. 93-94; Szerzej także *Ustawowy priorytet kary grzywny w prawie karnym skarbowym* [w:] M. S. Wolański, *Zeszyty Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Techniki w Polkowicach. Studia z Nauk Społecznych*, nr 5, Polkowice 2012, s. 201-218.

prawnie ustanowiony porządek finansowy”⁴⁹⁴. Nie bez zastrzeżeń jednak należy przyjąć stwierdzenie, wyrażane powszechnie w doktrynie prawa karnego skarbowego, że taka kolejność poszczególnych kar w ramach katalogu zawartego w art. 22 § 1 k.k.s, stanowi wyraz ich abstrakcyjnie ujętego stopnia dolegliwości⁴⁹⁵. Można wszakże wskazać, że w przypadku przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, kara grzywny w wymiarze 720 stawek dziennych, nawet przy przyjęciu minimalnej wysokości stawki dziennej, będzie niewątpliwie karą bardziej dolegliwą dla sprawcy, aniżeli nawet kilkudniowa kara pozbawienia wolności. Stąd też przyjęta gradacja stopnia dolegliwości kar w ramach powyższego katalogu ma charakter względny. Przy tym, niezależnie od stopnia dolegliwości, kara kryminalna zawsze stanowi dolegliwość o charakterze celowym⁴⁹⁶.

W przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, bezpośrednio godzących w interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego bądź Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej), głównym instrumentem ich zwalczania jest kara grzywny⁴⁹⁷. Wszystkie czyny karne skarbowe są bowiem zagrożone karą grzywny, która w przypadku najpoważniejszych typów czynów zabronionych może być orzekana alternatywnie bądź kumulatywnie z karą pozbawienia wolności. Zgodnie z założeniami przyjętymi przez twórców Kodeksu, kara grzywny ma stanowić główny środek polityki kryminalnej w odniesieniu do przestępstw skarbowych, które z natury należą do czynów drobnych i średnich⁴⁹⁸.

Wskazana grupa czynów zabronionych jest nastawiona przede wszystkim na osiągnięcie korzyści majątkowych (redukcja zobowiązań podatkowych). Uzyskanie korzyści majątkowych w postaci nieuiszczonego podatku wiąże się zatem ze spowodowaniem realnego uszczerbku w mieniu wierzyciela podatkowego. W związku z tym kara grzywny, będąca karą o charakterze *stricte* majątkowym, stanowi szczególnie adekwatny, chociażby ze względów prewencyjnych, środek reakcji

494 M. Melezini, *Kara grzywny w Kodeksie karnym skarbowym* [w:] M. Melezini (red.), *System prawa karnego. Kary i środki karne. Poddanie sprawcy próbie. Tom VI*, Warszawa 2010, s. 339 i n.

495 V. Konarska-Wrzošek, *W kwestii zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonej kary*, PS 2000, nr 9, s. 98; Por. także L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 109; tenże, *Kara dożywotniego pozbawienia wolności a instytucje warunkowego zwolnienia i prawa łaski*, Prok. i Pr. 2008, nr 10, s. 11-12. M. Melezini, *Kara grzywny w Kodeksie karnym skarbowym...*, s. 339. Na gruncie prawa karnego skarbowego powyższe stwierdzenie nie budzi takich zastrzeżeń, gdyż dolna granica kary pozbawienia wolności jest wyższa (miesiąc), a wysokość kary grzywny niższa. (por. art. 33 k.k. i art. 37 k.k.).

496 Zob. V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wymiaru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 30.

497 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 99.

498 *Uzasadnienie projektu ustawy Kodeks karny skarbowy*, Druk Sejmowy Nr 1146, s. 33.

prawnokarnej na te czyny, gdyż pokazuje sprawcy ekonomiczną nieopłacalność popełniania przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Sprawca czynu zabronionego nie tylko, że nie osiąga zamierzonych korzyści finansowych, ale musi także uiścić karę grzywny, stanowiącą dolegliwość o charakterze majątkowym. Przy tym zobowiązany jest również uiścić uszczuploną należność publicznoprawną. Obowiązek wynagradzania wyrządzonych szkód stanowi wszakże podstawową zasadę prawa karnego skarbowego⁴⁹⁹. W sensie ekonomicznym zatem, sprawca zamiast spodziewanych zysków ponosi wyłącznie stratę, wynikającą z konieczności uiszczenia grzywny⁵⁰⁰, która z reguły jest nieporównanie większa od spodziewanych korzyści z popełnienia czynu zabronionego. Ponadto poza wymiarem ekonomicznym, kara grzywny posiada także określoną dawkę osobistej dolegliwości, rozumianej jako zadawanie skazanemu przykrości czy cierpień i przez niego odbieranych i odczuwanych⁵⁰¹.

Z punktu widzenia celów kary, grzywna stanowi wyjątkowo użyteczny instrument polityki kryminalnej⁵⁰², będący adekwatną odpowiedzią na naruszenie norm prawa podatkowego, gdyż sprawca ponosi dolegliwość tego samego rodzaju, co uszczerbek który rzeczywiście spowodował lub przynajmniej wywołał wysokie prawdopodobieństwo nastąpienia takiego uszczerbku⁵⁰³. V. Konarska-Wrzošek podkreśla, iż dominująca pozycja kary grzywny na gruncie prawa karnego skarbowego ma głębokie uzasadnienie w płaszczyźnie odpłaty i płaszczyźnie użytecznej⁵⁰⁴. Ponadto, kara grzywny bardzo dobrze wpisuje się w fiskalny charakter prawa karnego skarbowego, gdyż stanowi dodatkowe źródło dochodów Skarbu Państwa, a poza tym jest stosunkowo niedroga w wykonaniu, np. w porównaniu z karą pozbawienia wolności i nie generuje dodatkowych kosztów po stronie Skarbu Państwa.

Kodeks karny skarbowy przewiduje zagrożenie karą grzywny w stosunku do wszystkich czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. W przypadku przestępstw skarbowych, kara grzywny wymierzana jest w stawkach dziennych (system stawkowy lub dniówkowy). Przy tym należy podkreślić, że taki system wymierzania kary grzywny, zwany też modelem skandynawskim

499 W prawie karnym skarbowym obowiązek wynagradzania szkód, będący jedną z czterech zasad prawa natury, znalazł normatywne odzwierciedlenie znacznie wcześniej, niż nastąpiło to na gruncie prawa karnego powszechnego. Zob. V. Konarska-Wrzošek, *Prawno-naturalne podstawy...*, s. 555 i n.

500 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektwywy wyboru kary...*, s. 182.

501 Por. L. Lernell, *Rozważania o przestępstwie i karze na tle zagadnień współczesności. Eseje*, Warszawa 1975, s. 171-172.

502 Zob. M. Melezini (red.), *System prawa karnego...*, s. 275-276.

503 Zob. Cieślak, *Grzywna za przestępstwa majątkowe*, NP 1958, nr 1, s. 68; L. Gardocki, *O relacji między typem przestępstwa a zagrożeniem ustawowym*, PiP 1979, nr 8-9, s. 129 i n.

504 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektwywy wyboru kary...*, s. 182.

dominuje w europejskim ustawodawstwie karnym⁵⁰⁵. Wskazuje się, że przyjęty system gwarantuje – zgodnie z konstytucyjną zasadą równości – bardziej zindywidualizowany i sprawiedliwy sposób ustalania wysokości grzywny, tak aby w sposób adekwatny dostosować wysokość grzywny do osobistych możliwości płatniczych ukaranego, a także ograniczyć niebezpieczeństwo nadmiernego fiskalizmu w tym zakresie⁵⁰⁶. Stąd też w odniesieniu do wszystkich przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, ustawodawca przewidział w ramach tzw. zwykłego wymiaru kary możliwość orzeczenia kary grzywny w maksymalnej rozpiętości, tzn. od 10 do 720 stawek dziennych. Przy nadzwyczajnym obostrzeniu kary lub skazaniu na karę łączną sąd może natomiast orzec karę grzywny nawet do 1080 stawek dziennych (zob. art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. i art. 39 § 1 k.k.s., art. 40 § 3 k.k.s.). Wyrokiem nakazowym można natomiast wymierzyć karę grzywny do 200 stawek dziennych (art. 23 § 2 k.k.s.).

Kara grzywny za przestępstwa skarbowe wymierzana jest dwuetapowo. Pierwszy etap polega na określeniu liczby stawek dziennych według ogólnych dyrektyw kary, z uwzględnieniem poziomu społecznej szkodliwości czynu, stopnia zawinienia, potrzeb w zakresie prewencji ogólnej i szczególnej⁵⁰⁷. Wymierzona liczba stawek dziennych grzywny winna zatem odzwierciedlać poziom społecznej szkodliwości czynu i stopień winy sprawcy. Dlatego też powinna być ona porównywalna w przypadku analogicznych przestępstw, bez względu na sytuację majątkową sprawcy. Z tego punktu widzenia wśród przesłanek rzutujących na wymiar kary, wskazanych w przepisie art. 13 § 1 k.k.s., podkreśla się znaczenie tych okoliczności, które związane są z naruszeniem prawa finansowego, w szczególności: rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu, rodzaj i stopień naruszenia ciążącego na sprawcy obowiązków, zachowanie sprawcy po popełnieniu czynu zabronionego, a zwłaszcza starania sprawcy o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej⁵⁰⁸.

Natomiast drugi etap wymierzania kary sprowadza się do ustalenia wysokości stawki dziennej grzywny. Wysokość stawki dziennej musi zawierać się w przedziale od 1/30 minimalnego wynagrodzenia do czterystukrotności powyższej wartości (400 x 1/30). Przy tym powiązanie wysokości stawki dziennej z minimalnym wynagrodzeniem za pracę ma zapewnić, że kara będzie uwzględniała możliwości

505 V. Konarska-Wrzošek, *Projektowane zmiany w prawie karnym w zakresie kary grzywny i dyrektyw jej wymiaru*, PiP 2001, nr 5, s. 44 i n. Zob. także M. Melezini, *Kara grzywny w Kodeksie karnym z 1997 r.* [w:] M. Melezini (red.), *System prawa karnego...*, s. 305-306 i wskazana tam literatura.

506 Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 35.

507 Zob. J. Szumski, *Uwagi o samoistnej karze grzywny*, Prok. i Pr. 1999 r., nr 1, s. 7; A. Marek, *Problemy regulacji i orzekania kary grzywny*, PiP 2003, nr 2, s. 13.

508 Por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2006, s. 139-140; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 237-262; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 67-68.

finansowe sprawcy, a także będzie się charakteryzowała pewnym stopniem elastyczności, uwzględniającym zmiany aktualnej wartości pieniądza⁵⁰⁹. Należy podkreślić, iż sąd orzekając karę grzywny musi wskazać nie tylko liczbę stawek dziennych oraz wartość każdej z nich, ale musi także oznaczyć kwotę grzywny jako iloczynu tych zmiennych⁵¹⁰.

Określenie wysokości stawki dziennej grzywny winno odbywać się z uwzględnieniem sytuacji majątkowej sprawcy. Konieczne jest zatem ustalenie na tym etapie sytuacji majątkowej sprawcy, a w szczególności określenie ogółu dochodów (rzeczywistych i potencjalnych), w tym dochodów o charakterze osobistym uzyskiwanych z wszystkich możliwych źródeł. W doktrynie wskazuje się, że podstawą do ustalenia wysokości stawki dziennej winna być kwota dochodu, jaka pozostaje sprawcy po odliczeniu kosztów uzyskania dochodu, składek na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne i społeczne, wydatków na utrzymanie sprawcy i jego rodziny, kosztów leczenia czy też kosztów eksploatacji mieszkania⁵¹¹. Przy tym zgodnie z art. 23 § 3 k.k.s., sąd ustalając wysokość stawki dziennej bierze pod uwagę także warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Dopiero uwzględnienie wszystkich tych okoliczności pozwoli na wymierzenie grzywny w takiej wysokości, którą sprawca będzie w stanie uiścić bez nadmiernego uszczerbku dla siebie i dla najbliższej rodziny⁵¹². Ponadto, możliwość zróżnicowania wysokości stawek dziennych w przypadku sprawców analogicznych typów przestępstw, pozwala w znaczący sposób zniwelować różnice wynikające z odmiennej sytuacji ekonomicznej tych sprawców, a tym samym zapewnić porównywalny poziom dolegliwości orzeczonej kary.

Wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie zagrożone są natomiast karą grzywny określaną kwotowo. Grzywna kwotowa zstąpiła

509 P. Tatarczak, *Grzywna w Kodeksie karnym skarbowym*, Mon. Pod. 2000, nr 8, s. 23; J. Szumski, *Uwagi o samoistnej karze grzywny*, s. 8.

510 Zob. wyrok SA w Krakowie z dnia 12 października 2000 r., II AKa 168/00, KZS 2000, nr 11, poz. 38.

511 Zob. J. Szumski, *Uwagi o samoistnej karze grzywny*, s. 13-14; M. Melezini, *System wymiaru grzywnien w nowym Kodeksie karnym*, Mon. Pr. 1998, nr 3, s. 91; W. Wróbel, *Grzywna w nowym Kodeksie karnym [w:] Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze*, Warszawa 1998, nr 15, s. 9-11. W poszczególnych ustawodawstwach karnych innych państw europejskich funkcjonują dwa typy rozwiązań pozwalających na ustalenie dochodów sprawcy: zasada utraty i zasada dochodu netto. Pierwsza ze wskazanych zasad opiera się na ustaleniu stawki dziennej na podstawie dochodów sprawcy, pomniejszonych o wydatki na zaspokojenie podstawowych potrzeb życiowych, natomiast druga z wymienionych zasad postuluje uwzględnianie także potencjalnych dochodów, który ukarany mógłby osiągnąć. Podkreśla się, że uwzględnianie także potencjalnego dochodu ma przeciwdziałać celowemu obniżaniu dochodów, jednakże ten mechanizm nie może się przekształcić w środek nacisku na sprawcę, aby poszukiwał bardziej dochodowych zajęć. Szerzej G. Grebing, A. Spotowski, *Kara grzywny według systemu stawek dziennych w prawie karnym RFN*, NP 1982, nr 3-4, s. 170-171.

512 Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 36

funkcjonującą niegdyś na gruncie prawa karnego skarbowego karę pieniężną⁵¹³. Obecnie wskazuje się, że sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Zgodnie natomiast z art. 48 § 1 k.k.s., kara grzywny za wykroczenie skarbowe może zostać wymierzona w wysokości od 1/10 do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia. Kwotowy zakres rozpiętości kary grzywny jest w tym przypadku względnie szeroki. Jednakże brak systemu stawek dziennych nie oznacza bynajmniej braku możliwości dostosowania wysokości kary do sytuacji finansowej sprawcy wykroczenia skarbowego. Może to nastąpić w ramach procesu wymiaru kary. Wymierzając karę grzywny lub nakładając ją w postępowaniu mandatowym odpowiednio sąd lub finansowy organ postępowania przygotowawczego albo inny podmiot upoważniony do nakładania grzywny w drodze mandatu karnego, winien bowiem brać pod uwagę dochody sprawcy, jego stosunki rodzinne i majątkowe oraz możliwości zarobkowe (zob. art. 48 § 4 k.k.s.).

W doktrynie prawa karnego skarbowego postuluje się zróżnicowanie wysokości ustawowego zagrożenia karą grzywny w przypadku wykroczeń skarbowych, wskazując że nie wszystkie czyny zasługują na tożsame zagrożenie karą⁵¹⁴. Nie wydaje się jednak, aby różnice w zakresie zgeneralizowanej oceny stopnia społecznej szkodliwości były na tyle znaczne, że uzasadniałyby dyferencjację sankcji karnych, przewidzianych za poszczególne wykroczenia skarbowe. Wprawdzie, porównując wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie z wykroczeniem zawartym w art. 57 § 1 k.k.s., które nie powoduje skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, można mieć uzasadnione wrażenie, że wskazane czyny wykazują się różnym poziomem społecznej szkodliwości *in abstracto*. Należy jednak uwzględnić to, że powyższe wątpliwości mogą być z powodzeniem rozwiązywane na etapie sądowego wymiaru kary, bez potrzeby różnicowania wysokości ustawowego zagrożenia karą, przewidzianego za poszczególne wykroczenia skarbowe.

System określania wysokości kary grzywny za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, polegający na powiązaniu wysokości stawki dziennej lub grzywny, określonej kwotowo z wysokością minimalnego wynagrodzenia doznaje także pewnych ograniczeń, gdyż powyższy mechanizm ustalania wysokości grzywny odnosi się do wysokości minimalnego wynagrodzenia w chwili czynu. Nie uwzględnia natomiast wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie orzekania kary grzywny

513 Zob. M. Gajewski, *Kara grzywny za wykroczenia skarbowe*, Mon. Pod. 2001, nr 15, s. 769.

514 V. Konarska-Wrzosek, *Czy utrzymywać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w KKS?*, [w:] V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i wiktymologii. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010, s. 348.

w pierwszej instancji⁵¹⁵. Może to powodować pewne wątpliwości interpretacyjne, związane z określeniem wysokości minimalnego wynagrodzenia, będącego podstawą ustalenia wysokości stawki dziennej grzywny.

Należy bowiem zauważyć, że zwykle okres pomiędzy popełnieniem czynu a momentem wyrokowania jest stosunkowo długi. Wysokość minimalnego wynagrodzenia w tym okresie może zatem ulec znacznej zmianie. Zgodnie z art. art. 2 § 2 k.k.s., należy wtedy stosować ustawę nową, chyba że dotychczas obowiązująca ustawa jest korzystniejsza dla sprawcy. W przypadku podwyższenia minimalnego wynagrodzenia, z punktu widzenia wysokości kary grzywny, względniejsza dla sprawcy będzie z reguły stara ustawa⁵¹⁶. Kara grzywny w powyższym przypadku winna zatem i tak być ustalona na podstawie minimalnego wynagrodzenia, które obowiązywało w chwili popełnienia czynu zabronionego, a nie w chwili wyrokowania⁵¹⁷. Tytułem uzupełnienia nadmienić tylko należy, że w okresie obowiązywania Kodeksu karnego skarbowego minimalne wynagrodzenie za pracę wzrosło niemal trzykrotnie, zatem problem określenia wysokości minimalnego wynagrodzenia będącego podstawą określenia kary grzywny nie jest wcale marginalny.

W związku z przyjętym na gruncie prawa karnego skarbowego sposobem określania zakresu rozpiętości stawki dziennej grzywny i grzywny kwotowej, zrelatywizowanym do wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, podkreśla się, że taki mechanizm jest mało czytelny dla potencjalnych sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych⁵¹⁸. V. Konarska-Wrzosek w związku z tym postuluje nawet zastąpienie systemu ułankowo-iloczynowego – systemem kwotowo-liczbowym⁵¹⁹.

515 Nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego dokonana ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), z uwagi na wątpliwości dotyczące zgodności z Konstytucją RP, skreśliła z przepisu art. 23 § 3 k.k.s. unormowanie, zgodnie z którym wysokość kary grzywny była powiązana z wysokością „najniższego” (minimalnego) wynagrodzenia w czasie orzekania w pierwszej instancji. Podnoszono przy tym, że takie powiązanie może nie spełniać podstawowej zasady prawa karnego – *nulla poena sine lege*. Zob. L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 113.

516 Natomiast z punktu widzenia przyjętych kryteriów rozwarstwienia czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, może się okazać, że w przypadku przyjęcia wyższego minimalnego wynagrodzenia, sprawca przestępstwa skarbowego zostanie potraktowany łagodniej, tzn. będzie odpowiadał tylko za wykroczenie skarbowe lub za typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego.

517 V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych regulacji*, [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011, s. 177-178.

518 T. Bojarski, M. Szwarzczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym*, s. 101-102.

519 V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy...*, s. 178; V. Konarska-Wrzosek, *Czy utrzymywać kryteria nazwowo-parametryczne...*, s. 348. Podobny postulat na gruncie prawa karnego powszechnego zgłaszał także niegdyś A. Marek. Zob. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 545. Powyższy postulat został uwzględniony i na gruncie prawa karnego powszechnego powrócono do określeń kwotowych.

Podkreślić jednak należy, że powrót do systemu kwotowego przy określaniu kary grzywny, niewątpliwie korzystny z punktu widzenia systemowego, oznaczałby w istocie krok wstecz, wycofanie się z rozwiązań uniezależniających powyższe wartości od poziomu inflacji i automatycznie dostosowujących wysokość kary grzywny do zmieniających się warunków rynkowych⁵²⁰. Powrót do systemu kwotowego powodowałby zatem na nowo konieczność dokonywania okresowych nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego, sprowadzających się wyłącznie do aktualizacji wskaźników kwotowych. Można sobie wyobrazić funkcjonowanie takiego rozwiązania w okresie stabilności finansowej, gdzie poziom inflacji nie odbiega znacząco od tzw. celu inflacyjnego. Co jednak stanie się w sytuacji, gdy poziom inflacji gwałtownie wzrośnie i pojawi się potrzeba częstych waloryzacji tych kwotowych wskaźników? Czy wtedy ponownie powróci się do systemu ułamkowo-iloczynowego? Jak wpłynie to na stabilność systemu prawa?

Niezależnie od wskazanych wątpliwości, zastąpienie systemu ułamkowo-iloczynowego przy określaniu wysokości stawki dziennej grzywny – systemem kwotowo-liczbowym, wydaje się być rozwiązaniem możliwym do zaakceptowania, zwłaszcza z punktu widzenia czytelności tych wskaźników i respektowania zasady określoności kar. Przy tym powstaje też pytanie, czy w przypadku zastąpienia systemu ułamkowo-iloczynowego systemem kwotowym nie należałoby, przede wszystkim ze względów systemowych, rozważyć także zmiany sposobu określania wartości podatku narażonego na uszczuplenie, gdzie wskazane wartości także są relatywizowane do minimalnego wynagrodzenia za pracę?

Kodeks karny skarbowy przewiduje także możliwość zamiany kary grzywny orzeczonej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe na inny rodzaj kary w toku jej wykonywania. Dotyczy to sytuacji, gdy sprawca nie uści grzywny w terminie, a przymusowa egzekucja okaże się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna. Wtedy sąd może zamienić w całości karę grzywny za wykroczenie skarbowe na pracę społecznie użyteczną, trwającą od 7 dni do 3 miesięcy, w wymiarze od 5 do 10 godzin tygodniowo (art. 185 § 1 k.k.s.). W obowiązującym stanie prawnym nie jest już wprowadzanie wymagana uprzednia zgoda ukaranego na zamianę, jednakże ukarany ma możliwość wniesienia zażalenia na zarządzenie w przedmiocie zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną (art. 185 § 3 k.k.s.). Natomiast w przypadku przestępstw skarbowych przyjmuje się, że 10 stawek dziennych grzywny odpowiada miesięcowi pracy społecznie użytecznej, przy czym wymiar czasu pracy wynosi od 20 do 40 godzin miesięcznie. Należy przy tym podkreślić, że możliwość zamiany kary grzywny na pracę społecznie użyteczną

520 Por. L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 186.

dotyczy tylko tych przypadków, gdzie orzeczono karę grzywny nieprzekraczającą 120 stawek dziennych (art. 45 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.)

W przypadku, gdy egzekucja grzywny orzeczonej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie okazała się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna, sąd obligatoryjnie zarządza wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności, pod warunkiem jednak, że ukarany oświadczy, że nie podejmie pracy społecznie użytecznej albo uchylił się od jej wykonania, albo też zamiana grzywny na pracę społecznie użyteczną jest niemożliwa lub niecelowa (art. 46 § 1 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 i art. 186 § 1 k.k.s.). Przy tym w przypadku wykroczeń skarbowych jeden dzień zastępczej kary pozbawienia wolności jest równoważny grzywnie wynoszącej od 1/500 do 1/50 górnej granicy ustawowego zagrożenia. Zastępcza kara pozbawienia wolności orzeczona za wykroczenie skarbowe nie może jednak przekraczać 3 miesięcy.

Ponadto należy podkreślić, że w obowiązującym stanie prawnym, w przypadku wykroczeń skarbowych nie jest wymagane, aby właściwości i warunki osobiste sprawy umożliwiły odbycie takowej kary, a wysokość grzywny, która nie została uiszczona przez sprawcę przewyższała wysokość minimalnego wynagrodzenia, tzn. 1/20 górnej granicy ustawowego zagrożenia (por. art. 186 § 2 k.k.s. przed zmianami wprowadzonymi ustawą z dnia 11 września 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny wykonawczy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 240, poz. 1431). Możliwe jest zatem orzeczenie zastępczej kary pozbawienia wolności, niezależnie od wysokości nieuiszczonej przez sprawcę grzywny, a także w oderwaniu od właściwości i warunków osobistych sprawy. Powyższe rozwiązanie oznacza więc pewien automatyzm w zakresie stosowania zastępczej kary pozbawienia wolności i nie pozostawia sądomi możliwości uwzględnienia właściwości i warunków osobistych sprawy.

Natomiast, w przypadku przestępstw skarbowych, gdzie stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego wykonawczego, jeden dzień zastępczej kary pozbawienia wolności odpowiada dwóm stawkom dziennym grzywny. Zastępcza kara pozbawienia wolności nie może jednak w tym przypadku przekroczyć 12 miesięcy (art. 46 § 2 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.). Możliwe jest zatem orzeczenie względnie surowej zastępczej kary pozbawienia wolności, nawet w przypadku typów podstawowych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdy sprawcy wymierzono karę grzywny do 720 stawek dziennych. W odniesieniu zaś do typów uprzywilejowanych, gdzie ustawodawca nie przewiduje zagrożenia karą pozbawienia wolności, zastępcza kara pozbawienia wolności nie może przekroczyć 6 miesięcy. W związku z powyższym nie zawsze będzie możliwa zamiana całości orzeczonej kary grzywny na zastępczą karę pozbawienia wolności.

Ponadto w odniesieniu do przestępstw skarbowych ustawodawca przewidział także inny wyjątek od zasady konieczności wykonania orzeczeń sądowych w kształcie pierwotnym, polegający na możliwości ponownego ustalenia wysokości stawki dziennej grzywny w przypadku, gdy sprawca przestępstwa skarbowego uścił lub też została ściągnięta w drodze egzekucji tylko część orzeczonej kary, a okoliczności wymagane dla ustalenia wysokości stawki dziennej uległy istotnej zmianie. Wtedy sąd ponownie ustala wysokość stawki dziennej grzywny kierując się aktualną sytuacją ekonomiczną sprawcy, chyba że skazany wykaże, że niemożność uiszczenia kary grzywny nastąpiła z przyczyn niezależnych od niego (art. 182 k.k.s.). Przy tym w doktrynie słusznie podkreśla się, że sąd winien korzystać z powyższej możliwości tylko wtedy, gdy zmiana wysokości stawki dziennej spowoduje, iż wyegzekwowanie grzywny stanie się realne⁵²¹.

Sąd może również rozłożyć grzywnę na raty, jeżeli natychmiastowe wykonanie grzywny pociągnęłoby dla skazanego lub jego rodziny zbyt ciężkie skutki⁵²². Okres spłaty, co do zasady nie może przekraczać 1 roku od dnia wydania pierwszego postanowienia w tym zakresie (art. 49 § 1 k.k.w.). Jednakże w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie, gdy wysokość grzywny jest znaczna, można rozłożyć grzywnę na raty na okres do 3 lat (art. 49 § 2 k.k.w.). Można także uzależnić rozłożenie grzywny na raty od zabezpieczenia na majątku skazanego lub podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo (art. 183 k.k.s.). Podkreśla się powyższe rozwiązania (art. 182-183 k.k.s.) mają służyć przede wszystkim niedopuszczeniu do zamiany grzywny na zastępczą karę pozbawienia wolności, a przy tym stanowią wyraz priorytetowego znaczenia represji majątkowej na gruncie prawa karnego skarbowego⁵²³.

W szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy okaże się, że skazany z przyczyn od niego niezależnych nie może uścił kary grzywny, a wykonanie tej kary w postaci pracy społecznie użytecznej lub zastępczej kary pozbawienia wolności jest niemożliwe, sąd może umorzyć grzywnę w całości lub części. Ponadto nie zarządza się egzekucji grzywny także wtedy, jeżeli z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna (art. 51 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.). Należy wszakże podkreślić, iż bezskuteczna egzekucja grzywny, zamiast oczekiwanych dochodów generuje tylko dodatkowe koszty po stronie Skarbu Państwa⁵²⁴.

521 Zob. J. Zagrodnik [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 852.

522 W wyniku zmian wprowadzonych ustawą z dnia 11 września 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny wykonawczy oraz niektórych innych ustaw, zrezygnowano natomiast z możliwości odroczenia terminu uiszczenia kary grzywny.

523 Zob. J. Zagrodnik [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 852.

524 Zob. K. Postulski, *Umorzenie grzywny oraz innych należności sądowych*, Prok. i Pr. 2014, nr 5, s. 65-70.

Powyższe mechanizmy umożliwiające zamianę kary grzywny na inny rodzaj kary mają na celu zapewnienie egzekwowalności kary grzywny. Jednakże w przypadku wykroczeń skarbowych można mieć poważne wątpliwości, czy rozwiązanie polegające na możliwości zamiany kary grzywny na karę pozbawienia wolności, nie jest zbyt restrykcyjne i w istocie nieopłacalne. Podkreśla się bowiem, że kara pozbawienia wolności jako zastępcza forma wykonania kary grzywny „(...) nie powinna zmieniać istoty kary, w miejsce której jest wykonywana, szczególnie zmieniać formy dolegliwości zastosowanej przez sąd w wyroku”⁵²⁵. Wskazuje się przy tym słusznie, że w przypadku grzywny, wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności powoduje, że to nie sprawca, ale Skarb Państwa *de facto* ponosi dolegliwość o charakterze ekonomicznym, utrzymując skazanego w zakładzie karnym, a także ponosząc inne wydatki związane z wykonywaniem kary⁵²⁶. Wprawdzie skazany w każdym czasie może uwolnić się od odbywania zastępczej kary pozbawienia wolności przez złożenie kwoty przypadającej jeszcze do uiszczenia tytułem kary grzywny (art. 47 § 2 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.), niemniej tak szybkie zgromadzenie często dużych środków pieniężnych może być dla niego trudne. Można przy tym wskazać, iż przed zmianami, które weszły w życie dnia 1 stycznia 2012 r., możliwość zamiany kary grzywny na zastępczą karę pozbawienia wolności w przypadku wykroczeń skarbowych była zastrzeżona dla grzywny przekraczającej minimalne wynagrodzenie (por. art. 186 § 2 k.k.s. przed zmianami), natomiast w obowiązującym stanie prawnym nie przewiduje się takiego ograniczenia. Należy więc przyjąć, że na gruncie prawa karnego skarbowego zamiana kary grzywny na zastępczą karę pozbawienia wolności jest możliwa niezależnie od wysokości orzeczonej wobec sprawcy grzywny. Oczywiście, rozważając zasadność powyższego rozwiązania trzeba mieć na względzie, to że w istotę kar zastępczych wpisana jest większa dolegliwość, tak by osiągnąć pewien efekt psychologiczny i zmotywować sprawcę do uiszczenia kary grzywny, jednakże wydaje się, iż taką rolę w przypadku wykroczeń skarbowych z powodzeniem może pełnić także praca społecznie użyteczna, zaliczona na poczet kary grzywny.

De lege ferenda, należałoby zatem poważnie zastanowić się nad możliwością ograniczenia stosowania kar zastępczych wyłącznie do pracy społecznie użytecznej, zwłaszcza w kontekście dyrektywy szczególnej wymiaru kary, nakazującej traktowanie kary pozbawienia wolności jako *ultima ratio*. Wydaje się bowiem, iż nie do pogodzenia z powyższą dyrektywą wymiaru kary jest orzekanie zastępczej kary pozbawienia wolności za wykroczenia skarbowe, zwłaszcza, że na gruncie prawa

525 K. Postulski, *Orzekanie i wykonywanie zastępczej kary pozbawienia wolności*, *Probacja* 2013, nr 2, s. 47-48.

526 *Ibidem*, s. 48.

karne skarbowego powyższe zachowania naganne zagrożone są wyłącznie karą grzywny. Kara pozbawienia wolności zastrzeżona jest bowiem tylko dla sprawców najpoważniejszych przestępstw podatkowych, powodujących znaczny uszczerbek finansowy. Mając jednak na uwadze konieczność zapewnienia skutecznego egzekwowania grzywny, można ograniczyć się do postulatu ponownego wprowadzenia kwotowego ograniczenia kary grzywny, która może zostać zamieniona na karę pozbawienia wolności. Przy tym biorąc pod uwagę wysokość kary grzywny, jaka może być orzeczona za wykroczenie skarbowe, wydaje się, że granica mogłaby być określona na poziomie minimalnego wynagrodzenia. Taki poziom wydaje się być optymalny zarówno z punktu widzenia zasady nakazującej traktowanie kary pozbawienia wolności jako *ultima ratio*, jak również ze względów prewencyjnych. Powyższe rozwiązanie nie może bowiem stwarzać wrażenia bezkarności.

Kodeks karny skarbowy, poza karami kryminalnymi przewiduje także możliwość stosowania wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie środków karnych. Katalog środków karnych *sensu stricto* przewidzianych za przestępstwa skarbowe został zawarty w art. 22 § 2 pkt 1-7 k.k.s. i obejmuje środki o zróżnicowanym charakterze. Przy tym w przypadku przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie podkreśla się znaczenie środków karnych o charakterze majątkowym⁵²⁷. Do wskazanych środków karnych można zaliczyć: przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej (art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s.). Pozostałe środki karne mają charakter niemajątkowy. Natomiast wobec sprawców wykroczeń skarbowych można orzec wyłącznie przepadek przedmiotów bądź też ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 47 § 2 pkt 2 i 3 k.k.s.).

Środek karny w postaci przepadku przedmiotów stanowi niewątpliwie jeden z głównych instrumentów walki z przestępczością podatkową. W doktrynie podkreśla się bowiem słusznie, że pozbawienie korzyści uzyskiwanych z działalności przestępczej jest skuteczniejszym środkiem, aniżeli długoterminowe pozbawienie wolności⁵²⁸. Wskazany środek ma charakter represyjno-kompensacyjny. Przy tym przedmiotowy zakres stosowania powyższego środka karnego, w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, może być stosunkowo szeroki. W odniesieniu do przestępstw skarbowych wskazany środek, zgodnie z przepisem art. 29 § 1-3 k.k.s. może wszakże obejmować zarówno przedmioty pochodzące bezpośrednio z przestępstwa skarbowego, narzędzie lub inny

527 Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, „Majątkowe” środki karne w KKS, Mon. Pod. 2001, nr 11, s. 18.

528 H. Nelen, *Hit them where it hurts most?*, Crime, Law & Social Change 2004, vol. 41, s. 517.

przedmiot stanowiący mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego, a także opakowania i przedmioty połączone z przedmiotem przestępstwa w taki sposób, że niemożliwie jest ich rozłączenie bez uszkodzenia któregoś z nich. Wskazany środek karny ma w zasadzie charakter fakultatywny. Obligatoryjny przepadek dotyczy wyłącznie tych przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione. Jednakże, w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, obligatoryjny przepadek przedmiotów będzie miał charakter raczej wyjątkowy, gdyż działalność niezgodna z prawem w zasadzie nie podlega opodatkowaniu⁵²⁹.

W przypadku czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania (art. 54 § 1-3 k.k.s.), przepadek będzie obejmował przede wszystkim przedmioty, które podlegają opodatkowaniu, a nie zostały do opodatkowania zgłoszone. Wskazuje się także, że w sytuacji, gdy podatnik w celu uchylenia się od opodatkowania, nie zgłasza prowadzonej działalności gospodarczej, to przypadkowi ulega cały przedmiot takowej działalności, a więc np. maszyny, urządzenia, towary⁵³⁰. Pewne wątpliwości mogą jednak dotyczyć przypadku przedmiotów wykorzystywanych do popełnienia przestępstwa, w tym środków transportowych, których wartość może być znaczna. Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują bowiem, że przypadkowi podlegają także różnego rodzaju środki przewozowe (pojazdy drogowe, łodzie, statki, samoloty itp.), zarówno nabyte i przystosowane do łamania prawa, jak też przedmioty służące do legalnego użytkowania lecz wykorzystywane do łamania prawa⁵³¹. Inni autorzy natomiast podkreślają, że wysoce kontrowersyjne byłoby uznanie za *instrumenta sceleris* takich przedmiotów, które nie posiadają cech szczególnie ułatwiających popełnienie przestępstwa skarbowego lub specjalnie przystosowanych w tym celu, a które sprawcy wykorzystują tylko niejako „przy okazji”, zresztą zgodnie z przeznaczeniem tych przedmiotów⁵³². Analizując powyższe stanowiska jednakże wydaje się, że decydującym kryterium w tym przypadku winno być to, czy te przedmioty rzeczywiście służyły, a więc były wykorzystane, pomimo iż nie były do tego celu przeznaczone, tzn. nie posiadały szczególnych ułatwień i specjalnych przystosowań. Pewien wyjątek, w odniesieniu do wykroczeń skarbowych stanowi przepadek środka przewozowego, którego nie orzeka się, chyba że środek ten został specjalnie przystosowany do popełnienia czynu zabronionego (art. 49 § 1 k.k.s. *in fine*). Uzasadnione jest to przede wszystkim tym, że wykroczenia skarbowe

529 Szerzej rozdział VI § 2 niniejszej pracy.

530 S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 138.

531 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 118.

532 J. Raglewski, *Przepadek, przedmiotów w Kodeksie karnym skarbowym – zagadnienia materialnoprawne*, Prawo Spółek 2002, nr 4, s. 55.

są czynami o stosunkowo niskim ciężarze gatunkowym i nie wiążą się ze znacznym uszczupleniem należności publicznoprawnej.

Podkreśla się przy tym, że tak szeroki zakres stosowania przepadku przedmiotów ma na celu pozbawienie sprawcy wszelkich owoców przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, a także uniemożliwienie podjęcia w przyszłości nielegalnej działalności analogicznego rodzaju z wykorzystaniem środka przewozowego. Z tym ostatnim argumentem nie można się jednak do końca zgodzić, gdyż w przypadku przestępstw podatkowych, opodatkowanie czynności np. sprzedaży czy świadczenia usług powoduje, że sprawca (wobec którego nie orzeczono zakazu prowadzenia działalności gospodarczej) może kontynuować działalność legalnie. Orzekanie przepadku środka przewozowego nie wydaje się w tej sytuacji konieczne.

Przy określaniu zakresu przepadku przedmiotów nie bez znaczenia jest także czynnik finansowy, gdyż z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia, przedmioty podlegające przepadkowi przechodzą na własność Skarbu Państwa, a kwoty uzyskane z ich zbycia stanowią dochody budżetu państwa. Sąd może również orzec zniszczenie przedmiotów podlegających przepadkowi. Przy tym niekiedy, np. w przypadku wyrobów tytoniowych zniszczenie jest obligatoryjne, a koszty tej operacji obciążają skazanego, stanowiąc dla niego dodatkową dolegliwość (art. 36 § 6 i 7 k.k.s.).

W przypadku firmanctwa przepadek będzie obejmował przede wszystkim przedmioty, które były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej pod cudzym imieniem, nazwiskiem lub firmą. Stąd też zakres przedmiotowy przepadku przedmiotów będzie z reguły ściśle związany z rodzajem prowadzonej działalności. Mogą to być np. faktury *in blanco*, pieczętki, towary opatrzone logiem innego podmiotu, gdy niemożliwe jest usunięcie znaku bez uszkodzenia towaru itp.

Natomiast w odniesieniu do oszustwa podatkowego, należy przyjąć, że przepadkowi może ulec przedmiot, co do którego podano nieprawdziwe dane w deklaracji lub oświadczeniu lub też zatajono prawdę albo też nie zawiadomiono o zmianie danych. Jednakże równie dobrze taki przedmiot po opodatkowaniu może trafić do obrotu, pod warunkiem, że jego przepadek nie jest obligatoryjny.

Należy podkreślić, że przedmioty czynów zabronionych znamiennych narazem podatku na uszczuplenie podlegają przepadkowi nawet wtedy, gdy nie są własnością sprawcy (art. 31 § 1 i art. 47 § 4 k.k.s.). Sąd może orzec przepadek narzędzi czynu zabronionego także wówczas, jeżeli ich właściciel lub inna osoba uprawniona na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach przewidywała albo mogła przewidzieć, że mogą one służyć albo być przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 31 § 1a k.k.s.). Nie dotyczy to jednak przedmiotów, które zostały uzyskane przez sprawcę w drodze czynu zabronionego, gdyż wtedy podlegają one zwrotowi na rzecz uprawnionego podmiotu. Osoba

uprawniona, do czasu rozpoczęcia przewodu sądowego w pierwszej instancji, może także wnieść interwencję, co do przedmiotu zagrożonego przepadkiem (art. 126 k.k.s.). Przy tym trafnie zauważa się, że w przypadku przedmiotu objętego współwłasnością, skuteczne wniesienie interwencji stanowi przeszkodę w orzeczeniu przepadku, gdyż na gruncie prawa karnego skarbowego brak jest możliwości orzeczenia przepadku tylko udziału należącego do sprawcy⁵³³. W związku z powyższym należy rozważyć wprowadzenie w Kodeksie karnym skarbowym rozwiązania zawartego w art. 44 § 7 k.k., poprzez rozszerzenie katalogu zawartego w art. 20 § 2 k.k.s. o powyższy przepis (por. art. 44 § 7 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

Kodeks karny skarbowy przewiduje także pewne wyłączenia w zakresie stosowania przepadku przedmiotów. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, gdy orzeczenie przepadku przedmiotów byłoby niewspółmierne do wagi popełnionego czynu (wartość przedmiotu), lub gdy sprawca uiszczył równowartość przedmiotów zagrożonych przepadkiem. Przy tym wskazane ograniczenie nie ma zastosowania w sytuacji, gdy uregulowana należność publicznoprawna (podatek) jest niewspółmiernie niska w stosunku do równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów albo gdy dotyczy przedmiotów, które zostały specjalnie przystosowane do popełnienia czynów zabronionych. Sąd orzeka wtedy przepadek przedmiotów z uwagi na ochronę interesu społecznego. Przepadek przedmiotów ma w tym względzie wymiar przede wszystkim prewencyjny. Należy również dodać, że orzekając przepadek przedmiotów sąd musi szczegółowo określić przedmioty podlegające przepadkowi, tak aby nie było trudności z ich identyfikacją i wydzieleniem ich z ogółu składników majątkowych sprawcy⁵³⁴.

Środek karny polegający na ściągnięciu równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, wskazany w art. 22 § 2 pkt 4 k.k.s. ma charakter alternatywny wobec przepadku przedmiotów. Powyższy środek orzeka się wszakże wtedy, gdy niemożliwie jest orzeczenie (w całości lub części) przepadku przedmiotów, z uwagi na to, że przedmiot podlegający przepadkowi został zniszczony, zgubiony, ukryty lub z innych przyczyn faktycznych lub prawnych nie może być objęty w posiadanie (art. 32 § 1 k.k.s.). Przyczyny faktyczne uniemożliwiające orzeczenie przepadku przedmiotów obejmują bardzo różne okoliczności np. wywiezienie, porzucenie, sprzedaż innemu podmiotowi tych przedmiotów. Natomiast przeszkodą o charakterze prawnym jest zgłoszenie skutecznej interwencji. Nie dotyczy to wszakże przedmiotów, których przepadek jest obligatoryjny (zob. art. 29 pkt 4 k.k.s.). Przy tym nie ma znaczenia to, czy wskazane przeszkody zostały przez sprawcę spowodowane świadomie czy też mają charakter obiektywny. Istotne jest natomiast to, że niemożliwie jest

533 Zob. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, s. 144.

534 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 57.

orzeczenie przepadku przedmiotu. Wtedy sąd obligatoryjnie orzeka ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Kwotę stanowiącą równowartość pieniężną przepadku przedmiotów ustala się na podstawie wartości rynkowej rzeczy tego samego rodzaju i gatunku, obowiązującej na terytorium RP w chwili popełnienia czynu zabronionego (metoda porównawcza). W przypadku braku danych, określa się powyższą wartość w drodze oszacowania, np. na podstawie opinii rzeczoznawcy majątkowego (art. 53 § 17 k.k.s.). Powyższa wartość powinna odzwierciedlać aktualne ceny rynkowe, a także stopień zużycia tych przedmiotów⁵³⁵.

Innym środkiem karnym o charakterze majątkowym, który także może być orzekany wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie jest przepadek osiągniętej korzyści majątkowej. Przy tym funkcjonalnie przepadek korzyści majątkowych nawiązuje do konfiskaty mienia, znanej w dawnym prawie karnym. Środek ten ma charakter subsydiarny wobec przepadku przedmiotów, charakteryzuje się przy tym ograniczonym zakresem przedmiotowym. Słusznie więc podkreśla się, że wskazany środek karny stanowi dodatkowy instrument, który powinien być stosowany wtedy, gdy orzeczenie przepadku przedmiotów jest niewystarczające lub też nie pozwala na pozbawienie sprawcy wszystkich rzeczywiście odniesionych korzyści majątkowych⁵³⁶. W świetle art. 33 § 1 k.k.s., przepadek korzyści dotyczy korzyści majątkowych niepodlegających przepadkowi przedmiotów, wskazanych w art. 29 § 1 pkt 1 i 4 k.k.s., a więc przedmiotów pochodzących bezpośrednio z przestępstwa skarbowego, a także przedmiotów, których przepadek jest obligatoryjny. Obejmuje przy tym wyłącznie przedmioty zmaterializowane, a więc np. ruchomości, nieruchomości, polski lub obcy pieniądz, inny środek płatniczy, dokument uprawniający do otrzymania sumy pieniędzy albo zawierający obowiązek wypłaty kapitału, odsetek, udziału w zyskach lub stwierdzenie uczestnictwa w spółce⁵³⁷. Niekiedy bowiem związek pomiędzy czynem zabronionym a osiągnięciem korzyści majątkowej jest stosunkowo odległy, a przez to trudny do uchwycenia, także na skutek działań podejmowanych przez samych sprawców, którzy są zainteresowani nieujawnieniem osiągniętych korzyści majątkowych. Dlatego też w takich przypadkach, bezwzględnie konieczne jest ustalenie związku pomiędzy korzyściami pochodzącymi bezpośrednio z przestępstwa a korzyściami, które pochodzą z przestępstwa tylko pośrednio⁵³⁸. Przynajmniej

535 T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 171.

536 V. Konarska-Wrzošek, *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodową i zorganizowaną przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 4, s. 69.

537 V. Konarska-Wrzošek, *Prawnokarne instrumenty...*, s. 67.

538 Z. Sienkiewicz, *Zamiast konfiskaty mienia*, [w:] L. Bogunia (red.) *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, t. IV, Wrocław 1999, s. 162.

srowadza się to do ustalenia przepływów środków pieniężnych, które posłużyły sprawcy do nabycia określonych składników majątkowych. Zadanie to wymaga szczegółowej wiedzy z zakresu rachunkowości, a w szczególności przeprowadzenia analizy rachunków przepływów pieniężnych (Cash Flow).

Zgodnie z treścią przepisu art. 53 § 13 k.k.s., korzyścią majątkową jest korzyść uzyskana zarówno dla siebie, jak też dla innej osoby. Wskazana definicja eksponuje zatem przede wszystkim beneficjentów osiągniętych korzyści. Przy tym warto podkreślić, że przed nowelizacją powyższego przepisu, korzyść majątkową definiowano jako zwiększenie aktywów lub też zmniejszenie pasywów dla siebie bądź też innych podmiotów⁵³⁹. W przypadku wskazanej grupy czynów zabronionych, osiągnięcie korzyści majątkowej będzie polegać przede wszystkim na zmniejszeniu pasywów majątkowych (zobowiązań podatkowych), gdyż narażenie bądź też uszczuplenie podatku powoduje, że sprawca nie uiszcza należności podatkowych, które uiścić powinien, a tym samym *de facto* osiąga korzyść majątkową (przysporzenie majątkowe), równą sumie niezapłaconego podatku. Ze zwiększeniem aktywów mielibyśmy do czynienia, np. w sytuacji, gdy sprawca uzyskał nienależny zwrot podatku (art. 76-76a k.k.s.).

Kodeks karny skarbowy wprowadza także dwa domniemania związane z przynależnością mienia uzyskanego z popełnienia przestępstwa do sprawcy, które mają zagwarantować, że przepadek obejmie wszystkie korzyści uzyskane z popełnienia przestępstwa, bez względu na podejmowane przez sprawcę działania, mające na celu ukrycie tych przysporzeń majątkowych⁵⁴⁰. Zgodnie z pierwszym z tych domniemań, jeżeli w trakcie popełnienia czynu zabronionego sprawca pośrednio lub bezpośrednio osiągnął korzyść majątkową dużej wartości, to przyjmuje się, że mienie, które sprawca objął we władanie lub do którego uzyskał jakikolwiek tytuł w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub po jego popełnieniu, do chwili wydania chociażby nieprawomocnego wyroku, stanowi korzyść majątkową uzyskaną z przestępstwa skarbowego (art. 33 § 2 k.k.s.). Natomiast, zgodnie z drugim domniemaniem, gdy okoliczności sprawy wskazują na duże prawdopodobieństwo, że sprawca przestępstwa skarbowego w trakcie popełnienia przestępstwa skarbowego pośrednio lub bezpośrednio osiągnął korzyść majątkową dużej wartości,

539 Por. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 121.

540 Można przy tym wskazać, że wcześniej domniemania mające na celu przeciwdziałanie usunięciu mienia ruchomego spod egzekucji były zawarte w art. 6 ustawy z dnia 21 stycznia 1958 r. o wzmożeniu ochrony mienia społecznego przed szkodami wynikającymi z przestępstwa (Dz. U. Nr 4, poz. 11). Przewidywano tam, że rzeczy i prawa majątkowe, które znajdowały się we władaniu osoby będącej w bliskim stosunku z podejrzanym o popełnienie przestępstwa, należały do niego, a także wskazywano, iż przy egzekucji orzeczonego przez sąd przepadku mienia rzeczy i prawa majątkowe, które należały do skazanego po odbyciu przez niego kary lub po jej darowaniu, należały do niego także w czasie popełnienia przestępstwa.

a następnie przeniósł to mienie stanowiące korzyść majątkową na osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, faktycznie lub pod jakimkolwiek tytułem prawnym, to także przyjmuje się że rzeczy będące w samoistnym posiadaniu tej osoby lub jednostki lub przysługujące jej prawa majątkowe należą do sprawcy (art. 33 § 3 k.k.s.).

Wskazane domniemania mają oczywiście charakter wzruszalny, niemniej w tym przypadku ciężar dowodowy spoczywa na sprawcy lub osobie zainteresowanej⁵⁴¹. Muszą oni wszakże wykazać legalne pochodzenie posiadanego mienia. W tym zakresie prawo karne skarbowe wykorzystuje więc mechanizmy wykorzystywane na gruncie prawa podatkowego. Jednakże powyższe rozwiązanie może budzić pewne wątpliwości z uwagi na brak obowiązku wykorzystania innych środków dowodowych przed skorzystaniem z powyższych domniemań⁵⁴². Pojawia się bowiem niebezpieczeństwo, że wskazane rozwiązania, niewątpliwie upraszczające postępowanie dowodowe, będą nadużywane w celu wyrównania uszczerbku finansowego, poniesionego przez Skarb Państwa.

Środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej ma charakter alternatywny. Znajduje bowiem zastosowanie w tych sytuacjach, gdzie niemożliwe jest orzeczenie przepadku korzyści majątkowych. W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej może być orzeczone, np. gdy sprawca zbył rzecz ruchomą bądź nieruchomości, którą nabył za środki uzyskane z popełnienia przestępstwa skarbowego. Orzeczenie powyższego środka karnego winno być zatem poprzedzone szczegółową analizą przepływów finansowych i transakcji dokonanych przez sprawcę.

Przepadku korzyści majątkowych i ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej nie stosuje się, gdy wskazana korzyść podlega zwrotowi na rzecz innego niż Skarb Państwa uprawnionego podmiotu. Powyższe rozwiązanie statuuje zasadę pierwszeństwa praw majątkowych osób trzecich przed orzeczeniem przepadku przedmiotów na rzecz Skarbu Państwa. W tym przypadku interes prywatny (prawo własności) ma zatem pierwszeństwo przed interesem fiskalnym Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów.

541 L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 146.

542 Zob. A. Marek, *Problematyka przepadku korzyści pochodzących z przestępstwa – aktualny stan prawny i projekty zmian nowelizacyjnych*, Apelacja Gdańska 2003, nr 1, s. 8-13.

§ 2. KARY I ŚRODKI KARNE STANOWIĄCE DOLEGLIWOŚĆ O CHARAKTERZE ŚCIŚLE OSOBISTYM

Kodeks karny skarbowy, poza karą grzywny i środkami karnymi o charakterze majątkowym, przewiduje za przestępstwa skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie także kary i środki karne stanowiące dla sprawcy dolegliwość o charakterze ściśle osobistym. Należą do nich: kara ograniczenia wolności, kara pozbawienia wolności, zakaz prowadzenia działalności, podanie wyroku do publicznej wiadomości, a także pozbawienie praw publicznych, z tym zastrzeżeniem, że kara ograniczenia wolności może być wymierzona tylko w wyniku modyfikacji ustawowego wymiaru kary, gdyż nie została przewidziana w sankcji. Do powyższych środków nie zaliczono natomiast specyficznego środka karnego w postaci dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, który ma zupełnie odmienny charakter i nie może zostać sklasyfikowany w ramach powyższych kategorii⁵⁴³.

Kara pozbawienia wolności jest najsurowszym rodzajem kary przewidzianej na gruncie prawa karnego skarbowego. Przy tym możliwość orzekania tego rodzaju kary została ograniczona tylko do najpoważniejszych przestępstw skarbowych, w tym typów podstawowych przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w art. 54 § 1, art. 55 § 1 i art. 56 § 1 k.k.s. Kara pozbawienia wolności za powyższe czyny może zostać orzeczona w wymiarze od 5 dni do 5 lat. Przy tym podkreśla się, że tak niska dolna granica kary pozbawienia wolności, zgodna ze światowymi tendencjami w tym zakresie, pozwala osiągnąć cel poprzez sam fakt skazania sprawcy na karę „więzienia”⁵⁴⁴. Skazanie pełni w tym przypadku funkcję terapii szokowej, a samo zagrożenie karą pozbawienia wolności, bez względu na długość kary, będzie realizować cele ogólnoprewencyjne⁵⁴⁵. Poza tym, należy zgodzić się z tym, że krótki czas trwania kary pozbawienia wolności pozwala ograniczyć negatywny wpływ ze strony sprawców zdemoralizowanych⁵⁴⁶. Jednak

543 Zob. I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 66-67; Tak też np. M. Błaszczyk, M. Zbrojewska, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2011, s. 73-74, 87.

544 Zob. Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 39-40.

545 V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek., T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 110.

546 Ibidem; Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 40;

na tle tych niewątpliwych zalet, zważyć należy także na stosunkowo wysokie koszty wykonywania kilkudniowej kary pozbawienia wolności, w porównaniu np. z dominującą na gruncie prawa karnego skarbowego karą grzywny. Ponadto w przypadku skazania na tak krótkotrwałą karę, brak jest możliwości podjęcia pracy wychowawczej ze skazanym. Natomiast maksymalna wysokość kary pozbawienia wolności wynosząca 5 lat, na tle przestępstw powszechnych i tak wydaje się być karą niezbyt surową. Warto przy tym nadmienić, iż początkowo górna granica ustawowego zagrożenia karą pozbawienia wolności, przewidziana w k.k.s. wynosiła tylko 3 lata⁵⁴⁷.

W przypadku zaś, gdy sprawca popełnił przestępstwo skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie w warunkach uzasadniających nadzwyczajne obostrzenie kary, np. gdy wartość uszczuplonego podatku jest duża (art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.) lub sprawca uczynił sobie z popełniania przestępstw stałe źródło dochodu (pkt 2), możliwe jest orzeczenie kary pozbawienia wolności w wymiarze od 3 miesięcy do 10 lat. Natomiast w przypadku orzeczenia kary łącznej za przestępstwa skarbowe pozostające w realnym zbiegu, można wymierzyć sprawcy nawet karę 15 lat pozbawienia wolności (art. 28 § 2 k.k.s. i art. 39 k.k.s.). W tym zakresie prawo karne skarbowe pod względem represyjności zrównuje się więc z prawem karnym powszechnym (por. art. 86 k.k.).

Należy przy tym podkreślić, że w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie kara pozbawienia wolności nie występuje w sankcji samodzielnie, lecz zawsze alternatywnie lub kumulatywnie z karą grzywny. Dlatego też sąd może ograniczyć się do wymierzenia sprawcy wyłącznie kary grzywny. Kara pozbawienia wolności na gruncie prawa karnego skarbowego jest bowiem traktowana jako *ultima ratio*⁵⁴⁸. Oznacza to, że w przypadku najpoważniejszych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które poza karą pozbawienia wolności, zagrożone są karą wolnościową w postaci kary grzywny, to kara grzywny winna mieć pierwszeństwo, pod warunkiem wszak, że pozwoli osiągnąć cele stawiane przed karą.

Kara ograniczenia wolności może zostać orzeczona wobec sprawców przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, w wyniku nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 36 § 1 pkt 1 k.k.s), a także zamiast kary pozbawienia wolności – na podstawie art. 26 k.k.s., w szczególności, gdy sąd orzeka równocześnie środek karny. Przy czym nie stoi to na przeszkodzie orzeczeniu także kary grzywny za to przestępstwo. Sprawca ma także obowiązek uiścić uszczuploną

547 Zmiana została wprowadzona ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479); Zob. także S. Baniak, *Wielka nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego – zmiany w przepisach materialnoprawnych (1)*, PP 2005, nr 12, s. 8-9.

548 V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek V., T. Oczkowski T., J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 110.

należność publicznoprawną. Kara ograniczenia wolności trwa od 1 miesiąca do 2 lat (dotyczy to także nadzwyczajnego obostrzenia) i polega na obowiązku wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne w wymiarze od 20 do 40 godzin miesięcznie i potrąceniu od 10% do 25% wynagrodzenia za pracę w stosunku miesięcznym na cel społeczny wskazany przez sąd (art. 34 § 1 i 1a k.k. w zw. z art. 26 § 4 k.k.s.). Przy tym powyższe obowiązki mogą być orzeczone łącznie lub osobno. W czasie odbywania kary skazany bez zgody sądu nie może zmieniać miejsca stałego pobytu i ma obowiązek udzielania wyjaśnień co do przebiegu odbywania kary (art. 34 § 2 pkt 1 i 2 k.k.). Sąd może także orzec świadczenie pieniężne lub nałożyć na skazanego dodatkowe obowiązki, np. przeproszenie pokrzywdzonego, poddanie się terapii uzależnień, wykonywanie pracy zarobkowej itd. (art. 34 § 3 k.k.).

Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, przewidziany w art. 22 § 2 pkt 5 k.k.s. jest kolejnym środkiem karnym stanowiącym dla sprawcy dolegliwość o charakterze osobistym. Przy tym wskazany środek karny ma przede wszystkim wymiar prewencyjny⁵⁴⁹. Polega wszakże na prawnym wyeliminowaniu możliwości popełnienia przestępstw, w związku z prowadzeniem określonej działalności gospodarczej czy zawodowej, jeżeli istnieje prawdopodobieństwo, że sprawca będzie kontynuował przestępczy proceder zagrażający interesom finansowym Skarbu Państwa lub innych chronionych podmiotów.

Wskazany środek karny obejmuje w istocie trzy różne zakazy, które odnoszą się do sfery aktywności gospodarczej czy zawodowej sprawcy. Każdy z tych zakazów może być orzekany samodzielnie. Jednakże wydaje się, że nieuzasadnione jest postrzeganie powyższych zakazów jako trzech odrębnych środków karnych⁵⁵⁰. Należy bowiem traktować owe zakazy jako jeden środek karny, który może występować w trzech różnych odmianach.

Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej ma charakter terminowy. Wskazany zakaz orzeka się bowiem na okres od roku do lat pięciu (art. 34 § 4 k.k.s.). Przy tym orzeczenie powyższego środka karnego jest fakultatywne. Sąd może orzec ten zakaz wyłącznie w przypadku skazania sprawcy w warunkach nadzwyczajnego zaostrzenia kary, w tym za przestępstwa skarbowe wskazane w art. 54 § 1, art. 55 § 1 i art. 56 § 1 k.k.s. Zakazu prowadzenia działalności gospodarczej nie orzeka się

549 Zob. J. Wojciechowska, [w:] E. Bieńkowska, B. Kunicka-Michalska, G. Rejman (red.), J. Wojciechowska, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 887.

550 Tak, np. V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek V., T. Oczkowski T., J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 123, Z. Sienkiewicz, [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2004, s. 290.

natomiast wobec sprawców typów uprzywilejowanych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie.

Sąd orzekając zakaz prowadzenia działalności gospodarczej musi możliwie precyzyjnie określić, do jakiego rodzaju działalności ten zakaz się odnosi⁵⁵¹. Zakaz nie może bowiem dotyczyć prowadzenia wszelkiego rodzaju działalności gospodarczej, gdyż taki zakaz mógłby naruszać konstytucyjną zasadę wolności działalności gospodarczej (por. art. 20 i 22 Konstytucji RP). Przy tym wskazuje się, że powinien być to ten rodzaj działalności, w związku z którym doszło do popełnienia czynu skutkującego narażeniem podatku na uszczuplenie. Należy jednak zauważyć, że w przypadku zachowań nagannych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, w odróżnieniu np. od przestępstw i wykroczeń akcyzowych związanych z obrotem alkoholem czy wyrobami tytoniowymi podlegającymi akcyzie, nawet precyzyjne wskazanie przedmiotu zakazanej działalności gospodarczej nie zagwarantuje, że sprawca nie zmieni profilu działalności gospodarczej np. z produkcyjnego na usługowy i nie będzie w dalszym ciągu wykorzystywał sprawdzonych mechanizmów działania, powodujących narażenie podatku na uszczuplenie.

Zakaz wykonywania określonego zawodu i zakaz zajmowania określonego stanowiska mogą zostać orzeczone w wymiarze od 1 roku do lat 5. Ich orzeczenie także ma charakter fakultatywny. Przy tym zgodnie z art. 41 § 1 k.k., który stosuje się odpowiednio na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, przesłankami dla orzeczenia powyższych zakazów jest nadużycie przy popełnieniu przestępstwa zajmowanego stanowiska albo też okazanie, że dalsze zajmowanie stanowiska lub wykonywanie określonego zawodu zagraża istotnym dobrom chronionym przez prawo. Takim dobrem w tym przypadku jest realizacja obowiązków podatkowych. Słusznie w związku z tym podkreśla się w doktrynie, iż przy orzekaniu zakazu wykonywania określonego zawodu lub zakazu zajmowania określonego stanowiska, niezbędne jest wykazanie związku pomiędzy czynem sprawcy a stwierdzonym nadużyciem lub zagrożeniem⁵⁵².

W przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, orzeczenie zakazu wykonywania określonego zawodu lub zakazu zajmowania określonego stanowiska będzie związane przede wszystkim z działalnością doradców podatkowych, osób prowadzących księgi rachunkowe, prezesów i członków zarządu spółki. Dotyczyć będzie przestępstw związanych z niezgłoszeniem przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezgłoszeniem deklaracji podatkowej (art. 54 § 1-2 k.k.s.), albo podaniem nieprawdy, zatajeniem prawdy bądź też z niezawiadomieniem o zmianie danych zawartych w deklaracji lub oświadczeniu (art. 56 § 1-2

551 F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 156.

552 L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2006, s. 168.

k.k.s.). Natomiast w przypadku przestępstwa skarbowego, polegającego na zatajeniu prowadzenia działalności gospodarczej (art. 55 § 1-2 k.k.s.), typowym środkiem karnym będzie przede wszystkim zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

Innym środkiem karnym, stanowiącym dla sprawcy dolegliwość o charakterze ściśle osobistym, jest podanie wyroku do publicznej wiadomości, które stanowi dość szczególny instrument na gruncie prawa karnego skarbowego. Kodeks karny skarbowy rozstrzygnięcie o celowości zastosowania tego środka pozostawia uznaniu sądu, stanowiąc, iż w uzasadnionych przypadkach sąd może orzec o podaniu wyroku do publicznej wiadomości (art. 35 k.k.s.). Przy tym Kodeks nie wskazuje przesłanek, którymi ma się kierować sąd przy orzekaniu tego środka karnego. Odwołując się do dorobku doktryny prawa karnego powszechnego można jednak wskazać, że sąd orzekając podanie wyroku do publicznej wiadomości powinien dojść do przekonania, że służy to zaspokojeniu społecznego poczucia sprawiedliwości, a także ma oddziaływanie prewencyjne, zarówno w wymiarze indywidualnym, jak również generalnym⁵⁵³. Ostatecznie zatem to względy prewencyjne winny zdecydować czy orzeczenie powyższego środka karnego będzie w danym przypadku celowe.

Ponadto sąd, orzekając wskazany środek karny ma obowiązek szczegółowo określić sposób w jaki wyrok ma być podany do publicznej wiadomości, m. in. wskazując czy wyrok ma być podany przez ogłoszenie w czasopiśmie, czy też ma być upubliczniony w inny sposób, np. przy pomocy innych środków masowego przekazu. W przypadku podania wyroku do publicznej wiadomości przez ogłoszenie w czasopiśmie, sąd winien określić także miejsce i czas przekazania treści orzeczenia do publicznej wiadomości (por. art. 197-199 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.).

Znaczenie powyższego środka karnego, w odniesieniu do przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, wydaje się być jednak dość ograniczone. Wynika to, po pierwsze z zupełnie odmiennego charakteru przestępstw podatkowych w porównaniu z przestępstwami przeciwko czci, np. pomówieniem czy zniesławieniem, gdzie ten środek jest najczęściej stosowany (por. art. 215 k.k.). Po drugie, pewna nieadekwatność powyższego środka karnego, w odniesieniu do przestępstw podatkowych wynika przede wszystkim z względnie wysokiego poziomu społecznej tolerancji dla zachowań godzących w interesy finansowe Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów.

Innym środkiem karnym o charakterze niemajątkowym, recypowanym na grunt prawa karnego skarbowego, jest pozbawienie praw publicznych. Zgodnie z art. 40 § 1 k.k. w związku z art. 20 § 2 k.k.s., pozbawienie praw publicznych polega na

553 Ibidem, s. 172; V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski T., J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 125, S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 149.

odebraniu skazanemu praw wyborczych (bierne i czynne prawo wyborcze), prawa udziału w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości i pełnienia funkcji w instytucjach państwowych. Wskazany środek karny obejmuje również pozbawienie stopnia wojskowego, jeżeli skazany taki stopień posiadał, utratę posiadanych odznaczeń i tytułów honorowych, a także zdolności do ich uzyskania w okresie, na jaki został orzeczony ten środek.

Środek karny polegający na pozbawieniu praw publicznych ma charakter fakultatywny i terminowy. Może zostać orzeczony na okres od roku do lat 5, ale tylko wtedy, gdy sprawca został skazany w warunkach nadzwyczajnego zaostrzenia kary na karę wynoszącą co najmniej 3 lata pozbawienia wolności. W przypadku typów podstawowych przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, wskazanych w art. 54-56 k.k.s., orzeczenie takiej kary jest możliwe tylko wtedy, gdy np. kwota uszczuplonego podatku jest dużej wartości, tzn. przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia (zob. art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.).

Powyższy środek karny ma zatem bardzo ograniczone zastosowanie wobec sprawców najpoważniejszych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Można by rzec, że symboliczne. Potwierdza to z resztą także praktyka orzecznicza. Cechuje się przy tym ten środek karny pewną nieadekwatnością z zderzeniu z przestępczością podatkową, która nastawiona jest przede wszystkim na osiągnięcie korzyści majątkowych. Natomiast pozbawienie praw publicznych jest środkiem karnym, który ma na celu przede wszystkim moralne potępienie sprawcy przestępstwa skarbowego⁵⁵⁴. Wskazany środek karny stygmatyzuje skazanego przez uniemożliwienie mu udziału w życiu publicznym.

Reasumując rozważania na temat kar i środków karnych o charakterze pozamajątkowym, można zatem stwierdzić, iż stosowanie tych instrumentów na gruncie prawa karnego skarbowego dowodzi, iż zasada priorytetu represji o charakterze ekonomicznym nie ma charakteru bezwzględneho. Kodeks karny skarbowy nie opiera się bowiem w tym względzie wyłącznie na modelu ekonomicznej teorii kary, zgodnie z którym należy zrezygnować z wszelkich sankcji o charakterze pozamajątkowym, a pozostawić obok kar majątkowych wyłącznie kary zastępcze (kara pozbawienia wolności i praca społecznie użyteczna), na wypadek braku możliwości uiszczenia orzeczonych należności⁵⁵⁵. Prawo karne skarbowe przewiduje bowiem także rozbudowany system kar i środków karnych pozamajątkowych, stanowiących dolegliwość o charakterze osobistym, który uzupełnia system kar i środków karnych majątkowych. Przy tym nie wszystkie środki karne są adekwatne na gruncie prawa karnego skarbowego.

554 Por. L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 167.

555 Zob. J. Warylewski, [w:] A. Marek (red.), *System prawa karnego. Zagadnienia ogólne. Tom I*, Warszawa 2010, s. 97.

§ 3. SĄDOWY WYMIAR KARY

W polskim prawie karnym skarbowym, tak jak w prawie karnym powszechnym, obowiązuje system sankcji względnie oznaczonych. Oznacza to, że sąd w ramach ustawowego wymiaru kary dysponuje względnie szerokim zakresem swobody, co do wyboru rodzaju oraz wysokości kary. W związku z tym w doktrynie słusznie podkreśla się, że tak szeroki zakres elastyczności sankcji karnych niewątpliwie sprzyja realizacji celów szczególnoprewencyjnych⁵⁵⁶.

W odniesieniu do typów podstawowych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zakres swobody sądu w ramach wymiaru kary jest najszerszy. Wynika to przede wszystkim z zastosowania w tych przypadkach sankcji wielorodzajowych, alternatywno-kumulatywnych, a ponadto uwarunkowane jest znaczną rozpiętością tych sankcji, w ramach ustawowego wymiaru kary.

Należy w tym miejscu przypomnieć, że przestępstwa skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s. są zagrożone karą pozbawienia wolności od 5 dni do 5 lat lub/i karą grzywny od 10 do 720 stawek dziennych. Przy tym wysokość stawki dziennej grzywny może się wahać od kilkudziesięciu złotych do kilkudziesięciu tysięcy złotych⁵⁵⁷. Karą grzywny w maksymalnej rozpiętości zagrożone są także typy uprzywilejowane przestępstw skarbowych. Natomiast w przypadku wykroczeń skarbowych, kara grzywny orzekana kwotowo może wahać się od 1/10 do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia. Zakres rozpiętości w ramach ustawowego wymiaru kary jest więc stosunkowo szeroki. Ponadto w wyniku nadzwyczajnego obostrzenia lub nadzwyczajnego złagodzenia kary powyższe wartości mogą lub muszą być modyfikowane tak, że wskazane rozpiętości będą znacznie większe (do 10 lat pozbawienia wolności i 1080 stawek dziennych grzywny).

Zasada względnej swobody sądu przy wymiarze kary nie ma jednak charakteru nieograniczonego. Sąd bowiem wymierzając kary i środki karne za czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie musi kierować się zasadami i dyrektywami wymiaru kary i środków karnych. Przy tym zasady wymiaru kary to reguły o charakterze normatywnym, przyjmowane przez poszczególne systemy prawne, rozstrzygające kwestie natury ogólnej dotyczące wymiaru kary, na których opiera się każdy bez

556 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 32.

557 Wysokość stawki dziennej grzywny w 2016 r. zawiera się w przedziale od: $1/30 \times 1850 \text{ zł} = 61,66 \text{ zł}$ do $1/30 \times 1850 \text{ zł} \times 400 = 24\,664 \text{ zł}$ (por. art. 23 § 3 k.k.s.).

wyjątku jednostkowy akt wymiaru kary – nie przewidujące żadnej uznaniowości w zakresie ich przestrzegania – abstrahujące od cech charakterystycznych dotyczących konkretnego czynu i danego sprawcy, niezwiązane bezpośrednio z wyborem oraz dawkowaniem kar i środków karnych w indywidualnych przypadkach⁵⁵⁸. W tym sensie można stwierdzić, że są to pewne generalne zasady, pozostające bez związku z charakterem czynu zabronionego. Natomiast dyrektywy wymiaru kary stanowią bardziej szczegółowe wskazówki w kwestii wyboru rodzaju i wysokości kary.

Kodeks karny skarbowy formułuje szereg zasad normatywnych, które muszą być przez sąd przestrzegane w procesie wymiaru kary. W doktrynie prawa karnego brak jest jednak zgody, co do ostatecznego kształtu katalogu zasad, gdyż poszczególni reprezentanci nauki formułują różne, mniej lub bardziej rozbudowane katalogi takich zasad, wskazując, m.in. na zasadę praworządności, równości wobec prawa, względnej swobody sądu przy wymiarze kary, oznaczoności kar i środków karnych oraz względnej nieoznaczoności środków zabezpieczających, zaliczania tymczasowego aresztowania na poczet kary, humanitaryzmu, preferencji środków nieizolacyjnych⁵⁵⁹. Na tym tle na uwagę zasługuje katalog zaproponowany przez V. Konarską-Wrzošek, która do zasad wymiaru kary zalicza: zasadę indywidualizacji kary, zasadę oznaczoności kar i środków karnych oraz nieoznaczoności środków zabezpieczających, zasadę zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonej kary, a także zasadę humanitaryzmu⁵⁶⁰. Słusznie nie zalicza się do katalogu zasad wymiaru kary zasad prawnych o charakterze ogólnym, dyrektyw wymiaru kary, a także zasad wypracowanych przez teoretyków prawa nie znajdujących odzwierciedlenia w uregulowaniach prawnokarnych⁵⁶¹.

Zasada indywidualizacji kary, wyrażona w art. 13 § 2 k.k.s., oznacza konieczność uwzględniania w procesie wymiaru kary tylko tych okoliczności, które dotyczą sprawcy czynu zabronionego. Innymi słowy, w przypadku wymierzenia kary kilku sprawcom, okoliczności łagodzące lub zaostrzające odpowiedzialność (np. właściwości i warunki osobiste, sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego, starania o zapobieżenie uszczupleniu podatku lub jego wyrównanie) wywierają skutki tylko wobec tych sprawców, do których się odnoszą i nie są przenoszone na inne osoby. Powyższa zasada wyraża się także w konieczności dostosowania kar i środków karnych do właściwości i warunków osobistych sprawcy⁵⁶². Podkreśla się przez to możliwość prewencyjnego oddziaływania na sprawcę czynu zabronionego.

558 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 51-52.

559 Zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 180-181; A. Marek, *Zagadnienia teorii i praktyki*, s. 322; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, s. 412.

560 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 52.

561 Ibidem, s. 51-52.

562 A. Marek, *Prawo karne*, s. 340.

Zasada oznaczości kar i środków karnych i względnej nieoznaczoności środków zabezpieczających w procesie wymiaru kary przejawia się przede wszystkim w tym, że sąd orzekając karę za przestępstwo lub wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie w wyroku skazującym musi określić rodzaj kary lub kar, a także wysokość lub czas ich trwania. W przypadku typów podstawowych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w art. 54-56 k.k.s., sąd realizując powyższą zasadę musi także określić czy wymierza sprawcy jeden, czy dwa rodzaje kary (sankcja alternatywno-kumulatywna), wskazać rodzaj orzeczonej kary, czas trwania kary pozbawienia wolności lub/ i wysokość kary grzywny. Wobec sprawców typów uprzywilejowanych przestępstw i wykroczeń skarbowych, sąd musi natomiast określić wysokość kary grzywny, z tym że w przypadku przestępstw skarbowych – liczbę stawek dziennych i ich wysokość, a w przypadku grzywny wymierzanej kwotowo – wyłącznie wysokość grzywny. Jeżeli sąd zdecyduje się na orzeczenie środków karnych lub gdy ich orzeczenie jest obligatoryjne, wtedy zobligowany jest do określenia ich rodzaju i czasu trwania. Gdy zaś chodzi o środki zabezpieczające, to na gruncie prawa karnego skarbowego są one – podobnie jak na gruncie prawa karnego powszechnego – orzekane na czas nieokreślony. Niemożliwe jest zatem określenie czasu ich trwania.

Natomiast w odniesieniu do zasady zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności i zastosowania innych środków zapobiegawczych na poczet orzeczonej kary oraz środków karnych, należy wskazać, że poniesienie powyższych dolegliwości po zastosowaniu odpowiednich przeliczników zostaje zaliczone sprawcy na poczet orzeczonych kar i środków karnych. W przypadku kary pozbawienia wolności jeden dzień rzeczywistego pozbawienia wolności równa się jednemu dniowi kary pozbawienia wolności, dwóm dniom kary ograniczenia wolności (kara zamienna) lub też dwóm stawkom dziennym grzywny (zob. art. 63 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

Gdy zaś chodzi o zaliczenie pozbawienia wolności na poczet kary grzywny orzeczonej za wykroczenia skarbowe, to jeden dzień rzeczywistego pozbawienia wolności odpowiada karze grzywny w wysokości od 1/500 do 1/50 górnej granicy zagrożenia ustawowego, tzn. ułamkowej części kwoty odpowiadającej dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę (zob. art. 48 § 1 k.k.s.). Przy tym we wszystkich wskazanych przypadkach, dzień kalendarzowy traktuje się za pełny dzień, bez względu na to czy rzeczywiste pozbawienia wolności trwało pełną dobę, czy też nawet kilka godzin⁵⁶³.

W przypadku natomiast, gdy wobec sprawcy typu podstawowego przestępstwa skarbowego określonego w art. 54-56 k.k.s. orzeczono kumulatywnie karę

563 V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 62; V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 144.

pozbawienia wolności i karę grzywny i obie te kary podlegają efektywnemu wykonaniu, to w doktrynie wskazuje się, że należy okres rzeczywistego pozbawienia wolności zaliczyć przede wszystkim na poczet kary bezwzględnego pozbawienia wolności, z uwagi na obiektywną i subiektywną tożsamość rodzajową dolegliwości płynących z tych kar⁵⁶⁴. Nie wyklucza to jednak możliwości zaliczenia okresu rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet kary grzywny. Przed podjęciem decyzji sąd winien wysłuchać stanowiska sprawcy⁵⁶⁵.

W Kodeksie karnym skarbowym przewidziano również możliwość zaliczania niektórych rodzajów środków zabezpieczających, orzekanych za przestępstwa skarbowe, na poczet orzeczonych kar i środków karnych. Wskazana możliwość dotyczy jednak wyłącznie środka zapobiegawczego polegającego na zawieszeniu oskarżonego w czynnościach służbowych lub wykonywaniu zawodu albo na nakazaniu powstrzymywania się od określonej działalności (art. 63 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), który może być zaliczony na poczet środka karnego w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności, wykonywania określonego zawodu czy też zajmowania określonego stanowiska (art. 22 § 2 pkt 5 k.k.s.). Są to bowiem środki tego samego rodzaju.

W tym kontekście słusznie zwraca uwagę V. Konarska-Wrzošek na brak możliwości zaliczenia faktycznego okresu rzeczywistego zawieszenia sprawcy w czynnościach służbowych lub odsunięcia od możliwości wykonywania określonego zawodu lub uniemożliwienia prowadzenia określonego typu działalności gospodarczej, gdy odbywało się to poza ramami formalnie orzeczonego środka zapobiegawczego, na poczet środka karnego wskazanego w art. 22 § 2 pkt 5 k.k.s. (art. 63 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.)⁵⁶⁶. Pomimo pewnych zmian w tym zakresie, wprowadzonych na gruncie prawa karnego powszechnego, pogląd o konieczności uzupełnienia powyższej luki w prawie nadal pozostaje aktualny. Przy tym z uwagi na odpowiednie stosowanie na gruncie prawa karnego skarbowego przepisu zawartego w art. 63 k.k., wskazana zmiana musiałaby najpierw zostać wprowadzona w Kodeksie karnym, gdzie takie rozwiązanie wprowadzono ostatecznie tylko w odniesieniu do zatrzymania prawa jazdy lub innego odpowiedniego dokumentu (art. 63 § 4 k.k.).

Ostatnią z zasad wymiaru kar i środków karnych na gruncie prawa karnego skarbowego jest zasada humanitaryzmu, wyrażona w art. 12 § 1 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem, kary, środki karne oraz inne środki (probacyjne i zabezpieczające – przyp. FN) przewidziane w Kodeksie wymierza się z uwzględnieniem zasad humanitaryzmu, w tym w szczególności z poszanowaniem godności człowieka. Sąd powinien przy tym

564 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 62.

565 Ibidem, s. 64; Por. także E. Bieńkowska, B. Kunicka-Michalska, G. Rejman, (red.), J. Wojciechowska, *Kodeks karny...*, s. 964.

566 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 64-67, R.A. Stefański, *Zaliczenie zatrzymania prawa jazdy na poczet zakazu prowadzenia pojazdów*, Prok. i Pr. 1999, nr 1, s. 133-135.

uwzględniać podstawowe i niezbywalne prawa przysługującej każdej osobie ludzkiej, zwłaszcza w kontekście konstytucyjnego zakazu stosowania kar cielesnych, torturowania, okrutnego, nieludzkiego i poniżającego traktowania i karania (zob. art. 40 Konstytucji RP).

W doktrynie prawa karnego słusznie podkreśla się, że powyższa zasada ma charakter wielopłaszczyznowy i odnosi się nie tylko do etapu wyrokowania, ale także etapu stanowienia norm karnych (określenia sankcji karnych) i wykonywania kar⁵⁶⁷. Wskazuje się również, że zasada humanitaryzmu oznacza nie tylko przyjęte w Konstytucji standardy minimalne, gdyż w tym znaczeniu wszystkie środki przewidziane na gruncie k.k.s. muszą być humanitarne, ale zawiera też zakaz stosowania kar i środków, które ze względu na właściwości i warunki osobiste, sytuację sprawcy (stan rodzinny, majątkowy) mogą okazać się w konkretnym przypadku niehumanitarne.

Należy w związku z tym podkreślić, że w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, zagrożonych przede wszystkim karami i środkami karnymi o charakterze ekonomicznym (kara pozbawienia wolności została przewidziana tylko za najpoważniejsze czyny i w niewielkim wymiarze), zasada humanitaryzmu przejawia się przede wszystkim w konieczności pozostawienia możliwości zaspokojenia podstawowych potrzeb ekonomicznych sprawcy i jego rodziny. Stąd też kary i środki karne o charakterze majątkowym przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym winny być wymierzane i wykonywane tak, aby nie powodować u sprawcy i jego najbliższych nadmiernego udręczenia wynikającego, np. z braku możliwości zaspokojenia podstawowych potrzeb życiowych np. zakupu żywności czy leków, opłacenia czynszu itp. Kierując się powyższą zasadą należy jednak mieć na względzie także to, że immanentną cechą kar majątkowych jest pewna dolegliwość o charakterze ekonomicznym.

Kodeks karny skarbowy, poza powyższymi zasadami wymiaru kary, zawiera także dyrektywy sądowego wymiaru kar i środków karnych. W doktrynie prawa karnego przez dyrektywy sądowego wymiaru kary rozumie się wyrażone w ustawie wskazania, które ukierunkowują sąd, w kwestii wyboru kar i środków karnych na gruncie indywidualnego przypadku⁵⁶⁸. Podkreśla się przy tym, że podstawową funkcją tych dyrektyw jest przede wszystkim zagwarantowanie realizacji celów kary i środków karnych⁵⁶⁹. Dyrektywy sądowego wymiaru kary mają zatem zapewnić skuteczne i sprawiedliwe karanie.

567 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 68-70.

568 Ibidem, s. 73.

569 Ibidem; także: W. Wróbel, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, t. I*, Warszawa 2007, s. 659; K. Buchała [w:] K. Buchała, Z. Cwiąkański, M. Szewczyk, A. Zoll, *Komentarz do Kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994, s. 293.

Z uwagi na stopień szczegółowości w nauce prawa karnego wyróżnia się ogólne i szczególne dyrektywy wymiaru kary. Dyrektywy ogólne są dyrektywami wyboru i wymiaru kary, środków karnych i innych środków. Podkreśla się, że stanowią one normatywne wskazania gwarantujące realizację celów kary określonych przez ustawodawcę⁵⁷⁰. Dyrektywy szczególne natomiast odnoszą się tylko do określonej kategorii sprawców lub czynów o określonym ciężarze gatunkowym albo też określonego rodzaju kar czy środków karnych⁵⁷¹. Mają zatem charakter bardziej szczegółowy, aniżeli dyrektywy ogólne.

Na gruncie prawa karnego skarbowego, katalog dyrektyw ogólnych wymiaru kary został zawarty w art. 12 § 2 k.k.s. W świetle powyższego przepisu, sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek przewidziany w Kodeksie według własnego uznania, w granicach przewidzianych przez ustawę, zważając jednak na to, aby ich dolegliwość nie przekraczała stopnia winy sprawcy, uwzględniając stopień społecznej szkodliwości czynu, a także mając na względzie cele zapobiegawcze i wychowawcze, zarówno w zakresie prewencji indywidualnej jak i prewencji ogólnej. Przy tym podkreśla się, że sąd wymierza karę według własnego uznania w ramach ustawowego wymiaru kary.

Poza dyrektywami wymiaru kary, w przepisie zawartym w art. 13 § 1 k.k.s. wskazuje się również na inne okoliczności istotne z punktu widzenia wymiaru kary, w tym w szczególności na czynienie starań o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub jej późniejsze wyrównanie. Wskazana okoliczność jest bowiem szczególnie istotna w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Podejmowanie przez sprawcę starań mających na celu zapobieżenie narażeniu podatku na uszczuplenie powinno zatem zostać uwzględnione na etapie sądowego wymiaru kary. Kodeks karny skarbowy przewiduje w tym zakresie nawet możliwość nadzwyczajnego złagodzenia kary, w przypadku tzw. bezskutecznego czynnego żalu (zob. art. 23 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Regulacje normatywne zawarte w art. 16 i art. 16a k.k.s. wymagają natomiast, aby sprawca w terminie wyznaczonym przez właściwy organ wyrównał uszczuploną należność publicznoprawną.

Kodeks karny skarbowy w ramach ogólnych dyrektyw wymiaru kary formułuje zatem dyrektywy o charakterze sprawiedliwościowym i prewencyjnym. Do pierwszej grupy należą dyrektywy nakazujące uwzględniać w procesie wymiaru kary stopień winy sprawcy i stopień społecznej szkodliwości czynu. Natomiast do drugiej grupy zalicza się dyrektywy zorientowane na realizację celów zapobiegawczych

570 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 73.

571 V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 149-150.

i wychowawczych, a także na potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa⁵⁷².

Dyrektywa nakazująca przy wymiarze kary uwzględniać stopień winy może budzić pewne wątpliwości na gruncie prawa karnego skarbowego. Wynika to przede wszystkim z przyjęcia normatywnej teorii winy i oddzielenia winy od strony podmiotowej czynu. Wina w świetle tych koncepcji pełni zatem funkcję limitującą stopień dolegliwości kary, gdyż ów stopień zgodnie z regułą wyrażoną w art. 12 § 2 k.k.s. nie może przekraczać stopnia winy. Dlatego też wskazuje się, że dyrektywa nakazująca uwzględniać stopień winy pełni szerszą funkcję, analogiczną do stopnia społecznej szkodliwości czynu – funkcję dyrektywy współokreślającej sprawiedliwy wymiar kary⁵⁷³.

Określenie stopnia winy sprawcy czynu zabronionego na gruncie prawa karnego skarbowego, gdzie wyraźnie podkreśla się rozdzielenie winy od strony podmiotowej przestępstwa, nie jest wszak tak oczywiste. W świetle normatywnych koncepcji, wina jest bowiem sprowadzana wyłącznie do przesłanki legitymizującej przypisanie odpowiedzialności. Jednak niektórzy przedstawiciele doktryny, wśród nich np. W. Wróbel wskazują, że na stopień winy mają wpływ cechy osobowościowe sprawcy, w tym możliwość rozpoznania faktycznego i społecznego znaczenia czynu, warunkowana m.in. poziomem rozwoju intelektualnego, emocjonalnego i społecznego sprawcy, stanem wiedzy, doświadczeniem, zdolnościami w zakresie odbioru bodźców i informacji, a także normalność sytuacji i okoliczności w jakich sprawca działał (także zaniechał działania – przyp. FN) i możliwość faktycznego sterowania swoim postępowaniem⁵⁷⁴. Natomiast A. Marek, który był zwolennikiem koncepcji psychologiczno-normatywnej (kompleksowej), do okoliczności wpływających na stopień winy zaliczał: zdolność do zawinienia, możliwość rozpoznania bezprawności czynu i normalną sytuację motywacyjną, a także stosunek sprawcy do popełnianego czynu, wyrażający się w rodzaju zamiaru, motywach czynu, świadomości naruszenia obowiązków ostrożności, stopniu niedbalstwa czy sposobie działania sprawcy⁵⁷⁵. Konieczność uwzględnienia wszystkich wyżej wskazanych okoliczności w procesie wymiaru kary czyni zatem ów proces zadaniem stosunkowo skomplikowanym.

W przypadku dyrektywy nakazującej przy wymiarze kary uwzględniać stopień społecznej szkodliwości należy natomiast odwołać się do ustaleń zawartych w rozdziale poświęconym problematyce rozwarstwienia czynów zabronionych skutkujących

572 Ibidem, s. 145.

573 Szerzej M. Dąbrowska-Kardas, *Analiza dyrektywalna przepisów części ogólnej Kodeksu karnego*, Warszawa 2012, s. 260-275.

574 W. Wróbel [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom 1. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012, s. 745.

575 A. Marek, *Prawo karne*, s. 346; tenże, *Komentarz...*, s. 155.

narażeniem podatku na uszczuplenie. Podkreślić przy tym trzeba, że rodzaj kary, jej wysokość powinny być adekwatne do stopnia społecznej szkodliwości czynu. Ów stopień zaś, określany jest przy pomocy kryteriów wskazanych w art. 53 § 27 k.k.s., ze szczególnym uwzględnieniem wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Wskazane kryterium rozwarstwienia w pewien sposób wiąże określone wartości z odmianami typów czynów, a w konsekwencji także z rodzajem i wysokością kary grożącej oraz wymierzonej za ów czyn.

W świetle art. 12 § 2 k.k.s. *in fine*, sąd wymierzając karę musi mieć na względzie także możliwość realizacji celów zapobiegawczych i wychowawczych w stosunku do sprawcy. W odniesieniu do sprawców czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, ten pierwszy cel można osiągnąć przede wszystkim za pomocą wysokich kar grzywny, orzekania przepadku przedmiotów w szerokim zakresie czy stosowania zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Stąd też słusznie podkreśla się, że dyrektywa nakazująca realizację celów zapobiegawczych stanowi pewien plan minimum, który nie powinien powodować traceniu z pola widzenia, niekiedy nawet zupełnie nierealnego dążenia do wychowania sprawcy⁵⁷⁶. Dyrektywa prewencji szczególnej (indywidualnej) wskazuje bowiem, iż sąd wymierzając karę powinien w ten sposób także dążyć do zmiany postawy społecznej sprawcy, wyrażającej się w tym przypadku w braku akceptacji dla norm prawa podatkowego, w szczególności realizacji obowiązków podatkowych. Przy tym warunkiem realizacji celów z zakresu prewencji indywidualnej jest stworzenie prognozy kryminologicznej dla danego sprawcy, wymagającej zebrania danych dotyczących osoby sprawcy (osobopoznawczych), przetworzenie informacji związanych z popełnionym czynem, które odnoszą się do sprawcy (motywy i sposób działania), tak aby na podstawie sporządzonej prognozy odpowiednio dobrać rodzaj kary i rozmiar reakcji karnej⁵⁷⁷. Prognoza przyszłego zachowania się sprawcy jest szczególnie istotna zwłaszcza w odniesieniu do sprawców czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdzie zakres swobody w ramach tzw. sądowego wymiaru kary jest względnie szeroki, a pozytywna bądź negatywna prognoza kryminologiczna może mieć znaczny wpływ na wymiar kary.

Dyrektywa prewencji generalnej (ogólnej) obliuguje natomiast do zmierzania przede wszystkim do tego, ażeby poprzez wymierzenie kary konkretnemu sprawcy osiągnąć również pozytywne skutki w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa. W przypadku dóbr prawnych o charakterze powinnościowym (obowiązek podatkowy), szczególnie istotne znaczenie ma wewnętrzne przeświadczenie

576 V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 147.

577 Ibidem.

adresatów norm prawnych o konieczności ich realizacji, wynikające z akceptacji i szacunku dla norm prawnych. W tym kontekście, w doktrynie prawa karnego zauważa się, że w przypadku części społeczeństwa kształtowanie świadomości prawnej następuje nie w wyniku pozytywnego oddziaływania prawa karnego prowadzącego do akceptacji norm prawnych, ale poprzez uświadomienie sobie nieuchronności i surowości kary⁵⁷⁸. Powyższego skutku nie da się jednak osiągnąć wyłącznie poprzez prewencję generalną negatywną, polegającą tylko i wyłącznie na odstraszeniu potencjalnych sprawców od popełniania przestępstw przez stosowanie surowych kar, pomimo iż w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie są ku temu warunki (sankcja kumulatywna, maksymalny zakres rozpiętości kary grzywny i kary pozbawienia wolności). Niezbędne są przede wszystkim długofalowe działania i programy związane z edukacją podatkową, kształtowaniem postaw obywatelskich, wyrażających się rzetelnym płaceniu podatków, promowaniem zasad uczciwej konkurencji podatkowej itd.

Kodeks karny skarbowy, poza dyrektywami ogólnymi, recypuje także dyrektywy szczególne wymiaru kary. Powyższe dyrektywy są uzupełnieniem i rozwinięciem dyrektyw ogólnych, a w niektórych przypadkach mają nawet samodzielny charakter. Odnoszą się bowiem do określonych kategorii sprawców czynów karnych skarbowych, określonych rodzajów kar lub środków karnych, albo też dotyczą czynów o określonym ciężarze gatunkowym.

W przepisie art. 12 § 3 k.k.s. formułuje się dyrektywę szczególną odnoszącą się do młodocianych i nieletnich sprawców przestępstw skarbowych. Szczególne podejście ustawodawcy w tym zakresie wynika przede wszystkim z niedojrzałości emocjonalnej i społecznej wskazanej kategorii sprawców, a także możliwości ich resocjalizacji. Zgodnie z powyższą dyrektywą, sąd wymierzając karę, środek karny lub inny środek młodocianemu albo nieletniemu kieruje się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować. W tym kontekście pewne wątpliwości może budzić stosunek powyższej dyrektywy szczególnej do dyrektyw ogólnych wymiaru kary, a zwłaszcza dyrektyw sprawiedliwościowych, nakazujących uwzględnianie w procesie wymiaru kary stopnia winy czy stopnia społecznej szkodliwości czynu. Jednakże wskazuje się, że dyrektywa szczególna stwarzająca pewne preferencje dla młodocianych i nieletnich sprawców, nie oznacza bynajmniej, że cele wskazane w art. 12 § 1 k.k.s. nie muszą być realizowane. Podkreśla się przy tym, iż dyrektywy sprawiedliwościowe i tak muszą być respektowane, gdyż kara nie może przecież abstrahować od stopnia winy czy poziomu społecznej szkodliwości czynu. Natomiast w odniesieniu do dyrektyw prewencyjnych nakazujących uwzględnianie w procesie wymiaru kary celów wychowawczych

578 M. Dąbrowska-Kardas, *Analiza dyrektywalna...*, s. 277.

i zapobiegawczych, należy uwzględnić preferencyjny charakter celu wychowawczego w ramach szczególnoprewencyjnych środków oddziaływania na sprawcę⁵⁷⁹.

Poza tym Kodeks recypuje na grunt prawa karnego skarbowego przepis art. 60 § 1 k.k., zgodnie z którym sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary w wypadkach przewidzianych w ustawie oraz w stosunku do młodocianego, jeżeli przemawiają za tym względy wychowawcze (art. 60 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Cel w postaci wychowania młodocianego sprawcy zalicza się do względów prewencyjnych. Jeśli chodzi zaś o karanie nieletnich na gruncie prawa karnego skarbowego, to podkreśla się, że jest zupełnym ewenementem i ma charakter wyjątkowy⁵⁸⁰. Wynika to przede wszystkim z szczególnego charakteru przestępczości podatkowej.

Inną szczególną dyrektywą wymiaru kary dotyczącą wymiaru kary, a właściwie wyboru środka karnego, odgrywającą istotną rolę w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, jest dyrektywa uprawniająca sąd do zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Powyższa, charakterystyczna dla prawa karnego skarbowego instytucja, wywodząca się jeszcze z regulacji państw zaborczych⁵⁸¹, została wprowadzona po polskiego porządku prawnego w okresie międzywojennym, wraz z wejściem w życie pierwszej polskiej ustawy karnej skarbowej z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz. U. Nr 105, poz. 609)⁵⁸². Wskazane rozwiązanie stanowi wyraz dominacji interesu Skarbu Państwa i odzwierciedla priorytet celu egzekucyjnego przed represją na gruncie prawa karnego skarbowego⁵⁸³. Wszakże możliwość wniesienia prośby o dobrowolne poddanie się karze (obecnie dobrowolne poddanie się odpowiedzialności) uzależnione było od spełnienia szeregu przesłanek, w tym zapłaty kary pieniężnej za zarzucane przestępstwo w najniższym wymiarze ustawowym, wyrażenia zgody na konfiskatę przedmiotu przestępstwa czy wreszcie przyjęcia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności.

W świetle obowiązującego stanu prawnego dobrowolne poddanie się odpowiedzialności zostało zaliczone do środków karnych przewidzianych za przestępstwa skarbowe (art. 22 § 2 pkt 1 k.k.s.) i wykroczenia skarbowe (art. 47 § 2 pkt 1 k.k.s.). W doktrynie prawa karnego skarbowego powszechnie jednak krytykuje się powyższe rozwiązanie, podkreślając przy tym, że jest to odrębny środek odpowiedzialności, posiadający elementy konsensualne, mający przy tym materialno-procesowy

579 K. Buchała [w:] K. Buchała (red.), Z. Cwiąkowski, M. Szewczyk, A. Zoll, *Komentarz do Kodeksu karnego*, s. 314.

580 V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 168; I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 67.

581 Szerzej: I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 17 i n.

582 Ibidem, s. 23-27.

583 L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930, s. 11-12.

charakter⁵⁸⁴. W obliczu podnoszonych argumentów nie pozostaje zatem nic innego, jak tylko przyłączyć się do zgłaszanych w doktrynie postulatów *de lege ferenda*, zgodnie z którymi ów specyficzny środek karny, wzorem np. odpowiedzialności posiłkowej, powinien zostać uregulowany w odrębnym artykule Kodeksu karnego skarbowego, a nie katalogu środków karnych⁵⁸⁵.

Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, która została przewidziana dla sprawców wykroczeń skarbowych oraz przestępstw zagrożonych karą grzywny, nie dotyczy przypadków popełnienia tego czynu w warunkach upoważniających sąd do nadzwyczajnego obostrzenia kary (por. art. 17 § 2 k.k.s.). Z tych też względów, w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie z powyższej instytucji nie mogą skorzystać sprawcy najpoważniejszych odmian typów czynów skarbowych zawartych w art. 54 § 1 k.k.s., art. 55 § k.k.s i art. 56 § 1 k.k.s.. które są zagrożone m.in. karą pozbawienia wolności.

W świetle art. 17 § 1 k.k.s., podstawowymi warunkami uzyskania zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest to, żeby wina sprawcy nie budziła wątpliwości. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi bowiem alternatywę dla wydania wyroku skazującego. Nie może natomiast zastępować wyroku uniewinniającego. Niezbędne jest zatem przypisanie sprawcy winy (*nullum crimen, nulla contraventio sine culpa*). Wątpliwości nie mogą także budzić okoliczności popełnienia czynu zabronionego, w szczególności sam fakt popełnienia czynu zabronionego, który z punktu widzenia zasad demokratycznego państwa prawnego ma kluczowe znaczenie dla dalszych ustaleń⁵⁸⁶. Do powyższych okoliczności zalicza się również ustalenie czasu i miejsca popełnienia czynu zabronionego. W odniesieniu do miejsca popełnienia czynu zabronionego, Kodeks karny skarbowy realizuje zasadę tzw. wszędobylstwa, zgodnie z którą, za czyn zabroniony można zostać pociągniętym do odpowiedzialności zarówno na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również poza granicami kraju, jeżeli czyn godzi w interesy finansowe państwa polskiego lub interesy finansowe Unii Europejskiej (art. 3 § 3 i 3a k.k.s.). Natomiast za czas popełnienia czynu karnego skarbowego, uważa się czas, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy. W przypadku zachowania określonego w art. 54 § 1-3 k.k.s., polegającego na zaniechaniu działania do którego sprawca był zobowiązany, za czas popełnienia czynu zabronionego uznaje się ostatni moment, w którym sprawca miał możliwość wywiązania się z nałożonego na niego obowiązku, tzn. termin złożenia deklaracji podatkowej i wpłaty zaliczki na podatek – w przypadku podatków dochodowych,

584 V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 105; L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego...*, s. 104.

585 Zob. I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 67.

586 Zob. J. Skorupka, *Konstytucyjne i konwencyjne granice przeszukania w postępowaniu karnym (cz. 1)*, Pałestra 2007, z. 9-10, s. 92.

podatku VAT lub też upływ 14 dni od daty dokonania czynności – w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy przy tym zaznaczyć, że w przypadku czynu ciągłego, polegającego na podejmowaniu w krótkich odstępach czasu takich samych czynów, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, za czas popełnienia przestępstwa skarbowego uważa się czas popełnienia ostatniego z tych czynów⁵⁸⁷.

Innymi okolicznościami czynu, które nie powinny budzić wątpliwości w przypadku wyrażenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności są: forma zjawiskowa popełnienia czynu zabronionego, która jednak nie wpływa na możliwość skorzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, a także wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Ta ostatnia okoliczność decyduje bowiem o kwalifikacji prawnej czynu, a więc przesądza czy będzie on zagrożony wyłącznie karą grzywny.

Ponadto wymaga się, aby sprawca wraz ze złożeniem wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności uiścić w całości wymagana należność publicznoprawną (podatek), jeśli nastąpiło uszczuplenie tej należności publicznoprawnej (art. 143 § 1 pkt 1 k.k.s.). W przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie rzeczywisty uszczerbek finansowy nie zawsze musi bowiem nastąpić. Sprawca zobowiązany jest także uiścić co najmniej zryczałtowaną wartość kosztów postępowania. Powyższą kwestię, na mocy odesłania zawartego w art. 143 § 6 k.k.s, reguluje rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 2005 r., zgodnie z którym wysokość zryczałtowanych kosztów postępowania w przypadku przestępstwa skarbowego wynosi 1/10, a w przypadku postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe – 1/12 minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalonego na podstawie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę⁵⁸⁸.

W związku z tym wskazuje się na korzyści płynące z zastosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, polegające na tym, iż uprawniony podmiot odzyskuje całość kwoty narażonego lub uszczuplonego podatku, a ponadto nie ponosi dodatkowych kosztów związanych z prowadzeniem postępowania wykonawczego, które zwykle pokrywa Skarb Państwa, zwłaszcza gdy sprawca jest niewypłacalny i nie jest w stanie regulować swoich zobowiązań⁵⁸⁹.

587 V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 42-43.

588 Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (Dz. U. Nr 244, poz. 2074)

589 J. Skorupka, *Wybrane aspekty przestępstw przeciwko obrotowi gospodarczemu*, PS 1999, nr 2, s. 57; Por. także J. Skorupka, *Glosa do uchwały SN z dnia 20 listopada 2000 r., I KZP 31/00*, OSP 2001, z. 10, poz. 145.

Kolejnym warunkiem skorzystania przez sprawcę z możliwości dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest to, ażeby sprawca przed wydaniem wyroku w sprawie uiszczył kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny przewidzianej za dany czyn zabroniony. W przypadku typów podstawowych czynów zabronionych ujętych w art. 54-56 k.k.s., wskazana kwota wynosi minimalnie $10 \times \frac{1}{30} \times 1850$ zł. W przypadku wykroczeń skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, powyższa kwota odpowiada $\frac{1}{10}$ minimalnego wynagrodzenia. Ostatnim z warunków umożliwiających zastosowanie powyższej instytucji jest wyrażenie przez sprawcę zgody na przepadek przedmiotów, przynajmniej w takim zakresie, w jakim taki przepadek jest obligatoryjny lub też uiszczenie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Ten warunek jest szczególnie istotny w odniesieniu do przestępstw i wykroczeń skarbowych znamienych narażeniem podatku na uszczuplenie, gdyż w przypadku wszystkich tych zachowań możliwe jest orzeczenie powyższego środka karnego.

Wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sprawca może złożyć do czasu, zanim nastąpi wniesienie aktu oskarżenia do sądu (art. 142 § 1 k.k.s.). Przed pierwszym przesłuchaniem sprawca musi być pouczony o możliwości złożenia wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 142 § 2 k.k.s.). Wniosek taki może być wniesiony w formie ustnej lub pisemnej, a gdy sprawca nie ukończył 18 lat, wniosek może zgłosić w jego imieniu przedstawiciel ustawowy (art. 142 § 3 i 4 k.k.s.).

Reasumując powyższe ustalenia należy stwierdzić, iż dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest szczególnie adekwatnym instrumentem penalnym w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Pozwala bowiem w całości odzyskać uszczuplony podatek, a ponadto zapewnia dodatkowe dochody dla Skarbu Państwa w postaci grzywien, wprowadzając w minimalnej wysokości, ale bez ponoszenia dodatkowych kosztów, w związku z prowadzeniem postępowania karnego i ewentualnie postępowania egzekucyjnego. Stanowi ono zatem przejaw ekonomiki procesowej i wyraz priorytetowego znaczenia celu egzekucyjnego prawa karnego skarbowego.

W obszarze prawa karnego skarbowego obowiązuje także dyrektywa szczególna wymiaru kary, nakazująca traktowanie bezwzględnej kary pozbawienia wolności jako *ultima ratio* (art. 58 § 1 k.k. w z w. z art. 20 § 2 k.k.s.), która koresponduje z zasadą supremacji kar i środków karnych o charakterze ekonomicznym na gruncie prawa karnego skarbowego. W przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie zawartych w art. 54-56 k.k.s., pierwszeństwo przyznaje się bowiem karom i środkom karnym o charakterze wolnościowym. Oznacza to, że w przypadku, gdy przestępstwo zagrożone jest alternatywnie karą grzywny i karą pozbawienia wolności albo obu tymi karami łącznie, powinno się unikać orzekania

bezwzględnej kary pozbawienia wolności⁵⁹⁰. Stąd też zgodnie z powyższą dyrektywą, w przypadku typów podstawowych przestępstw skarbowych, winno się orzekać karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia tylko wtedy, gdy jest to absolutnie niezbędne i konieczne dla realizacji celów kary. W innych przypadkach należy natomiast ograniczyć się do zastosowania instytucji warunkowego umorzenia postępowania, do wymierzenia sprawcy kary grzywny i środków karnych o charakterze ekonomicznym, bądź też, gdy niezbędne jest orzeczenie kary pozbawienia wolności, zawiesić jej wykonanie. Dyrektywa nakazująca preferencję kar i środków karnych o charakterze wolnościowym nie dotyczy jednak tych sytuacji, gdy przestępstwo skarbowe zostało popełnione w warunkach uzasadniających nadzwyczajne zaostreżenie kary⁵⁹¹.

Normatywnym rozwinięciem powyżej dyrektywy na gruncie prawa karnego skarbowego jest regulacja zawarta w art. 26 § 1 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem, sąd wymierzając karę sprawcy przestępstwa skarbowego może w miejsce kary pozbawienia wolności orzec zamienną karę ograniczenia wolności, w szczególności, gdy równocześnie orzeka środek karny. W przypadku czynów zabronionych określonych w art. 54-56 k.k.s., możliwe jest zatem orzeczenie kary, która nie jest przewidziana w sankcji karnej. Kara ograniczenia wolności stanowi przy tym alternatywę dla kary grzywny i kary pozbawienia wolności, w sytuacji, gdy kara pozbawienia wolności byłaby zbyt restrykcyjna, natomiast orzeczenie wyłącznie kary grzywny łączyłoby się ze zbyt niskim stopniem dolegliwości dla sprawcy⁵⁹².

Poza dyrektywą uprawniającą sąd do wyrażenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, Kodeks karny skarbowy formułuje także dyrektywę pozwalającą na odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego, nawet wtedy, gdy orzeczenie tego środka jest obligatoryjne wobec sprawcy (art. 19 § 1 i 3 k.k.s.). Podkreśla się, że odstąpienie od wymierzenia kary może mieć charakter zupełny lub częściowy⁵⁹³. W tym pierwszym przypadku, postuluje się wszakże zupełne odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego. Natomiast w drugim, odstąpienie od wymierzenia kary ma charakter niezupełny i sprowadza się do orzeczenia jedynie środka karnego.

W przypadku przestępstw skarbowych warunkiem odstąpienia od wymierzenia kary jest to, aby czyn nie był zagrożony karą przekraczającą 3 lata pozbawienia wolności, a stopień społecznej szkodliwości tego czynu nie był znaczny (art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s.). Oznacza to, że niemożliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary w przypadku

590 V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 182-184; T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2008, s. 285.

591 V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 153.

592 V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary...*, s. 185.

593 *Ibidem*, s. 189.

przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, wskazanych w art. 54 § 1 i 56 § 1 k.k.s., gdyż te czyny są zagrożone karą pozbawienia wolności do lat 5. Ponadto, sąd nie może też odstąpić od wymierzenia kary, gdy przestępstwo skarbowe zostało popełnione w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary (art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s. *in fine*).

Natomiast w odniesieniu do wykroczeń skarbowych, możliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary we wszystkich przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie z uwagi na charakter i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego, właściwości i warunki osobiste sprawcy oraz jego zachowanie się po popełnieniu czynu zabronionego (art. 19 § 1 pkt 2 k.k.s.). Wskazane przesłanki mają zatem charakter ocenny i pozostawiają organom stosującym prawo względnie duży zakres swobody.

Należy przy tym podkreślić, że warunkiem zastosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary, w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, gdy uszczerbek rzeczywiście nastąpił, jest uiszczenie przez sprawcę w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej (podatku) – art. 19 § 2 k.k.s. Trudno sobie bowiem wyobrazić, przede wszystkim ze względów sprawiedliwościowych, aby sprawca, wobec którego odstąpiono od wymierzenia kary odniósł z popełnionego czynu zabronionego korzyść majątkową w postaci nieuiszczonego podatku.

Poza dyrektywami wymiaru kary, które mają zastosowanie przede wszystkim w ramach tzw. zwyczajnego wymiaru kary, Kodeks karny skarbowy przewiduje także instytucje nadzwyczajnego obostrzenia i nadzwyczajnego złagodzenia kary. Przedstawiciele nauki prawa karnego zaliczają powyższe instytucje do tzw. szczególnego ustawowego wymiaru kary, wskazując, że modyfikują one ustawowy wymiar kary w kierunku zaostrzenia lub złagodzenia odpowiedzialności⁵⁹⁴. Należy przy tym zgodzić się z poglądem, iż instytucja obligatoryjnego obostrzenia albo obligatoryjnego złagodzenia kary należy do ustawowego wymiaru kary (szczególny ustawowy wymiar kary), natomiast fakultatywne instytucje modyfikujące ustawowy wymiar kary należy zaliczyć do sądowego wymiaru kary⁵⁹⁵.

W świetle aktualnego stanu prawnego (*in statu praesenti*), nadzwyczajne obostrzenie kary ma wyłącznie obligatoryjny charakter⁵⁹⁶. Nie należy zatem do sądowego wymiaru kary. Jednakże ze względów systemowych, nadzwyczajne obostrzenia kary w przypadku przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie zostanie omówione w ramach sądowego wymiaru kary.

594 Zob. M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1994, s. 448-452; Z. Cwiąkałski, *O niektórych pojęciach związanych z wymiarem kary*, NP 1989, nr 4, s. 52-53.

595 A. Marek, *Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1997, s. 321-322.

596 Obligatoryjny charakter nadzwyczajnego obostrzenia kary wprowadziła Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) Zob. S. Baniak, *Wielka nowelizacja kodeksu...*, s. 8.

Wobec powyższego trzeba wskazać, iż sąd obligatoryjnie stosuje nadzwyczajne zaostrenie kary w przypadku, gdy sprawca (art. 37 § 1 pkt 1-7 k.k.s.):

- popełnia przestępstwo skarbowe z art. 54-56 k.k.s., a wartość uszczuplonego podatku jest duża, a więc przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia w chwili czynu (art. 53 § 15 k.k.s.). *In statu praesenti* powyższa wartość wynosi ponad 925 tys. zł (500 x 1850 zł).
- uczynił sobie z popełniania przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie stałe źródło dochodu. W tym zakresie w doktrynie słusznie podkreśla się, że nie musi być to ani główne, ani też wyłączne źródło utrzymania. W przypadku przestępczości zawodowej istotne jest jednak to, że sprawca dopuścił się co najmniej dwóch (lub więcej) przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie i popełnianie tych czynów traktuje jako swoistą działalność gospodarczą zapewniającą mu, jeżeli nie stały to w miarę regularny przyrądek zysków⁵⁹⁷;
- popełnił dwa lub więcej przestępstw, zanim zapadł pierwszy, chociażby nieprawomocny wyrok, co któregokolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego opisane w tym samym przepisie, a odstępy pomiędzy tymi czynami nie są długie (czyn ciągły – por. art. 6 § 2 k.k.s.).
- skazany za przestępstwo skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie na karę pozbawienia wolności lub karę grzywny, w ciągu 5 lat po odbyciu co najmniej 6 miesięcy kary pozbawienia wolności albo po uiszczeniu co najmniej 120 stawek dziennych grzywny popełnia przestępstwo tego samego rodzaju. Przy tym przez przestępstwo tego samego rodzaju należy rozumieć nie tylko przestępstwo skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, ale każde przestępstwo podatkowe zawarte w rozdziale 6 k.k.s., skierowane przeciwko temu samemu interesowi finansowemu państwa⁵⁹⁸, np. obowiązkowi podatkowemu,
- popełnia przestępstwo działając w zorganizowanej grupie przestępczej albo związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego. Powyższa obligatoryjna przesłanka nadzwyczajnego obostrzenia kary nie dotyczy jednakże tych sprawców, którzy odstąpili od udziału w zorganizowanej grupie albo związku przestępczym i ujawnili przed organem ścigania istotne okoliczności zamierzonego przestępstwa i tym samym zapobiegli jego popełnieniu (instytucja tzw. małego świadka koronnego).
- działa z użyciem przemocy lub groźbą natychmiastowego jej użycia albo też działa z osobą, która takich środków używa lub grozi ich użyciem. W przypadku przestępstw podatkowych użycie przemocy będzie miało charakter incydentalny.

597 V. Konarska-Wrzošek, *Prawnokarne instrumenty...*, s. 59.

598 Wyrok SN z dnia 14 czerwca 1985, IV K 76/85, niepubl.

Przestępczość podatkowa jest wszakże zaliczana do tzw. przestępczości białych kołnierzyków, która nie jest skierowana przeciwko konkretnej osobie, lecz przeciwko instytucji⁵⁹⁹.

- przez nadużycie stosunku zależności i wykorzystanie krytycznego położenia doprowadza inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego. W tym przypadku pewną rolę mogą odgrywać powiązania gospodarcze występujące pomiędzy podatnikami, które sprawca wykorzystuje, zmuszając podmiot znajdujący się w krytycznej sytuacji ekonomicznej do świadczenia usług bez wystawiania faktury.

Sprawca przestępstwa skarbowego może jednak uniknąć nadzwyczajnego obostrzenia kary, jeżeli przed zakończeniem przewodu sądowego przed organem pierwszej instancji uiszcza podatek. Dotyczy to wszakże tylko tych czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, które wywołały realny uszczerbek w mieniu wierzyciela podatkowego, a wartość uszczuplonego podatku była duża albo też czyn stanowił tzw. czyn ciągły.

Sąd stosując nadzwyczajne obostrzenie kary wobec sprawców typów podstawowych przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie wymierza karę przewidzianą za dane przestępstwo w wysokości nie niższej niż 1 miesiąc pozbawienia wolności do górnej granicy zagrożenia ustawowego zwiększonego połowę, co nie wyłącza orzeczenia także kary grzywny z takim samym obostrzeniem, nieprzekraczającej jednak 1080 stawek dziennych (art. 38 § 1 pkt 3 k.k.s., art. 28 § 2 k.k.s.). Natomiast, gdy wartość podatku narażonego na uszczuplenie jest wielka, tzn. przekracza tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia w chwili czynu (zob. art. 53 § 16 k.k.s.), sąd orzeka karę pozbawienia wolności w wymiarze od 3 miesięcy do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego dwukrotnie. Przedmiotowe czyny zostały bowiem umieszczone w katalogu najpoważniejszych przestępstw karych skarbowych, które obligują sąd do zastosowania szczególnych warunków nadzwyczajnego obostrzenia kary (art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s.). W przypadku przestępstw skarbowych określonych w art. 54 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s., można więc orzec karę nawet 10 lat pozbawienia wolności, a w przypadku firmanctwa z art. 55 § 1 k.k.s. karę 6 lat pozbawienia wolności. Przy tym możliwe jest także łączne wymierzenie w tych przypadkach kary grzywny do 1080 stawek dziennych grzywny.

W przypadku typów uprzywilejowanych przestępstw skarbowych, sąd stosując nadzwyczajne obostrzenie kary wymierza sprawcy karę pozbawienia wolności do roku albo karę ograniczenia wolności, co nie stoi na przeszkodzie także wymierzeniu kary grzywny w wysokości 720 stawek dziennych (art. 38 § 1 pkt 2 k.k.s.). W tym

599 Zob. B. Hołyst, *Psychologia kryminalistyczna*, Warszawa 2009, s. 487 i n.

przypadku należy mieć jednak na względzie dyrektywę nakazującą traktowanie kary pozbawienia wolności jako *ultima ratio*.

Natomiast nadzwyczajne złagodzenie kary ma w zasadzie fakultatywny charakter. Pozostawia się bowiem uznaniu sądu możliwość orzeczenia łagodniejszej kary, aniżeli wynikałoby to wyłącznie z ustawowego wymiaru kary – oczywiście po spełnieniu określonych przesłanek. Wyjątek w tym względzie stanowi regulacja zawarta w art. 36 § 3 k.k.s., związana z instytucją tzw. małego świadka koronnego, gdzie przewiduje się obligatoryjne nadzwyczajne złagodzenie kary w stosunku do sprawcy współdziałającego z inną osobą lub osobami w popełnieniu przestępstwa skarbowego, jeżeli ujawnił on przed organem postępowania przygotowawczego wszystkie istotne informacje dotyczące tych osób oraz okoliczności popełnienia czynu.

Przesłankami uzasadniającymi nadzwyczajne złagodzenie kary, poza okolicznościami wskazanymi w ustawie (por. art. 60 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.): nieusprawiedliwionym błędem co do okoliczności wyłączających bezprawność, nieusprawiedliwioną nieświadomością karalności czynu – art. 10 § 5 k.k.s., ograniczoną poczytalnością sprawcy w chwili czynu – art. 11 § 3 k.k.s., nieudolnością usiłowania – art. 14 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s., młodocianym wiekiem sprawcy, gdy przemawiają za tym względy wychowawcze, są także uzasadnione wypadki, w których nawet najniższa kara przewidziana za przestępstwo byłaby niewspółmiernie surowa do popełnionego czynu (art. 60 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Jednakże wydaje się, że w przypadku przestępstw skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, ze względu na znaczną rozpiętość sankcji w ramach ustawowego wymiaru kary, takie przypadki będą należały do wyjątków. Trudno bowiem przyjąć, że w przypadku, np. niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania, gdy wartość podatku narażonego na uszczuplenie przekracza pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia, grzywna w minimalnej wysokości, nieco przekraczającej kwotę 616 zł (10 x 1/30 x 1850 zł), stanowiłaby karę niewspółmiernie surową do popełnionego czynu.

Nadzwyczajne złagodzenie kary, zgodnie z regulacją zawartą w art. 36 § 1 pkt 1-3 k.k.s., w odniesieniu do przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie może polegać na:

- wymierzeniu za przestępstwa skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s., 55 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s., zamiast kary pozbawienia wolności – kary ograniczenia wolności wraz z obowiązkiem uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Znamienne w tym przypadku jest to, że kara ograniczenia wolności nie została przewidziana w sankcji, możliwe jest jednak orzeczenie tej kary w wyniku nadzwyczajnego złagodzenia kary. Zważywszy na obowiązek uiszczenia uszczuplonego podatku, wydaje się, że wskazany sposób nadzwyczajnego złagodzenia kary powinien być szeroko stosowany właśnie w odniesieniu do czynów skutkujących narażeniem podatku na

uszczerplenie, mając na względzie dyrektywę nakazującą traktowanie kary pozbawienia wolności jako ultima ratio.

Przy tym sposobie nadzwyczajnego złagodzenia kary w pierwszej chwili można odnieść wrażenie, że wyeksponowanie obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w art. 26 § 2 k.k.s stanowi zbędne powtórzenie regulacji zawartej w przepisie art. 15 § 1 k.k.s, zgodnie z którym orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia przecież od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (uszczuplonego podatku). Poniesienie odpowiedzialności karnej skarbowej nie wpływa bowiem na odpowiedzialność finansowoprawną sprawcy⁶⁰⁰. Jednakże, po wnikliwej analizie powyższych regulacji, należy stwierdzić, iż w przypadku kary ograniczenia wolności jest określony termin do dobrowolnego uregulowania należności i dopiero wtedy, gdy skazany tego nie uczyni, to ponosi ujemne konsekwencje, gdyż uznaje się to za uchylanie się od kary ograniczenia wolności. Natomiast, unormowanie zawarte w art. 15 § 1 k.k.s. uprawnia – co do zasady – do przymusowej egzekucji, która jest kosztowana i mało skuteczna. Obowiązek uiszczenia uszczuplonego podatku pełni zatem odmienne funkcje w ramach powyższych regulacji.

- odstąpieniu od wymierzenia kary i poprzestaniu na orzeczeniu samoistnego środka karnego, wskazanego w art. 22 § 2 pkt 2-6 k.k.s. Ten sposób nadzwyczajnego złagodzenia kary będzie stosowany przede wszystkim w tych przypadkach, gdzie nie doszło do rzeczywistego uszczerplenia podatku, a więc nie zachodzi potrzeba uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Wskazana możliwość opiera się wszakże na założeniu, że cele kary mogą być z powodzeniem zrealizowane przez środek karny charakteryzujący się znacznie niższym stopniem dolegliwości. Przy tym wydaje się, że ten sposób nadzwyczajnego złagodzenia kary powinien być kojarzony przede wszystkim ze środkami karnymi o charakterze pozamajątkowym.

- odstąpieniu od wymierzenia zarówno kary jak i środka karnego, nawet gdy jego orzeczenie było obowiązkowe, z wyłączeniem przypadku przedmiotów określonych w przepisie art. 29 pkt 4 k.k.s. Jest to zatem najbardziej korzystny dla sprawcy sposób nadzwyczajnego złagodzenia kary, polegający na odstąpieniu od wymierzenia kary i środka karnego. W związku z tym można się zastanawiać, czym różni się takie nadzwyczajne złagodzenie kary od odstąpienia od wymierzenia kary z art. 19 k.k.s.? Otóż różnica sprowadza się przede wszystkim do tego, że w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczerplenie możliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary na podstawie art. 36 § 1 pkt 2 k.k.s., czyli w związku z zastosowaniem nadzwyczajnego złagodzenia kary, także w stosunku do sprawców poważnych przestępstw określonych w art. 54 § 1 k.k.s i art. 56 § 1 k.k.s, które zagrożone są karą

600 Zob. L. Wilk, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem...*, s. 41.

pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata – czego nie można uczynić w ramach zwyczajnego wymiaru kary w oparciu o przepis art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s.

Sąd może także zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary w przypadku, gdy sprawca przestępstwa skarbowego skutkującego uszczupleniem podatku, przed wydaniem wyroku uiścić w całości wymaganą należność publicznoprawną. W tym przypadku nadzwyczajne złagodzenie kary polega na możliwości orzeczenia tylko kary grzywny w wysokości nieprzekraczającej połowy górnej granicy ustawowego zagrożenia. Przy tym nie wyklucza to możliwości orzeczenia środków karnych przewidzianych za to przestępstwo skarbowe (art. 36 § 2 k.k.s.). Oznacza to, że sąd może wymierzyć sprawcy przestępstwa skarbowego karę grzywny w wysokości do 360 stawek dziennych, ewentualnie może również orzec środek karny. Należy przy tym podkreślić, że powyższa możliwość nadzwyczajnego złagodzenia kary w istocie nie modyfikuje ustawowego wymiaru kary, lecz zawęża tylko zakres uznania sądu w ramach sądowego wymiaru kary. Złagodzone w ten sposób kary, w przypadku czynów skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie, nie wykraczają bowiem poza ustawowy wymiar kary wskazany w sankcji. Przez to w doktrynie określa się powyższą formę mianem *quasi*- nadzwyczajnego złagodzenia kary⁶⁰¹. W ten sposób przede wszystkim premiuje się uiszczenie należności publicznoprawnej przed wydaniem wyroku w sprawie.

Szczególnie wzmocnioną formą nadzwyczajnego złagodzenia wymiaru kary jest możliwość warunkowego zawieszenia wykonania nadzwyczajnie złagodzonej kary, w stosunku do sprawcy współdziałającego z inną osobą lub osobami w popełnieniu przestępstwa skarbowego, który ujawnił przed organem postępowania przygotowawczego wszystkie istotne informacje, dotyczące tych osób oraz okoliczności jego popełnienia. Przy tym wskazana możliwość nie odnosi się do sprawców, którzy wezwani do złożenia wyjaśnień lub zeznań nie potwierdzili ujawnionych informacji, sprawców kierowniczych, sprawców polecających, a także osób które nakłaniały inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony (art. 36 § 4 k.k.s.). Natomiast w przypadku sprawców mających status tzw. małych świadków koronnych nadzwyczajne złagodzenie kary jest obligatoryjne. Jednak nie można nadzwyczajnie złagodzonej kary zawiesić warunkowo małemu świadkowi koronnemu, gdy uczynił on sobie z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodu albo popełnił przestępstwo skarbowe działając w zorganizowanej grupie lub związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego (art. 36 § 5 k.k.s.).

601 V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 159.

W przypadku przestępstw skarbowych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie może także nastąpić zbieg podstaw upoważniających sąd do nadzwyczajnego złagodzenia kary i nadzwyczajnego obostrzenia kary, np. w przypadku, gdy sprawcą przestępstwa skutkującego uszczupleniem podatku dużej wartości jest osoba o ograniczonej poczytalności. Wtedy sąd, w ramach pozostawionego mu uznania, dokonuje wyboru czy zastosować nadzwyczajne obostrzenie kary, czy też skorzystać z możliwości nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 57 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Przy tym decydując się na zastosowanie jednej z powyższych instytucji w ramach nadzwyczajnego wymiaru kary, sąd winien uwzględnić także inne podstawy⁶⁰².

Możliwy jest także zbieg kilku podstaw upoważniających sąd do nadzwyczajnego obostrzenia lub nadzwyczajnego złagodzenia kary. W pierwszym przypadku można sobie wyobrazić sytuację, że sprawca, który uczynił sobie z popełniania przestępstw stałe źródło dochodów, dopuszcza się przestępstwa, gdzie wartość uszczuplonego podatku jest duża albo nawet przewyższa tysiąckrotną wartość minimalnego wynagrodzenia w chwili czynu, natomiast w drugim przypadku, gdy np. sprawca młodociany dopuścił się czynu zabronionego w warunkach ograniczonej poczytalności – wówczas sąd na podstawie art. 57 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., niezależnie od ilości zbiegających się podstaw do nadzwyczajnego obostrzenia albo do nadzwyczajnego złagodzenia kary, może karę nadzwyczajnie złagodzić albo nadzwyczajnie obostrzyć tylko raz. Przy tym zasadnie wskazuje się, że kumulacja podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia lub do nadzwyczajnego obostrzenia kary w przypadku tego samego czynu tego samego sprawcy winna znaleźć odzwierciedlenie w ramach nadzwyczajnego wymiaru kary⁶⁰³.

Na zakończenie należy także wskazać, iż do sądowego wymiaru kary nie należą decyzje w kwestii niepodlegania karze⁶⁰⁴. Na gruncie prawa karnego skarbowego ustawodawca zapewnia sprawcy czynu zabronionego niepodleganie karze tylko w przypadku wyrażenia przez niego czynnego żalu, który został unormowany w art. 16- 16 a k.k.s. Oznacza to, że w tym przypadku nie można rozstrzygać o wymiarze kary, gdyż ustawodawca *ex lege* przesądził o bezkarności sprawcy czynu, co nie pozwala na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, a w razie jego wszczęcia obliuguje do umorzenia (zob art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

Podsumowując rozważania na temat sądowego wymiaru kary za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, należy podkreślić szczególne znaczenie kary grzywny i środków karnych o charakterze majątkowym. Przy tym zasada priorytetu represji o charakterze ekonomicznym nie

602 Ibidem, s. 160.

603 Ibidem, s. 159.

604 Por. K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 404.

ma charakteru bezwzględny. Powyższe czyny zagrożone są bowiem także karą i środkami karnymi stanowiącymi dolegliwość o charakterze osobistym. Ponadto Kodeks przewiduje w tych przypadkach także możliwość złagodzenia lub nawet uniknięcia kary pod pewnymi dodatkowymi warunkami i warunkiem dobrowolnego uiszczenia należnego podatku – w ramach instytucji czynnego żalu⁶⁰⁵, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, odstąpienia od wymierzenia kary i nadzwyczajnego złagodzenia kary.

De lege ferenda należy postulować powrót do systemu kwotowego w zakresie sposobu określania wysokości stawki dziennej grzywny za przestępstwa skarbowe. Jednakże za podstawę ustalenia zakresu kwotowego stawki dziennej należy przyjąć obecnie obowiązujące przeliczniki, skorelowane z wysokością minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w chwili wprowadzenia zmian, czyli od $1/30 \times 1850$ zł (61,66 zł) do $400 \times 1-30 \times 1850$ zł (24 664 zł). Wskazane byłoby również zaokrąglenie powyższych wartości do pełnych dziesiątek – w przypadku dolnej granicy i pełnych tysięcy – w odniesieniu do górnej granicy stawki dziennej grzywny. Tak ustalone granice stawki dziennej grzywny byłyby zdecydowanie bardziej czytelne i zrozumiałe dla adresatów norm prawnych.

Innym postulatem, niewątpliwie wartym rozważenia przy kolejnej nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego, jest wyeliminowanie przewidzianego w art. 186 k.k.s. rozwiązania umożliwiającego stosowanie zastępczej kary pozbawienia wolności za nieuiszczoną grzywnę w przypadku wykroczeń skarbowych, które z natury są czynami o niewielkim stopniu społecznej szkodliwości. W razie braku aprobaty dla tego rozwiązania, należy rozważyć możliwość przywrócenia kwotowej granicy kary grzywny, uprawniającej sąd do zamiany tej kary na zastępczą karę pozbawienia wolności, tak aby powyższa możliwość była zarezerwowana tylko dla sprawców najpoważniejszych wykroczeń skarbowych, ukaranych odpowiednio wysoką grzywną. Przy tym wydaje się, że taka granica winna być ustalona na poziomie minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Można także zastanawiać się nad celowością umieszczenia w Kodeksie karnym skarbowym środków karnych w postaci pozbawienia praw publicznych i podania wyroku do publicznej wiadomości (art. 22 § 2 pkt 6-7 k.k.s.), które nie do końca sprawdzają się na gruncie prawa karnego skarbowego, gdyż nie wywołują społecznego potępienia dla sprawcy czynu zabronionego. Skuteczniejszym rozwiązaniem w tym zakresie wydaje się być wspieranie edukacji podatkowej i propagowanie uczciwych postaw w relacjach z fiskusem państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej.

605 Szerzej np. G. Bogdan, *Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym* [w:] P. Kardas P., T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i Prawo karne, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012, s. 537-552.

ROZDZIAŁ IX

**GRANICE LEGALNOŚCI UNIKANIA OPODATKOWANIA
W ŚWIETLE UNORMOWAŃ PENALIZUJĄCYCH CZYNY
SKUTKUJĄCE NARAŻENIEM PODATKU
NA USZCZUPLENIE**

§ 1. UNIKANIE OPODATKOWANIA A NARAŻENIE PODATKU NA USZCZUPLENIE

Funkcjonowanie współczesnych państw, niezależnie od przyjętego modelu polityczno-gospodarczego czy społecznego, oparte jest przede wszystkim na obowiązku płacenia podatków. Ekonomiczny wymiar podatku przejawia się bowiem w przejmowaniu części produktu krajowego brutto na potrzeby aparatu władzy w celu realizacji jego funkcji⁶⁰⁶. Podkreśla się w związku z tym, że współczesne państwo jest państwem podatkowym⁶⁰⁷. Powszechnemu fiskalizmowi od zawsze jednak towarzyszy zjawisko oporu podatkowego, które obejmuje bardzo różne formy zachowań, prowadzące do zmniejszenia albo nawet całkowitego uniknięcia obciążeń fiskalnych, począwszy od praktycznie niespotykanych obecnie buntów podatkowych, przez odmowę zapłaty podatku, a kończąc na unikaniu czy uchylaniu się od opodatkowania⁶⁰⁸. W literaturze przedmiotu wskazane formy redukcji zobowiązań podatkowych są określane powszechnie mianem ucieczki przed opodatkowaniem⁶⁰⁹.

Przy tym podkreśla się, że niemożliwe jest precyzyjne ustalenie zakresu tego zjawiska, przede wszystkim ze względu na brak wiarygodnych źródeł informacji. Państwa nie są bowiem zainteresowane publikowaniem statystyk ujawniających rzeczywistą skalę zjawiska ucieczki przed opodatkowaniem. Szacuje się jednak, że straty z tego tytułu stanowią znaczącą część dochodów podatkowych budżetu państwa, sięgającą nawet kilkudziesięciu miliardów złotych rocznie⁶¹⁰. Należy zatem

606 B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2006, s. 210.

607 A. Gomułowicz, *Wybrane zagadnienia ustawodawstwa podatkowego*, Przegląd Legislacyjny 1999, nr 1, s. 24.

608 Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 85 i n.

609 Tak ibidem, s. 87.

610 Zob. M. Pasternak-Malicka, *Przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w Unii Europejskiej*, *Humanities and Social Sciences*, vol. XVIII, 20 (1/2013), s. 57-59; R. Murphy, *A report for Group of the progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*, http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf (14.11.2016); P. Skwirowski, *Szacowanie szarej strefy, Czy rzeczywiście spadła?*, <http://wyborcza.biz/biznes/1,147768,19872911,szacowanie-szarej-strefy-czy-rzeczywiscie-spadla.html> (14.11.2016); M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 17.

stwierdzić, że zjawisko ucieczki przed opodatkowaniem ma stosunkowo szeroki zakres. Przez to stanowi poważny problem społeczny i ekonomiczny.

W doktrynie prawa podatkowego zauważa się, że niechęć do płacenia podatków warunkowana jest przede wszystkim stanem moralności oraz stanem dyscypliny obywateli⁶¹¹. Wskazuje się, że powyższe zjawisko może także wynikać z negatywnego nastawienia do spełniania wszelkich obowiązków, przekonania, że środki przejmowane przez państwo są nieefektywnie wykorzystywane lub z chęci osiągnięcia większego zysku przez minimalizację kosztów podatkowych. Ponadto, stosowaniu różnych form ucieczki przed opodatkowaniem może sprzyjać także powszechne wśród podatników przekonanie, że obowiązujące stawki podatkowe są zbyt wysokie, zbyt duża lub zbyt wysoka progresja podatkowa (np. Francja), luki w przepisach prawa podatkowego czy wreszcie przekonanie o braku możliwości wykrycia nadużyć, wynikające z niedoskonałego funkcjonowania administracji skarbowej⁶¹².

Podstawowym i bezpośrednim skutkiem ucieczki przed opodatkowaniem jest obniżenie wpływów podatkowych, które może spowodować konieczność podwyższenia podatków, a w rezultacie zwiększyć opór przeciwko opodatkowaniu. Powyższe zjawisko może także prowadzić do zakłócenia stabilności systemu podatkowego, polegającego na nierównomiernym ponoszeniu ciężarów publicznych, zaburzeń w funkcjonowaniu podatków jako instrumentu makroekonomicznego czy poważnych zakłóceń w sferze konkurencji⁶¹³. Wskazuje się także, że negatywnym skutkiem unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania jest obniżenie prestiżu państwa i prawa, wynikające z braku możliwości wyegzekwowania należności podatkowych, a także osłabienia poczucia obowiązku przestrzegania prawa⁶¹⁴.

W polskim porządku prawnym, podobnie jak w systemach prawnych wielu innych państw europejskich⁶¹⁵, obowiązek płacenia podatków ma swoje źródło w ustawie zasadniczej. Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. w art. 84 statuje bowiem obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie. Ponadto, zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, jak również zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy. Regulacja konstytucyjna ma zatem charakter ogólny i zalicza kwestie nakładania podatków do materii ustawowej.

611 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...*, s. 15-16.

612 Ibidem.

613 Ibidem, s. 18.

614 Ibidem; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 91.

615 Szerzej np. N. Gajl, *Miejsce podatków w konstytucji*, PP 1994, nr 9, s. 3 i n.

W doktrynie prawa podatkowego obowiązek podatkowy przeciwstawia się zasadzie wolności unikania opodatkowania⁶¹⁶. Powyższa zasada wyraża się bowiem w możliwości podejmowania środków zmierzających do zmniejszania obciążeń podatkowych. Wskazuje się przy tym, że zasada wolności unikania opodatkowania, w przeciwieństwie do obowiązku podatkowego, nie ma charakteru normatywnego, niemniej działanie legalne prowadzące do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego również zasługuje na ochronę prawną. Obowiązujące przepisy podatkowe nie zawierają bowiem unormowań, które obligowałyby podatnika do płacenia podatku w najwyższej możliwej wysokości⁶¹⁷. Wskazuje się przy tym, że dopiero z takiej normy można by wywodzić zakaz podejmowania działań zmierzających do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Można zatem przyjąć, że jeżeli tego typu działania nie są wyraźnie przez prawo zabronione, to są one dozwolone, myśl zasady *in dubio pro tributario*.

W ograniczonym zakresie zasadę wolności unikania opodatkowania można także wywieść z zasady wolności gospodarczej, wyrażonej w art. 22 Konstytucji RP. Zasada wolności gospodarczej oznacza bowiem możliwość podejmowania różnego rodzaju działalności gospodarczej zgodnej z prawem, podejmowania kluczowych decyzji ekonomicznych (dotyczących np. wielkości produkcji, ceny towaru), wyboru sposobu opodatkowania, wreszcie oznacza także możliwość zmniejszenia kosztów podatkowych prowadzonej działalności gospodarczej.

Wydaje się jednak, że postrzeganie obowiązku podatkowego i zasady wolności opodatkowania wyłącznie przez pryzmat kolizji uprawnień i obowiązków, nie jest do końca właściwe. Wyznacznikiem granicy wolności opodatkowania na gruncie prawa podatkowego jest bowiem istnienie norm prawnych kreujących obowiązek podatkowy. Innymi słowy, zakres wolności unikania opodatkowania jest na tyle szeroki, na ile dany fragment rzeczywistości nie został objęty obowiązkiem podatkowym. Zatem to zakres obowiązku podatkowego wyznacza granice wolności

616 Zob. P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* [w:] H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003, s. 144; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 167; L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, Mon. Pod. 2000, nr 7, s. 5.

617 Zob. L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania...*, s. 6; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2002 r., I SA/Gd 1957/99, LEX nr 77798. We wskazanym wyroku Sąd stwierdził, iż: „niedopuszczalne jest akceptowanie czynności prawnych podatnika, których celem jest wykorzystanie, poza sferą normalnie ustalonych działań gospodarczych, przyznanych przez ustawodawcę ulg i preferencji dla przyjętych przez siebie działań pozagospodarczych”. Zob. także wyrok NSA z dnia 10 lipca 1996 r., SA/Ka 1244/95, Mon. Pod. 1997, nr 8, s. 239-242, w którym Sąd stwierdził, iż: „żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać kontroli organów podatkowych”.

opodatkowania, a nie odwrotnie. Można więc mówić o wzajemnym uzupełnianiu się tych dwóch sfer. Postrzeganie obowiązku podatkowego i wolności unikania opodatkowania wyłącznie przez pryzmat kolizji uprawnień i obowiązków, nie jest zatem do końca właściwe, gdyż normatywny obowiązek podatkowy zawsze ma przewagę nad zasadą wolności opodatkowania, wynikającą chociażby z tego, że jest zabezpieczony możliwością stosowania przymusu państwowego, w celu wyegzekwowania należnych świadczeń. Natomiast sfera wolności unikania opodatkowania, korzystająca z ochrony prawnej – pod warunkiem wszak zgodności tego działania z obowiązującym prawem⁶¹⁸ – nie ma bynajmniej charakteru normatywnego, lecz wynika z nieobjęcia regulacją podatkową określonego wymiaru rzeczywistości.

Wskazać jednak należy, że brak normatywnej regulacji na gruncie prawa podatkowego określonej sfery aktywności gospodarczej czy zarobkowej powinien być wynikiem świadomej decyzji ustawodawcy, podjętej w ramach realizacji określonych założeń polityki podatkowej, niekiedy jednak stanowi skutek niedopatrzania ustawodawcy, który nie zawsze jest w stanie na poziomie abstrakcyjnych regulacji normatywnych przewidzieć wszystkie możliwe stany faktyczne, które winny podlegać opodatkowaniu. Ewentualne wątpliwości dotyczące zakresu obowiązku podatkowego mogą zatem wynikać przede wszystkim z niedoprecyzowania obowiązku podatkowego na poziomie normatywnym. Źródłem sprzeczności nie jest zatem kolizja obowiązku podatkowego i uprawnienia do unikania opodatkowania, lecz brak należytej precyzji po stronie ustawodawcy, wynikający ze znacznego stopnia skomplikowania materii podatkowej.

Wobec powyższego powstaje pytanie, dlaczego ustawodawca nie zdecydował się na normatywne zakreślenie ram sfery określanej mianem wolności unikania opodatkowania? Takie rozwiązanie pozornie mogłoby bowiem wyeliminować pojawiające się wątpliwości interpretacyjne. Odpowiadając na to pytanie należy jednak wskazać, że po pierwsze taka regulacja stanowiłaby swoiste *superfluum* wobec unormowań podatkowych. W istocie musiałaby bowiem zawierać wszystko to, co nie zostało *expressis verbis* sformułowane w przepisach podatkowych. Po drugie,

618 Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, PP 2003, nr 2, s. 48; W. Modzelewski, *Wstęp na nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1999, s. 43. Wskazani autorzy postulują objęcie ochroną prawną zachowań polegających na dążeniu do wyeliminowania lub pomniejszenia obciążenia podatkowego. Powyższy postulat budzi jednak wiele wątpliwości. Po pierwsze, należałoby najpierw określić jakie zachowania są zgodne z prawem i ewentualnie mogłyby zasługiwać na taką ochronę, a po drugie, czy ten efekt nie mógłby zostać osiągnięty przez precyzyjne określenie ram obowiązku podatkowego, tak aby nie było potrzeby chronić tych zachowań, które nie powinny spotkać się z negatywną reakcją organów skarbowych. Poza tym, takie rozwiązanie stanowiłoby swoiste „votum nieufności” wobec organów podatkowych, których decyzje i tak podlegają kontroli instancyjnej i sądowej. Z tego punktu widzenia tworzenie dodatkowych gwarancji w ramach tzw. wolności unikania opodatkowania wydaje się być niecelowe.

każde podwyższenie podatków byłoby odbierane jako zawężenie obszaru wolności unikania opodatkowania i wymagałoby stosownych zmian w tym zakresie. Poza tym, nie wydaje się aby taki zabieg rzeczywiście pozytywnie wpłynął na czytelność już i tak rozbudowanego i skomplikowanego prawa podatkowego.

Przechodząc zaś do meritum, należy podkreślić, że w doktrynie prawa podatkowego nie wypracowano dotychczas zgodnej definicji pojęcia unikania opodatkowania. Wśród przyczyn takiego stanu rzeczy wskazuje się przede wszystkim wielość, czasem diametralnie różniących się od siebie pojęć, opisujących różne formy ucieczki przed opodatkowaniem, np. legalne i nielegalne oszustwo podatkowe, uprawnione i nieuprawnione oszustwo podatkowe, legalne i nielegalne unikanie opodatkowania, nadużycie prawa do ucieczki przed podatkiem itd.⁶¹⁹.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „unikanie opodatkowania polega na takim zachowaniu podatnika, które nie jest przez prawo uznane za podlegające opodatkowaniu, ale prowadzi do rezultatów, o których można z dużym prawdopodobieństwem powiedzieć, że ich opodatkowanie leżało w zamiarach ustawodawcy”⁶²⁰. Innym razem wskazuje się natomiast, że „unikanie opodatkowania obejmuje zróżnicowane zachowania podatników, które na gruncie poszczególnych systemów podatkowych mogą być tolerowane lub też mogą być zwalczane środkami prawnymi”⁶²¹. Podkreśla się wreszcie, że unikanie opodatkowania „(...) polega na działaniach prowadzonych w przewidzianych prawem formach, mających na celu obniżenie obciążeń podatkowych”⁶²². Można zatem wskazać, że w doktrynie przeważa pogląd, iż unikanie opodatkowania jest działaniem dokonywanym w granicach obowiązującego prawa.

Natomiast pod pojęciem uchylania się od opodatkowania na gruncie prawa podatkowego rozumie się „(...) działania podatnika ograniczające lub eliminujące obciążenia podatkowe, dokonywane z naruszeniem obowiązującego prawa”⁶²³. Do powyższej grupy zachowań zalicza się też różnego rodzaju oszustwa podatkowe, które bezpośrednio i jawnie naruszają obowiązujące przepisy prawa podatkowego⁶²⁴, w tym także oszustwa podatkowe popełniane przy transakcjach wewnątrzspółnotowych, np. tzw. oszustwa karuzelowe, fikcyjne transakcje wewnątrz UE, przedsiębiorstwa typu „feniks” czy użycie niewłaściwego numeru VAT

619 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...* s. 23; Por. A. Partyka [w:] A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 405.

620 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 87.

621 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...* s. 25.

622 L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania...*, s. 5; Podobnie też T. Klimczak, *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji zasady pewności opodatkowania*, Mon. Pod. 2000, nr 4, s. 14.

623 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 91.

624 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...* s. 22.

podatnika⁶²⁵. Uchylenie się od opodatkowania wykorzystuje zatem instrumenty wyraźnie zabronione przez prawo.

W prawie wspólnotowym istnieją także odrębne regulacje prawne, które mają na celu zapewnienie skutecznej ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej. Można na tym tle wskazać konwencję z dnia 26 lipca 1995 r. o ochronie interesów finansowych WE (Dz. Urz. WE Nr C 316 z 27.11.1995 r.), która szczegółowo określa czyny, które stanowią nadużycia, zarówno w odniesieniu do przychodów, jak i wydatków budżetu ogólnego UE i budżetów powiązanych. Powyższe czyny określa się mianem oszustw przeciwko interesom finansowym UE⁶²⁶. Należy także wspomnieć o projekcie *Corpus Iuris*, który definiował przestępstwa skierowane przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, m.in. oszustwo na szkodę budżetu wspólnotowego, oszustwo w dziedzinie zawierania umów, pranie pieniędzy, paserstwo, nadużycie stanowiska⁶²⁷. Wskazany projekt nigdy jednak nie wszedł w życie.

Komisja Europejska w 2012 r. opublikowała raport dotyczący działań mających na celu wzmocnienie walki z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania⁶²⁸. W przedstawionym dokumencie Komisja zasugerowała państwom członkowskim podjęcie szeregu działań o różnym horyzoncie czasowym, polegających m.in. na: usunięciu nieścisłości prawnych powodujących luki w prawie podatkowym, usprawnieniu systemów informatycznych i przepływu informacji, stworzeniu uproszczonego systemu podatkowego, przeprowadzaniu audytów zewnętrznych przez grupy wyspecjalizowanych kontrolerów⁶²⁹.

W polskim porządku prawnym kluczowe znaczenie, z punktu widzenia norm prawnokarnych penalizujących zachowania naganne skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, ma zatem odpowiedź na pytanie, gdzie dokładnie przebiega granica między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od opodatkowania. W tych ostatnich przypadkach bowiem skutki zachowania podjętego w celu

625 Zob. Ł. Mazur, E. Sokołowska, *Transakcje wewnątrzspółnotowe – ustawa o VAT*, Warszawa 2004, s. 304-306.

626 Do powyższej kategorii nie zalicza się oszustw związanych z podatkiem VAT. Zob. raport wyjaśniający do konwencji o ochronie interesów finansowych WE (Dz. Urz. WE Nr C 191 z dnia 23.06.1997 r.). W doktrynie wskazuje się bowiem, że przychody z tytułu tego podatku zasilają budżety państw członkowskich i nie stanowią zasobu własnego gromadzonego bezpośrednio na rachunek Wspólnot Europejskich. Zob. także A. Adamski, *Karalność oszustw na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej na podstawie prawa polskiego* [w:] T. Dukiet-Nagórska (red.) *Zagadnienia współczesnej polityki kryminalnej*, Bielsko-Biała 2006, s. 136, J. Skorupka, *Podstawy karnoprawnej ochrony interesów finansowych wspólnot europejskich*, Prok. i Pr. 2004, nr 6, s. 47-50.

627 Zob. A. Marek, *Problematyka Corpus Iuris*, Mon. Pr. 2002, nr 3, s. 123-126.

628 *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Communication from the commission to the European parliament and the council, European Commission, COM (2012) 722 final, Bruksela, 6 grudnia 2012.

629 M. Pasternak-Malicka, *Przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania...*, s. 60-64.

minimalizacji albo nawet całkowitego uniknięcia zapłaty podatku są daleko bardziej poważne, aniżeli wyłącznie podatkowe konsekwencje wynikające z niedopełnienia obowiązku podatkowego. Poza tym, nie każdy czyn bezprawny w świetle prawa podatkowego jest czynem karalnym na gruncie prawa karnego skarbowego⁶³⁰. Stąd też kryterium legalności, rozumiane jako zgodność określonego zachowania z przepisami podatkowymi, nie jest w tym względzie wyczerpujące, a w przypadku unikania opodatkowania jest właściwie bezużyteczne⁶³¹. Podkreśla się zatem, że wyznaczenie granicy pomiędzy unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od opodatkowania jest zadaniem stosunkowo trudnym, ale nie niemożliwym do rozwiązania⁶³².

Na gruncie prawa karnego skarbowego wyznacznikiem granicy pomiędzy unikaniem opodatkowania a zachowaniami nagannymi polegającymi na uchylaniu się od opodatkowania (art. 54-55 k.k.s.) lub na oszustwie podatkowym (art. 56 § 1-3 k.k.s.) jest przede wszystkim skutek w postaci narażenia podatku na uszczerbienie. Narażenie podatku na uszczerbienie oznacza bowiem, że powstanie uszczerbku w mieniu wierzyciela podatkowego jest wysoce prawdopodobne, chociaż nie musi wcale nastąpić. Przy tym narażenie na zaistnienie uszczerbku finansowego musi być oceniane w kontekście norm prawa podatkowego, które precyzują obowiązek podatkowy. Przepisy karne skarbowe mają bowiem charakter blankietowy.

Skutek w postaci narażenia podatku na uszczerbienie musi być powiązany z konkretnym zachowaniem sprawcy. Oznacza to, że dla przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej nie wystarczy jedynie obiektywne stwierdzenie powstania uszczerbku w mieniu wierzyciela podatkowego lub spowodowanie wysokiego niebezpieczeństwa takiego uszczerbku, konieczne jest przy tym także spowodowanie powyższego skutku w określony sposób.

W przypadku czynu zabronionego określonego w art. 54 § 1-3 k.k.s., skutek w postaci narażenia podatku na uszczerbienie może powstać w wyniku nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożenia deklaracji podatkowej. Podstawowym warunkiem wypełnienia znamion czynu zabronionego jest więc to, aby na podatniku uprzednio ciążył obowiązek ujawnienia tych danych. Podobnie w przypadku firmanctwa z art. 55 k.k.s., na podatniku musi ciążyć obowiązek prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. Dopiero zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub też rzeczywistych rozmiarów prowadzonej działalności może spowodować skutek w postaci narażenia podatku na uszczerbienie. Gdy zaś chodzi o oszustwo podatkowe z art.

630 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 22-27.

631 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...* s. 25.

632 A. Partyka [w:] A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne...*, 408.

56 § 1-3 k.k.s., to istota tego czynu związana jest z obowiązkiem składania rzetelnych deklaracji i oświadczeń, a także obowiązkiem aktualizacji zawartych tam danych. Jeżeli zatem podatnik złoży nierzetelną deklarację podatkową nie będąc to tego zobowiązany, nie będzie odpowiadał za czyn z art. 56 § 1-3 k.k.s., gdyż jego zachowanie nie wywoła skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Reasumując zatem część rozważań poświęconych problematyce granic legalności unikania opodatkowania, należy podkreślić, że unikanie opodatkowania nie powoduje narażenia podatku na uszczuplenie, dlatego też tego typu zachowanie nie może być zakwalifikowane jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe zawarte w art. 54-56 k.k.s. Unikanie opodatkowania wykorzystuje bowiem mechanizmy, która nie są sprzeczne z prawem podatkowym i nie powodują powstania zobowiązania podatkowego, a czynności prawne dokonywane we właściwych dla nich formach prawnych, są skuteczne⁶³³. Nie można zatem mówić w tym przypadku o narażeniu podatku na uszczuplenie. Nie zaistniała bowiem różnica pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem uiszczonym, ani też nie nastąpiło narażenie podatku na konkretne niebezpieczeństwo powstania takowej różnicy.

633 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 88.

§ 2. PRAWNIE DOZWOLONE FORMY REDUKCJI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

W doktrynie prawa podatkowego wyodrębnia się różne formy ucieczki przed opodatkowaniem. Podstawą klasyfikacji tych zachowań jest przede wszystkim kryterium legalności, tzn. zgodność zachowania z obowiązującymi przepisami podatkowymi⁶³⁴. Wyodrębnia się zatem zachowania ewidentnie nielegalne, stanowiące uchylanie się od opodatkowania, które powszechnie określane są mianem oszustwa podatkowego⁶³⁵, a także zachowania zgodne z prawem, określane mianem unikania opodatkowania. Wątpliwości pojawiają się natomiast w przypadku sfery pośredniej, obejmującej zachowania, które nie mogą być bez zastrzeżeń zakwalifikowane do żadnej z wyżej wymienionych grup.

Na gruncie prawa karnego skarbowego ewidentnie niedozwolonymi formami redukcji zobowiązania podatkowego, na co wskazano już w tym rozdziale, są przede wszystkim zachowania skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, określone w art. 54-56 k.k.s. Powyższe stanowisko koresponduje z poglądami wyrażanymi na gruncie prawa podatkowego, gdzie również podkreśla się, że zachowaniami nielegalnymi są, m.in. niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania, ukrywanie dochodów, wprowadzanie organów podatkowych w błąd, tworzenie fałszywych dokumentów itp., które wyróżnia od innych form unikania opodatkowania skrytość i potajemność działania⁶³⁶. Podkreśla się, że takie zachowania uchylają dosłownemu brzmieniu

634 Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 87; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...*, s. 24; A. Partyka [w:] A. Nowak-Far, *Finanse publiczne...*, s. 405.

635 Zob. J. Sokołowski, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Warszawa 1994, s. 136; Por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 171-172.

636 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 26; T. Klimczak, *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji zasady pewności opodatkowania*, Mon. Pod. 2000, nr 4, s. 14. W doktrynie wskazuje się także na przykłady zachowań zabronionych, które mogą być jawne, np. uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, a nawet otwarta odmowa zapłaty podatku, będąca przejawem sprzeciwu wobec polityki fiskalnej państwa. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 172; Por. także B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 85-86. Należy jednak podkreślić, że typowe zachowania polegające na uchylaniu się od opodatkowania mają przede wszystkim charakter niejawni, oszukańczy. Stąd też np. uporczywe niewpłacanie podatku w terminie z art. 57 k.k.s. nie stanowi formy uchylania się od opodatkowania, a na gruncie niniejszej pracy nie jest uważane za zachowanie skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie.

ustawy (*contra legem*), podczas gdy inne (unikanie opodatkowania) stanowią tylko naruszenie ustawy z punktu widzenia celu i sensu regulacji⁶³⁷.

Przy tym w doktrynie wyraźnie wskazuje się, że zakres karalności czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie nie musi pokrywać się z zakresem bezprawności tych zachowań z punktu widzenia prawa podatkowego⁶³⁸. Dlatego też na gruncie prawa karnego skarbowego wszystkie inne sposoby zmniejszenia wysokości obciążeń finansowych, poza uchylaniem się od opodatkowania obejmującym różne typy zachowań nagannych wskazane w art. 54-56 k.k.s., są dozwolone.

W tym kontekście należy zwrócić szczególną uwagę na zjawisko tzw. obejścia prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z wprowadzoną w 2003 r. regulacją, zawartą pierwotnie w art. 24a o.p., organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, ustalając treść czynności prawnej uwzględniały zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony. Jeżeli zatem strony dokonując czynności prawnej ukryły inną czynność, to organy podatkowe wywodziły skutki podatkowe z ukrytej, a nie pozornej czynności prawnej (art. 24a 2 o.p.). Powyższa regulacja w pewnym sensie przypominała zatem konstrukcję czynności pozornych z art. 83 k.c., w ramach której wyróżnia się dwa typy pozorności: pozorność czystą (symulacja względna) i pozorność względną (symulacja relatywna)⁶³⁹. W tym ujęciu czynność ukryta stanowiła pozorność względną. Na tej podstawie możliwe było również pociągnięcie podatnika do odpowiedzialności karnej skarbowej np. za uchylanie się od opodatkowania w przypadku dokonania przez niego czynności, której jedynym celem było ukrycie innej czynności, której z kolei celem było uniknięcie zapłaty podatku. Możliwość wywiedzenia skutków podatkowych z czynności podjętej w ramach tzw. obejścia prawa podatkowego oznaczała możliwość nastąpienia realnego uszczerbku finansowego po stronie wierzyciela podatkowego, a tym samym plasowała tzw. obejście prawa podatkowego wśród zachowań niedozwolonych z prawnego punktu widzenia.

Uzupełnieniem powyższej regulacji były unormowania zawarte w art. 24b § 1-2 o.p., gdzie określono podatkowoprawne skutki obejścia podatku. Zgodnie z powyższą regulacją, organy podatkowe mogły pominąć podatkowe skutki czynności prawnych, jeżeli udowodniły, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści, niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Jeżeli natomiast strony, dokonując czynności prawnej osiągnęły zamierzony rezultat

637 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 26.

638 Ibidem, s. 22-27.

639 Zob. np. B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 60.

gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna, to skutki podatkowe wywodzą z tej innej czynności lub innych czynności prawnych (art. 24b § 2 o.p.). Powyższa klauzula nawiązywała do instytucji obejścia ustawy, stosowanej w prawie cywilnym (art. 58 § 1 k.c.).

Zamieszczenie w prawie podatkowym klauzuli obejścia prawa podatkowego spotkało się w zasadzie z krytycznym przyjęciem ze strony doktryny prawa podatkowego. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na stanowisko prezentowane, m.in. przez E. Knosalę i A. Matana, którzy wskazywali, iż stosowanie klauzuli obejścia prawa podatkowego „redukuje poziom pewności prawa do zera”⁶⁴⁰. Także T. Klimczak wskazywał, że przyjmując koncepcję obejścia prawa podatkowego narażamy się na zarzut uzupełniania luk w prawie wbrew woli ustawodawcy⁶⁴¹.

Krytyczne głosy doktryny w kwestii klauzuli obejścia prawa podatkowego podzielił także Trybunał Konstytucyjny, który uznał regulację zawartą w art. 24b § 1 o.p. za niezgodną z Konstytucją RP⁶⁴². Przez pewien czas obowiązywała zatem wyłącznie klauzula obejścia prawa podatkowego, zawarta w art. 24b § 2 o.p., jednakże w wyniku nowelizacji Ordynacji Podatkowej z dnia 30 czerwca 2006 r. uchylono także ten przepis, a regulację zawartą dotąd w art. 24a ww. ustawy, przeniesiono do art. 199a o.p., uzupełniając wskazaną regulację o legitymację procesową dla organu podatkowego do wystąpienia o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 199a § 3 o.p.). Powyższe rozwiązanie, sprowadzające się w istocie do tego, że to sąd powszechny a nie organ podatkowy ustala istnienie stosunku prawnego, wychodzi naprzeciw zarzutom zgłaszanym na tle poprzednich regulacji prawnych.

W związku z powyższym można odnieść wrażenie, że czynności pozornych nie należy utożsamiać z obejściem przepisów prawa podatkowego, pomimo, że cel obu tych zabiegów może być taki sam⁶⁴³. Wskazuje się bowiem, iż czynności pozorne nie są unikaniem opodatkowania, gdyż wykrycie przez organy podatkowe, że czynność została wykonana dla pozorów, i tak będzie prowadziło do opodatkowania czynności ukrytej. Natomiast unikanie opodatkowania polega na dokonywaniu czynności, których rzeczywista treść i zewnętrzna forma są ze sobą zgodne, ale które nie

640 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 22-27.

641 T. Klimczak, *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji...*, s. 15.

642 Zob. wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz. U. Nr 122, poz. 1288. Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż powyższa klauzula obejścia prawa nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a powyższa regulacja nie realizuje wymogu należytej określoności zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji RP). Trybunał wskazał ponadto, iż zwroty zawarte w niniejszym przepisie, takie jak: „nie można było oczekiwać” czy „inne istotne korzyści” są nieprecyzyjne i nie dają możliwości na stworzenie jednolitej linii orzeczniczej, a niejasność i wieloznaczność tych pojęć powoduje, że obywatel nie ma możliwości przewidzenia konsekwencji prawnych swoich czynów.

643 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 179

powodują powstania obowiązku podatkowego⁶⁴⁴. Wydaje się jednak, że takie stanowisko nie jest do końca właściwe, gdyż w kontekście regulacji zawartej w art. 199a o.p. można rozszerzyć znaczenie pojęcia obejścia prawa podatkowego także na przypadki określane mianem czynności pozornych⁶⁴⁵. Celem tych ostatnich jest bowiem także uniknięcie podatkowopravných konsekwencji zrealizowania obowiązku podatkowego w postaci konieczności zapłaty podatku, a nie tylko ukrycie pewnych czynności. Podkreśla się w związku z tym, że czynom zabronionym zawartym w art. 54-56 k.k.s. odpowiadają tylko czynności pozorne, w których rzeczywisty stan rzeczy nie jest ukryty i zafałszowany⁶⁴⁶.

W świetle zatem art. 199a o.p., obejście prawa podatkowego polegające na dokonaniu czynności pod pozorem dokonania innej czynności prawnej powoduje, że skutki podatkowe wywodzi się tylko z ukrytej, a nie symulowanej czynności prawnej. Tylko bowiem czynność ukryta może być czynnością ważną. Jeżeli zatem ta ukrywana czynność winna podlegać opodatkowaniu, a podatnik nie ujawnił przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo nie złożył deklaracji podatkowej (art. 54 k.k.s.), albo też podał w deklaracji dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, to nic nie stoi na przeszkodzie aby poniósł odpowiedzialność karną skarbową za swój czyn. Warunkiem przypisania odpowiedzialności w tym przypadku jest oczywiście narażenie podatku na uszczuplenie. Może się bowiem zdarzyć tak, że podatnik dokonując obejścia prawa podatkowego rzeczywiście chciał ukryć inną czynności prawną, niemniej wysokość należnego podatku nie odbiega od tego, który został zapłacony. Wśród przykładów zachowań stanowiących obejście prawa podatkowego można wskazać tzw. transakcje stopniowe, ukrycie dywidendy pod postacią wynagrodzenia za pracę, zawarcie umowy sprzedaży, w której strony podały cenę niższą, niż faktycznie uzgodniły pomiędzy sobą.

W tym ostatnim przypadku w orzecznictwie wskazuje się, że możliwe będzie zastosowanie także innych przepisów, np. regulacji zawartej w art. 19 ust. 4 u.p.d.o.f. Wtedy organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany wartości albo wskazania przyczyny, które uzasadniają przyjęcie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W przypadku nieprzedstawienia żądanych informacji, organ sam określi wartość zbywanych rzeczy lub praw⁶⁴⁷. Wydaje się, że w powyższej sytuacji możliwe będzie także zastosowanie regulacji zawartej w art. 56 k.k.s., odnoszącej się

644 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 90; Por. M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 21.

645 Por. M. Kalinowski, *Granice legalności...*, s. 81-83.

646 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 181; Por. także wyrok SN z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93, POP 1995, nr 2, poz. 36; wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 683/97, LEX nr 36207.

647 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 340-341.

do podania w deklaracji podatkowej danych (wartości zbywanych rzeczy lub praw) niezgodnych z rzeczywistości. Przy tym takie zachowanie może wynikać z chęci uszczuplenia podatku od czynności cywilnoprawnych.

Wskazana regulacja straciła na znaczeniu wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja Podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846), która wprowadziła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, mającą uniemożliwić dokonywanie przez podatników sztucznych i niemających gospodarczego uzasadnienia czynności, których celem jest przede wszystkim osiągnięcie korzyści podatkowych. (art. 119a § 1 o.p.). Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny należy brać pod uwagę szereg szczegółowych kryteriów, w szczególności: zasadność dzielenia operacji finansowych, celowość zaangażowania podmiotów pośredniczących, poziom ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 o.p.). Zgodnie z powyższą regulacją, w przypadku stwierdzenia, że sposób działania był sztuczny, a celem tego działania było przede wszystkim osiągnięcie korzyści podatkowej, skutki podatkowe czynności są ustalone na podstawie stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (bez korzyści podatkowej). Przez czynność odpowiednią rozumie się czynność, która mogła być dokonana przez działający racjonalnie podmiot kierujący się innymi celami, aniżeli osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celami (art. 119a § 3 o.p.).

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma jednak pewne istotne ograniczenia przedmiotowe. W szczególności omawiana konstrukcja może być bowiem stosowana do podatku od towarów i usług, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, a także w sytuacji, gdy korzyść uzyskana przez podatnika przekracza w roku podatkowym 100 tys. zł. Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie wydawał opinie zabezpieczające, które mają gwarantować, że określone zachowania podatkowe nie będą postrzegane jako unikanie opodatkowania. Opinia może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej (art. 119w o.p.). Minister odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli czynność stanowi unikanie opodatkowania (art. 119y § 2 o.p.). Na decyzję odmowną przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Przed wydaniem opinii zabezpieczającej minister może zasięgnąć opinii Rady Do Spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania, natomiast w przypadku złożenia stosownego wniosku przez stronę w odwołaniu zasięgnięcie opinii jest obligatoryjne. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 tys. zł. Powoduje to, że z powyższego instrumentu korzystają przede wszystkim podatnicy, którzy uzyskują znaczne korzyści podatkowe.

Poza obejściem prawa podatkowego, wśród innych form ucieczki przed podatkiem, które nie skutkują narażenia podatku na uszczuplenie, należy wskazać także

unikanie opodatkowania, optymalizację podatkową czy też oszczędność podatkową⁶⁴⁸. Wskazane formy redukcji wysokości zobowiązania podatkowego także nie wywołują skutków prawnokarnych po stronie podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku.

Oszczędność podatkowa (*tax savings*) obejmuje z kolei takie sytuacje, w których podatnik korzysta z oferowanych mu przez prawo podatkowe możliwości obniżenia wysokości zobowiązań podatkowych, np. ulg czy zwolnień podatkowych, obniżki podatku, możliwość wyboru mniej obciążającej formy opodatkowania (ryczałtowe formy opodatkowania)⁶⁴⁹. Przy tym wskazana forma ucieczki przed podatkiem jest całkowicie zgodna z prawem. Stanowi zatem rezultat świadomego wyboru potencjalnego podatnika, który powstrzymuje się od zrealizowania określonego stanu faktycznego powodującego powstanie po jego stronie obowiązku podatkowego. W innym przypadku nie można bowiem mówić o celowym działaniu mającym na celu niepowstanie czy redukcję zobowiązania podatkowego. Oszczędność podatkowa jest zachowaniem neutralnym z punktu widzenia przepisów podatkowych, które w zasadzie się nadržają większych problemów interpretacyjnych z punktu widzenia przepisów karnych skarbowych.

Oszczędność podatkowa może być natomiast nieprawidłowo utożsamiana z czynem zabronionym zawartym w art. 56 § 1-3 k.k.s., tzn. oszustwem podatkowym. Skorzystanie z możliwości obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, np. ulg czy zwolnień podatkowych, zwykle jest bowiem uzależnione od spełnienia określonych przesłanek, które wymagają również złożenia w tym zakresie stosownej deklaracji podatkowej lub oświadczenia. Jeżeli jednak podatnik w złożonej deklaracji lub oświadczeniu poda nieprawdę, to jego zachowanie nie będzie stanowić dozwolonej przez prawo oszczędności podatkowej, ale będzie wyczerpywać znamiona czynu zabronionego określonego w art. 56 § 1-3 k.k.s.

W doktrynie wskazuje się słusznie, że oszczędności podatkowych nie stanowią zachowania polegające na powstrzymaniu się przez potencjalnego podatnika z realizacją zakresu przedmiotowego podatku, np. nieosiąganie dochodu, niedokonywanie dostawy towarów, niedokonywanie czynności cywilnoprawnych lub też nieposiadanie opodatkowanych przedmiotów⁶⁵⁰. Podkreśla się, że gdy nie dochodzi do urzeczywistnienia przedmiotu opodatkowania, to nie powstaje również obowiązek podatkowy. Słusznie przy tym wskazuje się, że można w tym przypadku mówić

648 Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 87-89.

649 Ibidem, s. 87.

650 Tak B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 87; Odmienne: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 14-15, A. Partyka [w:] A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne...*, s. 406.

jedynie o abstynencji podatkowej⁶⁵¹. Powstrzymanie się od realizacji zakresu przedmiotowego podatku także jest zachowaniem całkowicie zgodnym z prawem.

Niekiedy też powyższe zachowanie może być mylnie utożsamiane z uchylaniem się od opodatkowania, polegającym na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji podatkowej. W tym przypadku kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy doszło faktycznie do zrealizowania zakresu przedmiotowego podatku, np. czy zaistniała wewnątrzspółnotowa dostawa towarów na gruncie podatku VAT. Nie zawsze bowiem granica pomiędzy zrealizowaniem zakresu przedmiotowego podatku a abstynencją podatkową jest wyraźna i łatwa do uchwycenia, np. na gruncie podatku od spadków i darowizn, gdzie brak oświadczenia o przyjęciu bądź odrzuceniu spadku powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą upływu terminu do złożenia takiego oświadczenia. Jeżeli natomiast powstał obowiązek podatkowy, a podatnik mimo to nie zgłosił przedmiotu opodatkowania lub podstawy opodatkowania albo nie złożył deklaracji podatkowej, to będzie odpowiadał za uchylanie się od opodatkowania, chyba że wykaze, iż zaniechał działania nieumyślnie albo pod wpływem błędu.

Kolejnym sposobem redukcji wysokości zobowiązań podatkowych jest tzw. planowanie podatków (*tax planning*). W doktrynie prawa podatkowego określa się wskazaną formę redukcji wysokości zobowiązań podatkowych jako podejmowanie działalności mających na celu maksymalne wykorzystanie ulg i zwolnień podatkowych w prawie podatkowym, a także wszelkich procedur mających na celu osiągnięcie stanów aprobowanych przez ustawodawcę⁶⁵². Na szczególną uwagę zasługuje to, że w przypadku planowania podatków podatnik musi wykazać się określoną aktywnością, musi przejawiać inicjatywę w zakresie poszukiwania sposobów redukcji wysokości zobowiązania podatkowego, poprzez wykorzystanie systemu ulg i zwolnień. Skorzystanie z ulg i zwolnień podatkowych z reguły jest bowiem uzależnione od złożenia stosownego wniosku, przedstawienia stosownego zaświadczenia czy wypełnienia określonego załącznika itp.

W literaturze przedmiotu spotyka się także pogląd, że do planowania podatkowego *sensu largo* zalicza się również wykorzystywanie luk w prawie podatkowym czy innych wątpliwości interpretacyjnych, które są tłumaczone na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Podkreśla się, że planowanie podatkowe obejmuje wszystko to, co nie spotyka się z negatywną reakcją ze strony organów podatkowych i nie powoduje reakcji w postaci uruchomienia instrumentów prawnych przeciwdziałających unikania podatków⁶⁵³. Takie zakreślenie granicy pomiędzy

651 Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, s. 87.

652 B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 2006, s. 10;

Tak też P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 16-17.

653 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego...*, s. 16-17.

planowaniem podatkowym a innymi formami redukcji wysokości zobowiązań podatkowych w istocie jednak zaciemnia tylko różnice występujące pomiędzy optymalizacją podatkową i oszczędnością podatkową, a planowaniem podatkowym.

Można także zauważyć, że zjawisku planowania podatków sprzyja w szczególności skomplikowany system podatkowy, gdzie przewiduje się względnie wysokie stawki podatkowe, uzupełniane przez system ulg i zwolnień, które mają stwarzać pewne preferencje podatkowe dla pewnych grup podatników (ulga na wychowanie dzieci) czy też związanych z prowadzeniem określonego rodzaju działalności (podwyższone koszty uzyskania przychodów dla twórców). Korzystanie z tych możliwości wymaga jednak posiadania szczegółowej wiedzy podatkowej. Wydaje się, że bardziej efektywnym rozwiązaniem – z punktu widzenia przeciwdziałania nadużyciom w sferze podatkowej – byłoby wprowadzenie np. podatku liniowego, gdyż nadmierna ilość ulg i zwolnień w istocie tylko zwiększa ryzyko nadużyć podatkowych i nie pozwala na osiągnięcie zamierzonych rezultatów fiskalnych.

W polskim systemie podatkowym do najpopularniejszych ulg należą: ulga rodzinna, ulga na internet (stopniowa likwidacja). Można także wskazać na ulgę rehabilitacyjną, wydatki na nabycie nowych technologii, możliwość odliczenia składek na Indywidualne Konto Zabezpieczenia Emerytalnego, a także liczne zwolnienia przedmiotowe w zakresie VAT, obejmujące m.in. usługi zakwaterowania w internatach i domach studenckich, niektóre usługi pośrednictwa finansowego, wynajem i wydzierżawienie nieruchomości o charakterze mieszkalnym, dostawę towarów używanych, dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej itd.⁶⁵⁴ Katalog różnego rodzaju ulg i zwolnień w polskim systemie podatkowym jest zatem stosunkowo szeroki. Jednakże obecnie obserwuje się tendencję zmierzającą raczej do stopniowego wygaszania ulg i zwolnień, które są zastępowane przez inne świadczenia.

Optymalizacja podatkowa obejmuje natomiast szereg działań zmierzających do zapłaty podatku w możliwie najniższej wysokości. Powyższe działanie polega zatem na takim ukształtowaniu czynności podlegających opodatkowaniu, aby wiązały się one z jak najniższym obciążeniem podatkowym. Optymalizacja podatkowa wymaga zatem także szczegółowej wiedzy podatkowej, która pozwala dostrzec możliwość zapłaty podatku w niższej wysokości, poprzez odpowiednie ukształtowanie czynności prawnych. Z tego punktu widzenia optymalizacja podatkowa jest niewątpliwie formą dalece bardziej skomplikowaną i wymagającą szerszej wiedzy podatkowej, aniżeli np. oszczędność podatkowa. Może polegać np. na osiągnięciu dochodów, które plasują się w górnych granicach skali podatkowej, lecz nie przekraczają wartości przewidzianej dla niższej stawki podatkowej. Niekiedy też takie zachowanie może

654 Zob. A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 354-355.

polegać na powstrzymaniu się od wykonywania zajęć zarobkowych, aby nie przekroczyć określonej kwoty dochodu, który byłby opodatkowany wyższą stawką podatkową. Optymalizacja podatkowa jest działaniem zgodnym z prawem. Natomiast w przypadku złamania przepisów prawa, zachowanie stanowi oszustwo podatkowe.

Przykładem optymalizacji podatkowej jest także działalność podatkowych grup kapitałowych. Istotą działalności tych podmiotów prawa podatkowego jest uzyskanie statusu podatnika przez grupę podmiotów powiązanych ze sobą kapitałowo⁶⁵⁵. W tym kontekście może powstać problem dotyczący zakwalifikowania takiego zachowania z punktu widzenia regulacji zawartej w art. 55 k.k.s. Czy w tym przypadku nie będziemy mieli do czynienia z posługiwaniem się imieniem i nazwiskiem innego podmiotu (podatnikiem jest bowiem podatkowa grupa kapitałowa) w celu uniknięcia np. kumulacji źródeł przychodów? Powstaje zatem pytanie czy w tym przypadku mamy do czynienia z optymalizacją podatkową, czy też z zachowaniem skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie opisanym w art. 55 k.k.s.?

Wątpliwości pojawiają się także w przypadku, gdy w momencie powstania podatkowej grupy kapitałowej podmioty tworzące ów podatkowy podmiot zbiorowy miały pełną świadomość, że nie spełniają wszystkich warunków wymaganych dla utworzenia grupy, np. posiadają zaległości podatkowe. Wydaje się, że w takim przypadku będzie można przyjąć kwalifikację z art. 55 k.k.s., gdyż sprawca w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek będzie posługiwał się imieniem i nazwiskiem innego podmiotu, powodując przy tym narażenie podatku na uszczuplenie. Wszakże w świetle prawa podatkowego taki podmiot nie może korzystać z ulg przewidzianych dla podatkowych grup kapitałowych, wynikających ze wspólnego opodatkowania dochodu przez członków grupy. Zwrócić także należy uwagę, że ów przepis nie zawiera sformułowania „wbrew przepisom podatkowym”, które wyraźnie wskazywałyby na konieczność sprzeczności danego zachowania z normami podatkowym. Opisując zachowanie sprawcy ustawodawca wskazuje jednak, że powyższe zachowanie musi skutkować narażeniem podatku na uszczuplenie, a to jest możliwie tylko w przypadku naruszenia tych przepisów.

Innym przykładem optymalizacji podatkowej może być działanie polegające na wniesieniu aportem istniejącego przedsiębiorstwa do nowoutworzonej spółki. Dokonanie takiej transakcji pozwoli na ponowną amortyzację wniesionych składników majątkowych, a w konsekwencji także obniżenie zobowiązań podatkowych w przyszłości. W tym przypadku wydaje się, że kluczowe znaczenie będzie miała ocena motywów, jakimi kierował się podatnik, dokonując opisanej powyższej operacji. Jeżeli tym motywem była wyłącznie chęć obniżenia wysokości obciążeń

655 Ibidem..., s. 341-343.

fiskalnych, to oczywiście można rozważyć kwalifikację powyższego zachowania jako obejścia prawa podatkowego.

Podobną do optymalizacji podatkowej formą redukcji lub uniknięcia zobowiązań podatkowych jest zjawisko tzw. unikania opodatkowania przez substytucję podatkową, które polega na zastąpieniu czynności powodującej obowiązek zapłaty podatku, inną czynnością, która daje podobne rezultaty ekonomiczne, jednakże pociąga za sobą mniejsze obciążenie podatkiem lub też nie podlega opodatkowaniu⁶⁵⁶. Wskazuje się, że substytucja podatkowa może polegać np. na powstrzymaniu się od zakupu nieruchomości w celu uniknięcia zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnej i zawarcie w to miejsce wieloletniej umowy najmu lub też zastąpienie umowy pożyczki umową depozytu nieprawidłowego itd.⁶⁵⁷.

Wśród legalnych form obniżenia wysokości zobowiązań podatkowych w doktrynie prawa podatkowego wymienia się również wykorzystywanie przez podatników tzw. rajów (oaz) podatkowych oraz umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶⁵⁸. W przypadku tzw. oaz podatkowych mamy bowiem do czynienia z fizyczną ucieczką przed podatkiem, polegającą na przeniesieniu działalności gospodarczej poza obszar jurysdykcji podatkowej danego państwa, do miejsc, gdzie obciążenia fiskalne nie istnieją albo są znacznie niższe. W doktrynie podkreśla się, że kwestia legalności wykorzystywania tzw. oaz podatkowych może budzić wątpliwości⁶⁵⁹. Wydaje się jednak, że te wątpliwości dotyczą nie tyle funkcjonowania samych tzw. oaz podatkowych, w ramach konkurencji podatkowej pomiędzy państwami, która sama w sobie jest pozytywna, lecz negatywnych zjawisk, które mogą wiązać się z koncentracją dużego kapitału nie zawsze pochodzącego z legalnych źródeł i związanym z tym zjawiskiem „prania brudnych pieniędzy”.

Natomiast jeżeli chodzi o zawierane pomiędzy państwami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to dotyczą one przede wszystkim podatków dochodowych i polegają na możliwości obniżenia podatku od dochodów osiąganych przez

656 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...* s. 20.

657 Ibidem; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego...*, s. 88-89.

658 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 170.

659 Por. Ibidem, s. 170-171 Autor nie bez racji podnosi, że kwestia legalności tzw. oaz podatkowych może budzić wątpliwości, zwłaszcza w kontekście niezbyt precyzyjnie określonych granic legalności podejmowanych działań, a także dezaprobaty władz fiskalnych i podejmowania przez państwa działań mających przeciwdziałać wyprowadzaniu działalności gospodarczej do tzw. rajów podatkowych. Z drugiej strony należy pamiętać, że nie można ograniczać prawa wyboru miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Ponadto nie można domniemywać związków pomiędzy funkcjonowaniem tzw. oaz podatkowych stanowiących konkurencję podatkową dla innych państw z patologiami funkcjonującymi w systemie finansowym, a związanymi z „praniem brudnych pieniędzy”. Zob. także J. Głuchowski, *Oaza podatkowa – pojęcie międzynarodowego prawa finansowego* PiP, nr 2, s. 74 i n.; W. Filipkowski, *Oazy podatkowe w procedurze prania brudnych pieniędzy*, PUG 2004, nr 12, s. 12-23.

podatnika za granicą. W tym zakresie stosuje się metodę włączenia lub metodę zaliczenia. Pierwsza z nich polega na tym, że jedno z państw rezygnuje z podatku, natomiast druga sprowadza się do możliwości odliczenia od zobowiązania podatkowego podatku zapłaconego w innym państwie. Przy tym dość powszechne korzystanie przez podatników z możliwości redukcji wysokości zobowiązań podatkowych, stworzonej na mocy porozumień międzypaństwowych, nie budzi wątpliwości z punktu widzenia legalności.

Wreszcie, wśród prawnie dozwolonych form redukcji wysokości zobowiązań podatkowych należy wymienić unikanie opodatkowania, które polega na dążeniu do całkowitego uniknięcia lub tylko do ograniczenia ciężaru podatkowego, poprzez nadanie swojemu zachowaniu takiej postaci, z jaką przepisy konkretnej ustawy podatkowej nie wiążą powstania zobowiązania podatkowego, albo z jaką wskazane przepisy łączą powstanie zobowiązania podatkowego w niższej wysokości⁶⁶⁰. W doktrynie podkreśla się także, że unikanie opodatkowania może polegać także na odpowiednim kształtowaniu sytuacji faktycznej⁶⁶¹. Zauważa się również, że zjawisko unikania opodatkowania z reguły związane jest z ulgami i zwolnieniami podatkowymi, które podatnicy wykorzystują w sposób nierzetelny⁶⁶². Unikanie opodatkowania polega przy tym na stosowaniu przez podatnika znanych i aprobowanych form operacji gospodarczych. Podatnik nie ukrywa przed organami podatkowymi faktu dokonania tych czynności, żąda natomiast aby stanowiły one podstawę ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, pomimo że to zachowanie budzi wątpliwości z punktu widzenia legalności⁶⁶³.

Przy tym należy podkreślić, iż unikanie opodatkowania jest zasadniczo działaniem legalnym w ramach istniejących regulacji prawnych. W doktrynie wskazuje się unikanie opodatkowania polega na takim ukształtowaniu czynności cywilnoprawnej, że nie odpowiada ona żadnej z umów, z których zawarciem ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych łączy powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego. Unikanie opodatkowania może być uznane za uchylanie się od opodatkowania w przypadku, gdy dojdzie do powstania obowiązku podatkowego, a podatnik umyślnie nie ujawni przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też nie złoży deklaracji podatkowej. Może się zdarzyć również tak, że podatnik w zamiarze uniknięcia opodatkowania tak ukształtuje swoje zachowanie, aby nie doszło do powstania

660 A. Nita [w:] G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A. R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 325.

661 Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego...*, s. 88.

662 L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania...*, s. 5-8.

663 Por. wyrok NSA w Poznaniu z dnia 25 czerwca 1998, I SA/Po 1883/97, LEX nr 35484. W powyższym orzeczeniu Sąd stwierdził, iż konstrukcje cywilnoprawne nie mogą być wykorzystywane przez podatników do uchylania się od opodatkowania albo unikania opodatkowania.

obowiązku podatkowego. Jeżeli jednak pojawi się interpretacja podatkowa, w której zostanie wskazane, że takie sytuacje również winny podlegać opodatkowaniu, to zaniechanie polegające na niezgłoszeniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożeniu deklaracji podatkowej, może być uznane za uchylanie się od opodatkowania. W tym kontekście należy wskazać, że stosunkowo często pojawiają się rozbieżności w interpretacjach podatkowych wydawanych przez organy skarbowe. Stąd też odróżnienie unikania opodatkowania od uchylania się od opodatkowania stwarza najwięcej wątpliwości.

Reasumując powyższe ustalenia należy stwierdzić, że do prawnie dozwolonych sposobów redukcji wysokości zobowiązania podatkowego można zaliczyć: oszczędność podatkową, optymalizację podatkową, a także unikanie opodatkowania, które w przeciwieństwie do uchylania się od opodatkowania nie stanowi naruszenia przepisów karnych skarbowych. Można przy tym mieć nadzieję, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przyczyni się do ograniczenia zjawiska wykorzystywania sztucznych konstrukcji podatkowych w celu unikania opodatkowania. Klauzule z powodzeniem funkcjonują bowiem w ustawodawstwach wielu państw europejskich, m.in. Niemiec, Francji, Austrii, Szwecji czy Belgii⁶⁶⁴. W ustawodawstwie anglosaskim funkcję klauzul generalnych pełnią spójne zespoły reguł ocennych, które mogą być stosowane przy orzekaniu w sprawach unikania opodatkowania. Wśród powyższych reguł można wymienić doktryny: *substance over form*, *step transaction*, *business purpose*⁶⁶⁵.

Z punktu widzenia prawa karnego skarbowego wydaje się, że funkcjonowanie klauzul generalnych jest wysoce problematyczne, gdyż z uwagi na blankietowy charakter tych przepisów niemożliwe jest precyzyjne sformułowanie przepisów w pełni odpowiadających wymogom określoności ustawowego opisu czynu zabronionego. Można zatem wyobrazić sobie funkcjonowanie klauzul generalnych w zakresie unikania opodatkowania na gruncie prawa podatkowego, natomiast w przypadku prawa karnego skarbowego takie rozwiązanie wydaje się być dość wątpliwe, przede wszystkim z punktu widzenia zgodności z zasadą określoności przepisów karnych. Zgodnie z wprowadzonymi zmianami, podstawą uznania danego zachowania za uchylanie się od opodatkowania musiałby być czyn, który wprawdzie jest zgodny z prawem podatkowym, ale nie posiada innego uzasadnienia (gospodarczego, ekonomicznego), poza celem w postaci uzyskania korzyści podatkowej.

Można zatem odnieść wrażenie, że wprowadzając określone zmiany w prawie podatkowym, zmierzające do „uszczelnienia” systemu podatkowego, zapomina się

664 Zob. B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 11-12.

665 Ibidem, s. 22 i n.

o prawnokarnych skutkach implikowanych rozwiązań, a także o tym, że na gruncie prawa karnego skarbowego obowiązuje szereg reguł gwarancyjnych, które chronią jednostkę przed arbitralnością organów stosujących prawo. Stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może bowiem być problematyczne z punktu widzenia prawa karnego skarbowego.

Na zakończenie należy podkreślić, że na gruncie prawa karnego skarbowego granicą wolności unikania opodatkowania jest zatem skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Przy tym nastąpienie wskazanego skutku musi być oceniane z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego, z uwagi na blankietowy charakter czynów zabronionych zawartych w Kodeksie karnym skarbowym. Naruszenie przepisów podatkowych musi być zatem na tyle oczywiste, aby można zakwalifikować takie zachowanie jako przestępstwo albo wykroczenie skarbowe. Nie spełniają tego wymogu np. przypadki niezłożenia tzw. zerowej deklaracji podatkowej lub też wybrane formy ucieczki przed podatkiem, które nie powodują obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, a zatem nie wywołują skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzona analiza dogmatyczna regulacji normatywnych penalizujących czyny skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, uwzględniająca powiązania o charakterze funkcjonalnym istniejące pomiędzy poszczególnymi rozwiązaniami prawnymi a nadrzędnym celem tych regulacji w postaci ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów, a także dokonana w ramach powyższych badań ocena adekwatności poszczególnych kar i środków karnych, z punktu widzenia ochrony tych interesów, pozwoliła na uzyskanie pełnego obrazu odpowiedzialności karnej skarbowej za uchylanie się od opodatkowania i inne typy zachowań narażających podatki na uszczuplenie w polskim prawie karnym skarbowym. Podsumowaniem tych badań jest sformułowanie szeregu szczegółowych wniosków, a także zgłoszenie postulatów *de lege ferenda*, które – w zamierzeniu autora niniejszej pracy – przyczynią się do zapewnienia jeszcze skuteczniejszej ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. Efektywne funkcjonowanie tych regulacji ma bowiem wymierny i bezpośredni wpływ na sytuację finansową tych podmiotów, a w sposób pośredni determinuje także możliwość wykonywania zadań publicznych.

Wyniki przeprowadzonych badań można przedstawić w postaci głównych tez pracy. Na wstępie należy zatem stwierdzić, że kryminalizacja zachowań nagannych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie ma charakter wyłącznie kodeksowy. W obecnym stanie prawnym wszystkie czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie zostały unormowane w Kodeksie karnym skarbowym. Kodeks jest w tym zakresie aktem zupełnym.

Szczególny charakter obowiązku podatkowego jako rodzajowego dobra prawnego, będącego przedmiotem ochrony norm prawnych zawartych w art. 54-56 k.k.s., wynika natomiast, po pierwsze z formalnego charakteru pojęcia obowiązku podatkowego (semantyczny formalizm), a po drugie z pewnego relatywizmu, którym odznacza się powyższe dobro prawne. Obowiązek podatkowy bowiem, w odróżnieniu od typowych dóbr prawnych podlegających ochronie na gruncie prawa karnego powszechnego, np. zdrowia, życia czy mienia, ma charakter niematerializowany; nie istnieje w płaszczyźnie ontologicznej. Nie odzwierciedla zatem fizycznie (materialnie) istniejącego bytu, lecz odwołuje się do formalnego (normatywnego) znaczenia pojęcia obowiązku podatkowego *sensu stricto*. Natomiast formalne

znaczenie obowiązku podatkowego wynika z unormowania zawartego w art. 53 § 30 k.k.s. Można więc mówić o normatywnym zdefiniowaniu powyższego pojęcia na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, z tym zastrzeżeniem, że definicja obowiązku podatkowego zawarta we wskazanym przepisie ma charakter niesamodzielny i niezupełny (blankietowy). Musi zatem być każdorazowo doprecyzowana na gruncie przepisów podatkowych. Posiada przez to ograniczone znaczenie poznawcze.

Relatywizm obowiązku podatkowego przejawia się natomiast w tym, że nie można powyższego dobra prawnego utożsamiać z konkretnymi wartościami, które w świadomości społecznej zasługują na bezwzględną ochronę. Wszakże formalna treść obowiązku podatkowego (dobra prawnego) zależy od szczegółowych rozwiązań prawnych zawartych w ustawach podatkowych. Normatywna zmiana w tym zakresie powoduje zatem, że dobro prawne chronione przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego relatywizuje się do nowego ujęcia w ramach porządku prawnego. Innymi słowy, treść obowiązku podatkowego odzwierciedlająca prawnie chronione dobro może zmieniać się wraz ze zmianą zasad opodatkowania, zawartych w ustawach podatkowych. Natomiast, w prawie karnym powszechnym to porządek prawny relatywizuje się do zmian w zakresie postrzegania chronionych wartości. Istnieje zatem realne niebezpieczeństwo instrumentalnego wykorzystania norm prawa karnego skarbowego dla osiągnięcia doraźnych celów politycznych. Prawo karne skarbowe chroni bowiem przestrzeganie obowiązków podatkowych, bez względu na to czy wprowadzone regulacje odzwierciedlają społecznie akceptowane wartości, np. zasady sprawiedliwości podatkowej, solidarność społeczną czy zasady uczciwej konkurencji.

Czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie są deliktami skarbowymi godzącymi przede wszystkim w obowiązek zapłaty podatku (obowiązek podstawowy). Warunkiem koniecznym dla realizacji znamion każdego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego zawartego w art. 54-56 k.k.s. (z wyjątkiem wykroczenia skarbowego zawartego w art. 56 § 4 k.k.s.) jest nastąpienie skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Powyższe przestępstwa i wykroczenia skarbowe stanowią zatem czyny skierowane przeciwko mieniu wierzyciela podatkowego. Należy przy tym podkreślić, iż wskazane dobro prawne stanowi bezpośredni przedmiot ochrony. Natomiast pośrednim przedmiotem ochrony jest obowiązek składania deklaracji podatkowych, (art. 54 § 1-3 k.k.s.), zgodność ze stanem rzeczywistym rejestru sądowego (Krajowego Rejestru Sądowego) i innych rejestrów bądź ewidencji (Ewidencji Działalności Gospodarczej), ochrona zasad uczciwej konkurencji (art. 55 § 1-3 k.k.s.) czy też zgodność ze stanem rzeczywistym oświadczeń i deklaracji składanych przez podatnika (art. 56 § 1-3 k.k.s.).

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie są czynami indywidualnymi właściwymi. Sprawcami tych czynów mogą być wyłącznie osoby fizyczne zdolne do ponoszenia odpowiedzialności, będące podatnikami. Odpowiedzialności karnej skarbowej nie mogą natomiast ponosić podatnicy będący osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej. Podmioty zbiorowe mogą ponosić odpowiedzialność innego rodzaju na podstawie ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Przy tym na gruncie prawa karnego skarbowego przewiduje się wyjątek polegający na możliwości przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej osobie niebędącej podatnikiem, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi innego podmiotu (zob. art. 9 § 3 k.k.s.). Innym wyjątkiem jest możliwość przypisania odpowiedzialności współsprawcy czynu zabronionego niebędącego podatnikiem, pod warunkiem, że wie on o posiadaniu tej cechy przez innych współdziałających (zob. art. 21 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

Ponadto w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie polegających na zaniechaniu, podatnik jest także podmiotem na którym spoczywa szczególny prawny obowiązek – obowiązek podatkowy. Podatnik jest zatem gwarantem nienastąpienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Z tego punktu widzenia ograniczenie podmiotowego zakresu odpowiedzialności wyłącznie do osób będących podatnikami, w odniesieniu do uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), nie wydaje się być rozwiązaniem koniecznym.

W przypadku przestępstw i wykroczeń podatkowych istotną rolę odgrywa także system odesłań zewnętrznych. Blankietowy charakter norm prawnych wyrażonych w art. 54-56 k.k.s. oznacza bowiem, że dyspozycje tam zawarte mają charakter niekompletny i muszą być doprecyzowane przez przepisy zawarte w innych aktach prawnych. Nie jest bowiem możliwe umieszczenie w przepisach karnych skarbowych wszystkich okoliczności relewantnych z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego, których naruszenie powoduje narażenie podatku na uszczuplenie. Ustalenie znamion przedmiotowych przestępstw i wykroczeń skarbowych, zawartych w art. 54-56 k.k.s. wymaga więc odpowiedniego powiązania dyspozycji prawno-karnych z właściwymi przepisami podatkowymi, które konkretyzują znamiona poszczególnych typów czynów zabronionych. Przepisy zawarte w art. 54-56 k.k.s. mają częściowo blankietowy charakter, gdyż doprecyzowania wymaga jedynie część ustawowych znamion, opisujących zachowanie adresatów albo/i skutków prawnych takiego zachowania (półblankiet).

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe zawarte w art. 54-56 k.k.s. mogą być popełnione wyłącznie umyślnie, przy czym z reguły będzie to zamiar bezpośredni. Ponadto w przypadku uchylania się od opodatkowania, a także zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek wymagany będzie zamiar zabroniony celem tzw. zamiar kierunkowy. Pewien wyjątek stanowi w tym zakresie czyn zabroniony zawarty w art. 56 § 1-3 k.k.s., polegający na niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych, który może być popełniony także w zamiarze ewentualnym. Umyślność dotyczy wszystkich znamion czynu zabronionego, w tym również skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. W związku z tym błąd, dotyczący wysokości podatku narażonego na uszczuplenie w typie podstawowym przestępstwa, stanowi okoliczność wyłączającą umyślność, a tym samym i odpowiedzialność karną skarbową, a w typie uprzywilejowanym, gdy błąd był uzasadniony – uzasadniającą łagodniejszą kwalifikację prawną czynu zabronionego (zob. art. 10 § 1-2 k.k.s.).

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe powodujące narażenie podatku na uszczuplenie mają charakter skutkowy (materialny), z tym zastrzeżeniem że narażenie podatku na uszczuplenie jest skutkiem sytuacyjnym, zaś uszczuplenie podatku powodujące powstanie uszczerbku finansowego – materialnym. W przypadku narażenia podatku na uszczuplenie mamy bowiem do czynienia z narażeniem dobra prawnego na konkretne niebezpieczeństwo. Skutkiem przestępnym jest w tym przypadku stan bezpośredniego niebezpieczeństwa dla dobra prawnego, który sprawca swoim zachowaniem powoduje.

Podstawowym kryterium rozwarstwienia czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie jest wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Przy tym należy podkreślić, że wyodrębnienie w ramach powyższego kryterium poszczególnych zakresów podatku narażonego na uszczuplenie (mała wartość, ustawowy próg), którym odpowiadają zróżnicowane sankcje karne, stanowi wyraz zgeneralizowanej i zobiektywizowanej oceny stopnia społecznej szkodliwości tych czynów. Niewątpliwymi zaletami takiego rozwiązania jest zapewnienie stałego poziomu represyjności prawa karnego skarbowego, a także optymalnego stopnia określoności ustawowego opisu czynów zabronionych (*nullum crimen sine lege certa*).

W zakresie karania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, dominującą rolę odgrywa kara grzywny i inne środki karne o charakterze majątkowym: przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowych i ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowych. Z punktu widzenia celów kary, wyjątkowo użytecznym instrumentem polityki kryminalnej jest przede wszystkim kara grzywny, będącą także adekwatną odpowiedzią na naruszenie

norm prawa podatkowego, gdyż sprawca ponosi dolegliwość tego samego rodzaju, co uszczerbek, który rzeczywiście spowodował lub przynajmniej wywołał wysokie prawdopodobieństwo jego nastąpienia. Ponadto, kara grzywny dobrze wpisuje się w fiskalny charakter prawa karnego skarbowego, gdyż stanowi istotne źródło dochodów Skarbu Państwa, a poza tym nie generuje dodatkowych kosztów.

Wyznacznikiem granicy legalności pomiędzy unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie prawa karnego skarbowego jest skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Prawo podatkowe przewiduje bowiem różne formy redukcji zobowiązań podatkowych, takie jak np. unikanie opodatkowania, oszczędność podatkowa, optymalizacja podatkowa czy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania itp., a prawo karne skarbowe, wiąże byt przestępstw czy wykroczeń skarbowych wskazanych w art. 54-56 k.k.s. tylko z tymi zachowaniami nagannymi, które powodują skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Jeśli tego skutku nie ma, sprawca nie wyczerpuje ustawowych znamion czynu zabronionego. Przy tym zaistnienie powyższego skutku musi być oceniane z punktu widzenia przepisów podatkowych, określających zakres i treść obowiązku podatkowego.

Przechodząc natomiast do postulatywnej części podsumowania, należy po pierwsze wyraźnie wskazać, że czyn zabroniony zawarty w art. 54 k.k.s. ma charakter kierunkowy, gdyż niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania lub też niezłożenie deklaracji podatkowej musi być dokonane w celu uchylenia się od opodatkowania. Zasadne wydaje się być zatem wprowadzenie do ustawowego opisu znamion strony podmiotowej wyrażonego *expressis verbis* celu w postaci uchylenia się od opodatkowania. Powyższe rozwiązanie przesądzi bowiem ostatecznie o kierunkowym charakterze wskazanego czynu zabronionego, co będzie miało wymiar gwarancyjny, gdyż będzie obligowało organy stosujące prawo do wykazania, że sprawca działał w celu uchylenia się od opodatkowania, co z resztą nie powinno być trudne, zważywszy na to, że sprawca musi obejmować umyślnością również skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Ponadto w związku z wprowadzeniem do przepisów podatkowych klauzuli przeciwno unikaniu opodatkowania⁶⁶⁶, należy rozważyć także wprowadzenie stosownych zmian w tym zakresie w prawie karnym skarbowym. *In statu praesenti* niemożliwe jest bowiem zakwalifikowanie zachowania podatnika, niemającego ekonomicznego czy gospodarczego uzasadnienia, którego dominującym celem było uzyskanie korzyści podatkowej – jako uchylania się od opodatkowania (art. 54 § 1-3 k.k.s.), gdyż w świetle przepisów podatkowych na podatniku nie ciążył obowiązek ujawnienia

666 Zob. G. Leśniak, *Pomysły MF na Ordynację Podatkową pod ostrzałem*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 17 lipca 2013r., nr 137, s. B2-B3; Ł. Zalewski, *Optymalizacja w rajach odbije się czkawką*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 26 czerwca 2013 r., s. B2.

przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo złożenia deklaracji podatkowej, który wynikałby wprost z przepisów podatkowych. Może to stwarzać szerokie pole do nadużyć, zwłaszcza w kontekście nasilającego się zjawiska ucieczki do tzw. rajów podatkowych, gdyż projektowane przepisy podatkowe przewidujące ustalenie w takich przypadkach zobowiązania podatkowego w zwykłej wysokości (dla czynności odpowiedniej), z pewnością nie będą w wystarczającym stopniu zniechęcać i odstraszać podatnika od podejmowania tego rodzaju działań, gdyż potencjalne koszty podatkowe, wynikające z zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będą w istocie odpowiadały jedynie kwocie należnego podatku, ewentualnie powiększonego o odsetki za zwłokę, gdy należność nie zostanie uiszczona w terminie.

Z tych też względów, mając na uwadze konieczność skuteczniejszego zabezpieczenia interesów finansowych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów, należy zastanowić się nad wprowadzeniem do Kodeksu karnego skarbowego przepisu zawartego np. w art. 56c, który odrębnie penalizowałby zachowania podjęte w celu uchylecia się od opodatkowania (analogicznie do przepisu art. 54 k.k.s.), polegające na podejmowaniu czynności sztucznych, niemających ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia, których wyłącznym skutkiem byłoby narażenie na uszczuplenie lub uszczuplenie podatku. Podstawą zaistnienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie byłoby w tym przypadku powstanie uszczerbku finansowego odpowiadającego kwocie podatku, która winna być uiszczona z tytułu opodatkowania tych czynności. Klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania przewiduje bowiem ustalenie w tych przypadkach zobowiązania podatkowego w zwykłej wysokości, co oznacza, że takie czynności jednak powinny podlegać opodatkowaniu, a podatnik podejmując sztuczne czynności, niemające ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia, których wyłącznym celem było uchylecie się od opodatkowania, naraził podatek na uszczuplenie. Kierunkowy charakter powyższego czynu zabronionego gwarantowałby natomiast, że podatnicy nie ponosiliby odpowiedzialności za czyny, które pomimo iż nie miały racjonalnego gospodarczego uzasadnienia, nie były podjęte w zamiarze uniknięcia zapłaty podatku. Ponadto powyższy czyn skutkujący narażeniem podatku na uszczuplenie, również winien być czynem rozwarstwionym, analogicznie do unormowań zawartych w przepisach art. 54-56 k.k.s.

W tym kontekście można zastanawiać się nad celowością utrzymywania różnicowania w zakresie wysokości ustawowego zagrożenia karą w przypadku różnych typów zachowań nagannych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie. Należy bowiem wskazać, że czyn zabroniony polegający na nieujawnieniu przedmiotu albo podstawy opodatkowania lub też niezłożeniu deklaracji podatkowej w typie podstawowym zagrożony jest karą grzywny do 720 stawek dziennych lub

karą pozbawienia wolności do lat 5 albo też obiema tymi karami łącznie, podczas gdy inny czyn zabroniony skutkujący narażeniem podatku na uszczuplenie określony w art. 55 § 1 k.k.s., polegający na zatajeniu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek zagrożony jest karą grzywny lub/ i karą pozbawienia wolności tylko do lat 3. Przy tym skutkiem obu tych zachowań nagannych jest narażenie podatku na uszczuplenie. Należy zatem dążyć do minimalizowania tych różnic, poprzez stopniowe obniżanie górnej granicy zagrożenia karą pozbawienia wolności, przy jednoczesnym zwiększaniu skuteczności wykonywania kar i środków karnych o charakterze majątkowym .

Ze względów gwarancyjnych i prewencyjnych należy także rozważyć zastąpienie systemu ułamkowo-iloczynowego, stosowanego przy określaniu wysokości stawki dziennej grzywny – systemem kwotowo-liczbowym. Trzeba bowiem zgodzić się z argumentami, że obecna metoda ustalania wysokości kary grzywny, wymagająca stosunkowo skomplikowanych obliczeń matematycznych budzi poważne wątpliwości z punktu widzenia wymogu określoności kary. Trudno sobie także wyobrazić prewencyjne oddziaływanie tak określonej kary grzywny, gdy wysokość jednej stawki dziennej za przestępstwo skarbowe jest określona j od 1/30 minimalnego wynagrodzenia za pracę do czterystukrotności tej wartości, a wysokość zagrożenia karą grzywny za przestępstwa skarbowe wynosi od 10 do 720 stawek dziennych grzywny. W przypadku uwzględnienia powyższego postulatu ze względów systemowych należałoby również rozważyć, wzorem prawa karnego powszechnego, powrót do kwotowych określeń podatku narażonego na uszczuplenie.

Wreszcie na gruncie obecnego stanu prawnego wątpliwości interpretacyjne budzi także sam skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, który obejmuje również te zachowania w których doszło do rzeczywistego narażenia podatku na uszczuplenie. Wydaje się zatem, że racjonalnym rozwiązaniem byłoby rozszerzenie ustawowych znamion czynów zabronionych zawartych w art. 54- 56 k.k.s. o alternatywny skutek w postaci uszczuplenia podatku, który wraz z narażeniem podatku na uszczuplenie winien także stanowić znamiona strony przedmiotowej czynu. Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być również wprowadzenie w przypadku czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie typów komplementarnych, statuujących typy kwalifikowane przestępstw skarbowych zawartych w art. 54-56 k.k.s., których skutkiem byłoby właśnie uszczuplenie podatku, tzn. spowodowanie realnego uszczerbku finansowego w mieniu wierzyciela podatkowego. Ponadto istniałaby również możliwość nadzwyczajnego obostrzenia kary w przypadku, gdy sprawca spowoduje uszczuplenie podatku dużej wartości (art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.). Natomiast w przypadku narażenia podatku na uszczuplenie sprawca odpowiadałby na dotychczasowych zasadach. Powyższe rozwiązanie wydaje się być szczególnie

pożądane, zwłaszcza z punktu widzenia zachowania właściwej proporcji pomiędzy stopniem społecznej szkodliwości czynu a wysokością ustawowego zagrożenia karą, gdyż w obecnym stanie prawnym na poziomie ustawowych znamion czynu, ustawodawca nie rozróżnia sytuacji, w których doszło do faktycznego uszczuplenia podatku, od tych w których nastąpiło jedynie narażenie podatku na uszczuplenie.

Powyższe rozwiązanie byłoby również pożądane z punktu widzenia stosowania środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowych. Powyższy obowiązek dotyczy bowiem uzyskanych, a nie możliwych do uzyskania korzyści majątkowych, a w przypadku operowania wyłącznie znamieniem narażenia podatku na uszczuplenie, rozróżnienie tych dwóch sytuacji nie zawsze jest możliwe. Konieczne jest zatem ustalenie, czy uszczerbek finansowy rzeczywiście nastąpił.

Kolejnym postulatem, który winien być uwzględniony w ramach nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego jest ograniczenie stosowania kar zastępczych w prawie karnym skarbowym wyłącznie do zastępczej kary ograniczenia wolności. Nie do pogodzenia z zasadą traktowania kary pozbawienia wolności jako *ultima ratio* jest bowiem orzekanie powyższej kary za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, które są zagrożone wyłącznie karami wolnościowymi. W szczególności zaś należy wyeliminować rozwiązanie przewidziane w art. 186 k.k.s., umożliwiające orzekanie zastępczej kary pozbawienia wolności w przypadku wykroczeń skarbowych. Orzekanie zastępczej kary pozbawienia wolności za wykroczenia skarbowe narusza bowiem fundamentalną zasadę prawa karnego, zgodnie z którą, kara winna być proporcjonalna do stopnia społecznej szkodliwości czynu.

W przypadku nieuwzględnienia powyższego postulatu, należy postulować przywrócenie kwotowej granicy warunkującej zarządzenie zastępczej kary pozbawienia wolności i ustalenie tej granicy na poziomie minimalnego wynagrodzenia za pracę, a także przywrócenie możliwości warunkowego zawieszenia wykonania zastępczej kary grzywny wobec skazanych za wykroczenie skarbowe.

Ponadto należy przyłączyć się do postulatów dotyczących uporządkowania katalogu środków karnych, zawartych w art. 22 k.k.s., przez unormowanie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w odrębnym przepisie. Wskazana instytucja prawa karnego skarbowego nie należy bowiem do kategorii środków karnych *sensu stricto*. Można także zaproponować umieszczenie w odrębnym przepisie wykroczenia skarbowego, zawartego obecnie w art. 56 § 4 k.k.s., które przecież nie skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie i godzi wyłącznie w obowiązek podatkowy o charakterze instrumentalnym, polegający na konieczności złożenia w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia.

LITERATURA

1. Adamski A., *Karalność oszustw na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej na podstawie prawa polskiego*, [w:] Dukiet-Nagórska T. (red.) *Zagadnienia współczesnej polityki kryminalnej*, Bielsko-Biała 2006.
2. Agnosiewicz M., *Bitypy karnoskarbowe*, <http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,5151> (11.04.2013).
3. Andrejew I., *Ustawowe znamiona przestępstwa*, Warszawa 1959.
4. Andrejew I., *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978.
5. Andrejew I., *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1989.
6. Aninowski J., *Kontrowersje wokół wykładni art. 299 Kodeksu karnego, w związku z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, Doradztwo Podatkowe 2002, nr 4.
7. Babiarczyk S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Modek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
8. Bafia J., Białobrzeski J., Czerlunczkiewicz S., Hochberg L., Sosnowski K., Szpakowski Z., Wierzbicki W., Zarakowski Z., *Komentarz do ustawy karnej skarbowej*, Warszawa 1961.
9. Bafia J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978.
10. Baniak S., *Wielka nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego – zmiany w przepisach materialnoprawnych (1)*, PP 2005, nr 12.
11. Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2005.
12. Bartosiewicz A., *Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, Mon. Pod. 2002, nr 10.
13. Bartosiewicz A., *Glosa do postanowienia z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03*, Glosa 2005, nr 4.
14. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010.
15. Beccaria C., *O przestępstwach i karach*, Warszawa 1959.
16. Bentham J., *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, Warszawa 1958.
17. Bielski M., *Kryteria obiektywnego przypisania skutku na tle współczesnej polskiej dogmatyki prawa karnego* [w:] Kardas P., Sroka T., Wróbel W. (red.),

Państwo prawa i Prawo karne, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, T. II, Warszawa 2012.

18. Bieniek-Kosikowska A., Kosikowski C., *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, NP 1967, nr 12.
19. Bidziński Z., Sosnowski K., *Ustawodawstwo dewizowe*, Warszawa 1962.
20. Blutstein W., Goettel W., *Prawo karne skarbowe z komentarzem*, Warszawa 1938.
21. Błachnio A., Rola-Stężycka K., *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, Prok. i Pr. 2009, nr 3.
22. Błaszczuk M., Zbrojewska M., *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2011.
23. Błońska B., *Zagadnienie przedmiotu ochrony prawnokarnej w przypadku przestępstw eksploatacji prostytutki*, Studia Iuridica 2006, nr XLVI.
24. Bogdan G., *Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym*, CzPKiNP 1998, nr 1-2.
25. Bogdan G., *Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym* [w:] Kardas P., Sroka T., Wróbel W. (red.), *Państwo prawa i Prawo karne, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012.
26. Bogdan G., Nita A., Raglewski J., Światłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007.
27. Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Światłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2000.
28. Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2008.
29. Bojarski T., Szwarczyk M., *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym*, [w:] Niewiadomski Z., Buczkowski J., Łukasiewicz J., Połuszny J., Stelmasiak J. (red.), *Administracja publiczna u progu XXI w. Prace dedykowane Profesorowi Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemyśl 2000.
30. Borowski W., *Zasady prawa karnego, t. II. Część specjalna*, Warszawa 1923.
31. Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
32. Brzeziński B. (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2006.
33. Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 2006.
34. Brzeziński B., Kalinowski M., *Znaczenie terminów z zakresu prawa karnego podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym*, KPP 2000, nr 2.
35. Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz. Tom I*, Toruń 2007.
36. Buchała K. (red.), Cwiągalski Z., Szewczyk M., Zoll A., *Komentarz do Kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994.

37. Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995.
38. Buchała K., Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna, Komentarz*, Kraków 1998.
39. Budziszewski J., *Postacie sprawstwa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, DP 2007, nr 2.
40. Buk K., *Wina w Kodeksie karnym skarbowym*, DP 2000, nr 3.
41. Buk K., „*Pranie brudnych pieniędzy*” pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynów zabronionych skierowanych przeciwko obowiązkowi podatkowemu, DP 2006, nr 5.
42. Buk K., *Uchylenie się od opodatkowania w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, DP 2006, nr 7-8.
43. Chmielewska W., *Obowiązek aktualizacji danych*, PP 2004, nr 2.
44. Chrzanowska E., Góra E., Jankowiak D., *Kodeks karny skarbowy*, Gdańsk 2000.
45. Cieślak M., *Grzywna za przestępstwa majątkowe*, NP 1958, nr 1.
46. Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1994.
47. Ćwiąkalski Z., *O niektórych pojęciach związanych z wymiarem kary*, NP 1989, nr 4.
48. Czichy K., *Odpowiedzialność za oszustwo w deklaracji podatkowej*, Prok. i Pr. 2010, nr 12.
49. Dąbrowska-Kardas M., *Analiza dyrektywalna przepisów części ogólnej Kodeksu karnego*, Warszawa 2012.
50. Derlatka M., *Motywacja w sądowym wymiarze kary*, Prok. i Pr. 2012, nr 6.
51. Dębski R., *Zasada „nullum crimen sine lege” i postulat wyłączności ustawy*, AUL FL 1992, nr 50.
52. Dębski R., *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995.
53. Dudziak S., *Odpowiedzialność za niepłacenie podatku w terminie*, Prok. i Pr. 2011, nr 2.
54. Dyoniziak R., Słaboń A., *Patologia życia gospodarczego. Aspekty socjologiczne*, Kraków 1997.
55. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
56. Ehrlich I., *Crime, Punishment and the Market of Offences*, Journal of Economic Perspectives 1996, vol. 10.
57. Eichstaedt K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, Prok. i Pr. 2012, nr 7-8.
58. Filar M., *Zasady odpowiedzialności w projekcie Kodeksu karnego*, PiP 1991, nr 4.
59. Filar M., *Podstawy odpowiedzialności karnej(?) podmiotów zbiorowych na gruncie ustawy z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, [w:] *Odpowiedzialność karna podmiotów*

zbiorowych. *Materiały pokonferencyjne z konferencji naukowej, która odbyła się w dniach 12-14 października 2003 r. w Jastrzębiej Górze*, Kwartalnik Apelacji Gdańskiej 2003, nr 2.

60. Filar M. (red.); Z. Kwaśniewski, Kala D., *Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Toruń 2006.
61. Filipkowski W., *Oazy podatkowe w procederze prania brudnych pieniędzy*, PUG 2004, nr 12.
62. Frankowski S., *Przestępstwa kierunkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 1970.
63. Gajewski M., *Kara grzywny za wykroczenia skarbowe*, Mon. Pod. 2001, nr 15.
64. Gajl N., *Miejsce podatków w Konstytucji*, Przegląd Podatkowy 1994, nr 9.
65. Gardocki L., *O relacji między typem przestępstwa a zagrożeniem ustawowym*, PiP 1979, nr 8-9.
66. Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2006.
67. Giezek J.(red.), Kłaczyńska N., Łabuda G., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 2007.
68. Glaser S., *O usiłowaniu przestępstw z zaniechania*, GS 1935, nr 4.
69. Głuchowski J., *Oaza podatkowa – pojęcie międzynarodowego prawa finansowego*, PiP, nr 2.
70. Górniok O., *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom 10. Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003.
71. Górniok O., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03*, OSP 2004, nr 5, poz. 63.
72. Gomułowicz A., *Wybrane zagadnienia ustawodawstwa podatkowego*, Przegląd Legislacyjny 1999, nr 1.
73. Grebing G., Spotowski A., *Kara grzywny według systemu stawek dziennych w prawie karnym RFN*, NP 1982, nr 3-4.
74. Gruszecka D., *Pojęcie dobra prawnego w prawie karnym*, Wrocławskie Studia Erazmiańskie. Zeszyty Studenckie, Wrocław 2008.
75. Grzegorzczak T., *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym, i przyszłej u.k.s.*, Pal. 1997, nr 1-2.
76. Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
77. Grześkowiak A., *Wybrane problemy reformy prawa nieletnich w Polsce*, [w:] Jakubowska-Hara J., Nowak C., Skupiński J. (red.), *Reforma Prawa Karnego, propozycje i komentarze, Księga pamiątkowa Profesor Barbary Kunickiej-Michalskiej*, Warszawa 2008.
78. Grześkowiak A., Wiak K. (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2012.

79. Hartman L., *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930
80. Hołyst B., *Psychologia kryminalistyczna*, Warszawa 2009.
81. Huszcz Z., *Glosa do wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, W jakim zakresie podatnik może zeznać nieprawdę w deklaracji podatkowej*, Prawo i Podatki 2006, nr 4
82. Hirsch H. J., *W kwestii aktualnego stanu dyskusji o pojęciu dobra prawnego*, RPEiS 2002, nr 1-2.
83. Honig M., *Die Einwilligung des Verletzten, cz. I, Die Geschichte des Einwilligungproblems und die Methodenfrage*, Manheim 1919.
84. Jędrzejewski Z., *Usytuowanie zamiaru ewentualnego w strukturze przestępstwa*, [w:] Konarska-Wrzošek V., Lachowski J., Wójcikiewicz J. (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010.
85. Kaczmarek T., *Sporne problemy odpowiedzialności karnej extraneusa za współsprawstwo do przestępstw indywidualnych właściwych*, [w:] Kaczmarek T., *Rozważania o przestępstwie i karze. Wybór prac z okresu 40-lecia naukowej twórczości*, Warszawa 2006.
86. Kaleta P., *Odpowiedzialność podatnika za niezłożenie deklaracji podatkowej w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, Doradca Podatkowy 2003, nr 1.
87. Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
88. Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 3.
89. Kardas P., *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, Prok. i Pr. 2006, nr 5.
90. Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, Prok. i Pr. 2007, nr 2.
91. Karwat P., *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* [w:] Izdebski H., Sępkowski A. (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003.
92. Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002.
93. Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, PP 2003, nr 2.
94. Kleczkowski L., *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, Mon. Pod. 2000, nr 7
95. Klimczak T., *Obejście ustawy – zagrożenie realizacji zasady pewności opodatkowania*, Mon. Pod. 2000, nr 4.

96. Kłossowski E., *Moment popełnienia i przedawnienie wykroczenia uporczywego niepłacenia podatku w terminie*, Mon. Pod. 2004, nr 1.
97. Koch B., *Klasyfikacja ustawowa przepisów karno-dewizowych*, PiP 1967, nr 4-5.
98. Koch B., *Ustawa karna skarbową na tle kodyfikacji prawa karnego*, PiP 1969, nr 4-5.
99. Kołakowska-Przełomiec H., Wójcik D., *Idee Konwencji praw dziecka a ustawa o postępowaniu w sprawach nieletnich*, [w:] Bińczycka J. (red.), *Prawa dziecka. Deklaracje i rzeczywistość*, Kraków 1993.
100. Konarska-Wrzosek V., *Ochrona nieletnich przed demoralizacją i przestępczością w ujęciu ustawy o postępowaniu w sprawach nieletnich*, PiP 1999, nr 5.
101. Konarska-Wrzosek V., *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodową i zorganizowaną przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 4.
102. Konarska-Wrzosek V., *W kwestii zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonej kary*, PS 2000, nr 9.
103. Konarska-Wrzosek V., *Projektowane zmiany w prawie karnym w zakresie kary grzywny i dyrektyw jej wymiaru*, PiP 2001, nr 5.
104. Konarska-Wrzosek V., *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002.
105. Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010.
106. Konarska-Wrzosek V., *Sprawstwo w prawie karnym skarbowym*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Suwalsko-Mazurskiej im. Papieża Jana Pawła II 2004, nr 10.
107. Konarska-Wrzosek V., *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary* [w:] Gordon Z. (red.), *Spółka akcyjna w praktyce*, Warszawa 2004.
108. Konarska-Wrzosek V., *Rozważania de lege ferenda w kwestii wieku odpowiedzialności karnej i systemu postępowania z nieletnimi*, [w:] Gardocki L., Królikowski M., Walczak-Żochowska A. (red.), *Gaudium in litteris est. Księga Jubileuszowa ofiarowana Profesor Genowefie Rejman z okazji osiemdziesiątych urodzin*, Warszawa 2005.
109. Konarska-Wrzosek V., *Czy utrzymywać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w KKS?* [w:] Konarska-Wrzosek V., Lachowski J., Wójcikiewicz J. (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i wiktymologii. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010.

110. Konarska-Wrzosek V., *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych regulacji*, [w:] Marek A., Oczkowski T. (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011.
111. Konarska-Wrzosek V., *Prawno-naturalne podstawy swoistej filozofii karania w polskim prawie karnym skarbowym* [w:] Madeja A. (red.) *Nam hoc natura aequum est...*, *Księga Jubileuszowa ku czci Profesora Janusza Justyńskiego w siedemdziesięciolecie urodzin*, Toruń 2012.
112. Konarska-Wrzosek V., *Propozycje zmian katalogu kar w Kodeksie karnym z 1997 r. w zakresie kar pozbawienia wolności oraz dolegliwości związanych z niektórymi rodzajami kar wolnościowych* [w:] Kardas P., Sroka T., Wróbel W. (red.), *Państwo prawa i prawo karne, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, T. II*, Warszawa 2012.
113. Konderak E., *Spółka cywilna będzie podatnikiem VAT*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 27 maja 2011 r., nr 102.
114. Konieczniak P., *Czyn jako podstawa odpowiedzialności w prawie karnym*, Kraków 2002
115. Kornacki B., *Odpowiedzialność karna skarbową quasi-sprawcy za popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w trybie art. 9 § 3 k.k.s.*, *Prokurator* 2009, nr 3-4.
116. Kosikowski C., Ruśkowski E., Borodo A., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008.
117. Kotowski W., Kurzępa B., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2005.
118. Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.
119. Krawczyk J., *Firmanctwo*, *Prawo Przedsiębiorcy* 1994, nr 31.
120. Królikowski M., *Glosa do wyroku TK z dnia 12 września 2005 r.*, *Prawo i Podatki* 2006, nr 4.
121. Królikowski M., Zawłocki R. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. t. 1. Komentarz do artykułów 1-31*, Warszawa 2011.
122. Kruczałak K., *Prawo handlowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2006.
123. Krzymuski E., *Wykład ze stanowiska nauki i prawa austriackiego, t. II*, Kraków 1911.
124. Kubacki R., *Wyludzenie zwrotu podatku VAT – odpowiedzialność karno-skarbową*, *PP* 2002, nr 9.
125. Kubacki R., Bartosiewicz A., „*Majtkowe*” *środki karne w KKS*, *Mon. Pod.* 2001, nr 11.

126. Kubacki R., Bartosiewicz A., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005.
127. Kubicki L., *Przestępstwo popełnione przez zaniechanie. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1975.
128. Kubicki L., *Zaniechanie jako postać karalnego przygotowania* [w:] Kardas P., Sroka T., Wróbel W. (red.), *Państwo prawa i Prawo karne, Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, T. II*, Warszawa 2012.
129. Kulmatycki A., *Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 r.*, http://www.is.waw.pl/Download/PlikiDoPobrania/Polska_administracja_skarbowa_1918r.pdf (08.03.2013).
130. Kunicka-Michalska B., *Koncepcja działania za kogoś innego w niektórych obcych kodeksach karnych (odpowiedzialność organów i reprezentantów ciał kolektywnych)* [w:] Tyszkiewicz L. (red.), *Problemy nauk penalnych, Prace ofiarowane Pani Profesor Oktawii Górniok*, Katowice 1996.
131. Lachowski J., *Stan wyższej konieczności w polskim prawie karnym*, Warszawa 2005.
132. Lenczyk P., *Wypadek mniejszej wagi w polskim prawie karnym (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, Prok. i Pr. 2008, nr 7-8.
133. Lernell L., *Rozważania o przestępstwie i karze na tle zagadnień współczesności. Eseje*, Warszawa 1975.
134. Leśniak G., *Minister Rostowski zarzuca sieć. Skarbówka nie daruje nikomu*, artykuł opublikowany w elektronicznym wydaniu Gazety Prawnej, <http://edgp.gazetprawna.pl/index.php?act=popups&sub=article&id=442898#> (12.03.2013).
135. Leśniak G., *Pomysły MF na Ordynację Podatkową pod ostrzałem*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 17 lipca 2013 r., nr 137, s. B2-B3.
136. Lewaszkiewicz-Petrykowska B., *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973.
137. Liszewski M., *Charakter prawny obowiązków instrumentalnych*, KPP 2000, nr 2.
138. Łabuda G., *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej*, Prok. i Pr. 2000, nr 11.
139. Łabuda G., *Czyżby odpowiedzialność zbiorowa?*, Rzeczpospolita z dnia 21 listopada 2003 r., s. C-4.
140. Łabuda G., Razowski T., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., sygn. akt I KZP 2/03*, Prok. i Pr. 2003, nr 11.
141. Łabuda G., Kardas P., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010

142. Majkowska M., *Klauzula obejścia będzie zgodna z Konstytucją*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 10 lipca 2013 r., s. B4.
143. Marek A., *Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1997.
144. Marek A., *Problematyka Corpus Iuris*, Mon. Pr. 2002, nr 3.
145. Marek A., *Problematyka przypadku korzyści pochodzących z przestępstwa – aktualny stan prawny i projekty zmian nowelizacyjnych*, Apelacja Gdańska 2003, nr 1.
146. Marek A., *Problemy regulacji i orzekania kary grzywny*, PiP 2003, nr 2.
147. Marek A., *Prawo karne*, Warszawa 2007.
148. Marek A., *Prawo karne*, Warszawa 2009.
149. Marek A. (red.), *System prawa karnego. Zagadnienia ogólne. Tom I*, Warszawa 2010
150. Marek A., *Komentarz do art. 9 Kodeksu karnego*, 2010.
151. Mazur Ł., Sokołowska E., *Transakcje wewnątrzspółnotowe – ustawa o VAT*, Warszawa 2004.
152. Melezini M., *System wymiaru grzywien w nowym Kodeksie karnym*, Mon. Pr. 1998, nr 3.
153. Melezini M., *Kara grzywny w Kodeksie karnym skarbowym*, [w:] M. Melezini (red.), *System prawa karnego. Kary i środki karne. Poddanie sprawcy próbie. Tom VI*, Warszawa 2010.
154. Melezini M., *Kara grzywny w Kodeksie karnym z 1997 r.*, [w:] M. Melezini (red.), *System prawa karnego. Kary i środki karne. Poddanie sprawcy próbie. Tom VI*, Warszawa 2010.
155. Michalski J., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego, Tytuł I Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000.
156. Murphy R., *A report for Group of the progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*, http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf (14.11.2016)
157. Modzelewski W., *Wstęp na nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1999
158. Nalikowski F., *Odpowiedzialność za działania w cudzym interesie (art. 9 § 3 k.k.s.)*, PiP 2011, nr 2.
159. Nalikowski F., *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie*, Prok. i Pr. 2011, nr 2.
160. Nawrocki M., *Przestępstwa kierunkowe a zamiar niby-ewentualny*, Prok. i Pr. 2012, nr 5.
161. Nelen H., *Hit them where it hurts most?*, Crime, Law & Social Change 2004, vol. 41.

162. Nowacki J., *Problem blankietowości przepisów zawierających klauzule generalne*, [w:] *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003.
163. Nykiel A., *Podmiotowość podatkowoprawna (wybrane zagadnienia)*, PiP 2000, nr 3.
164. Oczkowski T., *Glosa do wyroku SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KK 164/02*, OSP 2004, nr 4.
165. Oczkowski T., *Glosa do uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75*, *Studia Iuridica Toruniensia* 2008, nr 1, poz. 159.
166. Oczkowski T., *Problematyka przedawnienia karalności przestępstw podatkowych i celnych związanych z uszczupleniem należności fiskalnych* [w:] Adamski A., Bojarski J., Chrzczonowicz P., Leciak M. (red.), *Nauki penalne wobec szybkich zmian socjokulturowych, Księga jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, Warszawa 2012.
167. Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007.
168. Pahl B., *Karnoskarbowe gwarancje prawidłowej realizacji podatków lokalnych*, FK 2009, nr 5.
169. Pasternak-Malicka M., *Przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w Unii Europejskiej*, *Humanities and Social Sciences*, vol. XVIII, 20 (1/2013).
170. Patryas W., *Interpretacja karnistyczna*, Poznań 1988.
171. Patryas W., *Przyczynek do zagadnienia przyczynowości z zaniechania*, RPEiS 1992, z. 3
172. Patryas W., *Zaniechanie*, Poznań 1993.
173. Pawłusiewicz K., Brożek B., *Prawo karne w świetle ekonomicznej teorii prawa (Uwagi krytyczne)*, PiP 2002, nr 12.
174. Peiper L., *Komentarz do Prawa Karnego Skarbowego z dnia 3 listopada 1936 r.*, Kraków 1938.
175. Pęczyk-Tofel A., Tofel M.S., *Odpowiedzialność karna skarbową za uchylanie się od zapłaty opłat*, PP 2007, nr 10.
176. Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów osiągniętych nielegalnie*, *Glosa* 2001, nr 8.
177. Piotrowski M., Porowski J., *Odpowiedzialność prawnokarna doradcy podatkowego – rozważania*, DP 2002, nr 11.
178. Postulski K., *Orzekanie i wykonywanie zastępczej kary pozbawienia wolności*, *Probacja* 2013, nr 2.
179. Postulski K., *Umorzenie grzywny oraz innych należności sądowych*, *Prok. i Pr.* 2014, nr 5.

180. Prengel P., *Dobro prawne – centralne pojęcie prawa karnego*, Jurysta 2002, nr 5.
181. Prusak F., *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1995.
182. Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II*, Zakamycze 2006.
183. Prusak F., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008.
184. Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009.
185. Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Edycja Pierwsza*, Warszawa 2011.
186. Raglewski J., *Przepadek, przedmiotów w Kodeksie karnym skarbowym – zagadnienia materialnoprawne*, Prawo Spółek 2002, nr 4.
187. Raglewski J., *Kilka uwag odnośnie strony podmiotowej czynu zabronionego w prawie karnym skarbowym*, PUG 2004, nr 12.
188. Raglewski J., *Glosa do wyroku SN z dnia 2 sierpnia 2002 r., IV KK 164/02*, Prawo Spółek 2004, nr 2.
189. Rejman G. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999
190. Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
191. Sawicki J., *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2007.
192. Sawicki J., *Odpowiedzialność za niedopełnienie obowiązku zgłoszenia identyfikacyjnego NIP*, Prok. i Pr. 2007, nr 6.
193. Sawicki J., *Ustawowy priorytet kary grzywny w prawie karnym skarbowym* [w:] M. S. Wolański (red.), *Zeszyty Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Techniki w Polkowicach. Studia z Nauk Społecznych*, nr 5, Polkowice 2012.
194. Sawicki J., *Wykonywanie środków karnych o charakterze wolnościowym w prawie karnym skarbowym*, [w:] T. Kalisz (red.), *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego. Tom XXXIII*, Wrocław 2014.
195. Sienkiewicz Z., *Zamiast konfiskaty mienia*, [w:] L. Bogunia (red.) *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, Tom IV*, Wrocław 1999.
196. Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Warszawa 1983.
197. Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
198. Siwik Z., *Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, CzPKiNP 1998, nr 1-2.
199. Skorupka J., *Wybrane aspekty przestępstw przeciwko obrotowi gospodarczemu*, PS 1999, nr 2.
200. Skorupka J., *Rodzajowy przedmiot ochrony*, Prok. i Pr. 2000, nr 1.
201. Skorupka J., *Glosa do uchwały SN z dnia 20 listopada 2000 r., I KZP 31/00*, OSP 2001, z. 10, poz. 145.

202. Skorupka J., *Karnoprawna ochrona niektórych praw majątkowych sprzedawcy*, Mon. Pr. 2001, nr 9.
203. Skorupka J., *Przestępstwo nadużycia zaufania – wybrane zagadnienia*, Prok. i Pr. 2004, nr 1.
204. Skorupka J., *Pojęcie „prania brudnych pieniędzy” w prawie karnym*, Prok. i Pr. 2006, nr 7-8.
205. Skorupka J., *Konstytucyjne i konwencyjne granice przeszukania w postępowaniu karnym (cz. 1)*, Palestra 2007, z. 9-10.
206. Skrzyńska D., *Charakter odpowiedzialności z art. 52 Kodeksu karnego*, Prok. i Pr. 2002, nr 3.
207. Skowronek G., *Ewolucja prawa karnego skarbowego, cz. 1*, Prokurator 2006, nr 1.
208. Skwirowski P., *Szacowanie szarej strefy, Czy rzeczywiście spadła?*, <http://wyborcza.biz/biznes/1,147768,19872911,szacowanie-szarej-strefy-czy-rzeczywiscie-spadla.html> (14.11.2016).
209. Śliwiński S., *Prawo karne materialne*, Warszawa 1946.
210. Śliwowski J., *Prawo karne*, Warszawa 1979.
211. Sokołowski J., *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Warszawa 1994.
212. Spotowski A., *Funkcja niebezpieczeństwa w prawie karnym*, Warszawa 1990.
213. Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996.
214. Stefański R., *Zaliczenie zatrzymania prawa jazdy na poczet zakazu prowadzenia pojazdów*, Prok. i Pr. 1999, nr 1, s. 133-135.
215. Stefański R., *Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa przez inną osobę*, Prok. i Pr. 2000, nr 3.
216. Stomma S., *Fikcja winy*, PiP 1947, nr 10.
217. Strzembosz A., *Klauzule generalne w projekcie Kodeksu karnego (redakcja z grudnia 1991)*, [w:] S. Waltoś (red.) *Problemy kodyfikacji prawa karnego. Księga ku czci Profesora Mariana Cieślaka*, Kraków 1993.
218. Sutherland E. H., *White Collar Crime*, Dryden Press, New York 1949.
219. Szamota B., *Teoria ekonomiczna przestępczości (Analiza krytyczna modelu wyboru zachowania przestępczego)*, PiP 1992, nr 1.
220. Szumski J., *Uwagi o samoistnej karze grzywny*, Prok. i Pr. 1999 r., nr 1.
221. Tatarczak P., *Grzywna w Kodeksie karnym skarbowym*, Mon. Pod. 2000, nr 8.
222. Tatarczak J., Tatarczak P., *Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych*, Mon. Pod. 2002, nr 1.
223. Tyszkiewicz L., *Problem istoty winy w projekcie Kodeksu karnego z 1994 r.*, PiP 1995, nr 3.

224. *Uzasadnienie do projektu Kodeksu karnego skarbowego* [w:] Nowa kodyfikacja karna, Warszawa 1999.
225. Wąsek A., *Ewolucja prawnokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce*, PPK 1990, nr 4.
226. Wąsek A., *Kodeks karny. Komentarz, t. 1*, Warszawa 1999.
227. Weralski M., *Kierunki rozwoju prawa finansowego i nauki prawa finansowego*, PiP 1965, nr 7.
228. Wielgolewska A., Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
229. Wiernikowski Z., *Działanie w granicach uprawnienia lub obowiązku prawnego jako okoliczność wyłączająca bezprawność czynu*, PiP 1987, nr 3.
230. Wilk L., *Stan wyższej konieczności a przestępstwa podatkowe*, Pal. 1998, nr 5-6.
231. Wilk L., *Stan wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym*, Pal. 1999, nr 1-2.
232. Wilk L., *Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego*, Palestra 2000, nr 11-12.
233. Wilk L., *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, PiP 2001, nr 4.
234. Wilk L., *Firmanctwo – art. 55 Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001, nr 6.
235. Wilk L., *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003, nr 4.
236. Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.
237. Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
238. Wilk L., *Aksjologiczne problemy stanu wyższej konieczności*, PiP 2008, nr 11.
239. Wilk L., *Kara dożywotniego pozbawienia wolności a instytucje warunkowego zwolnienia i prawa łaski*, Prok. i Pr. 2008, nr 10.
240. Wilk L., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
241. Wilk L., *Obowiązki i odpowiedzialność płatnika podatku*, Prok. i Pr. 2009, nr 7-8.
242. Wilk L., *Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w świetle Kodeksu karnego skarbowego*, [w:] Marszał K., *Problemy Prawa Karnego*, t. 24, Katowice 2001.
243. Wilk L., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, [w:] O. Górniok (red.), *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003.
244. Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.

245. Włodkowski O., *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Testy. Kazusy*, Warszawa 2009.
246. Włodkowski O., *Rola wskaźnika bazowego „minimalnego wynagrodzenia” w Kodeksie karnym skarbowym*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, Tom XXVIII, Wrocław 2012.
247. Wolfram S., *Przestępstwo określone w art. 54 Kodeksu karnego skarbowego a podatek od nieruchomości*, Prok. i Pr. 2005, nr 3.
248. Wolter W., *Klauzule normatywne w przepisach karnych*, KSP 1969, nr 3-4.
249. Wolter W., *Uwagi o znamionach wymagających ilościowej oceny w przepisach prawa karnego*, PiP 1976, nr 6.
250. Wolter W., *Zarys systemu prawnego. Część ogólna*, Kraków 1993.
251. Wróbel W., *Relacyjne i wartościujące ujęcie bezprawności w prawie karnym*, PPK 1993, nr 8.
252. Wróbel W., *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003.
253. Wróbel W., *Grzywna w nowym Kodeksie karnym [w:] Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze*, Warszawa 1998, nr 15.
254. Zalewski Ł., *Optymalizacja w rajach odbije się czkawką*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 26 czerwca 2013 r., s. B2.
255. Zawłocki R., *Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa gospodarcze*, Warszawa 2004.
256. Zawłocki R., *Pojęcie i funkcje społecznej szkodliwości czynu w prawie karnym*, Warszawa 2007.
257. Zawłocki R., *O kryteriach oceny społecznej szkodliwości czynu [w:] P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012.
258. Zgoliński I., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.
259. Zgoliński I., *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 3.
260. Zduński I., Zgoliński I., *Kontratypy w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 4.
261. Zieliński S., *Koncepcja przestępczości „białych kołnierzyków” w Polsce w kontekście zмовы przetargowej*, PBW 2015, nr 12 Ziemiński Z., *Analiza pojęcia czynu*, Warszawa 1972.
262. Zientek J., *Konsekwencje zmiany przepisów wykonawczych wypełniających treść normy blankietowej w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2002, nr 4.

263. Zoll A., *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982.
264. Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. t. 1. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Kraków 2004.
265. Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom 1. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012.

Orzecznictwo

1. Wyrok SN z dnia 6 lutego 1973 r., V KRN 569/72, OSNPG 1973, nr 6, poz. 72
2. Wyrok SN z dnia 27 lipca 1973 r., IV KR 153/73, OSNKW 1974, nr 1, poz. 5
3. Wyrok SN z dnia 28 maja 1975 r., VI KRN 7/75, OSNPG 1976, nr 1, poz. 1.
4. Wyrok SN z dnia 12 maja 1976 r., V KR, 20/76, LEX 21710
5. Wyrok SN z dnia 6 lipca 1979 r., III KR 186/79, OSNPG 1980, nr 5, poz. 60
6. Wyrok SN z dnia 9 marca 1983, Rw 82/83, OSPiKA 1984, nr 4, poz. 91
7. Wyrok SN z dnia 14 czerwca 1985, IV K 76/85, niepubl.
8. Wyrok SN z dnia 17 grudnia 1987 r., II KR 333/87, OSNPG 1987, nr 2, poz. 18
9. Wyrok SN z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93, POP 1995, nr 2, poz. 36
10. Wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12
11. Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 25 maja 1995 r., II Akw 145/95, OSA 1995, nr 6, poz. 31
12. Wyrok SN z dnia 27 października 1995 r., III KRN 118/95, Prok. i Pr. 1996, nr 4, poz. 1
13. Wyrok SN z dnia 17 kwietnia 1996 r., II KRN 204/96, Prok. i Pr. 1996, nr 11, poz. 4
14. Wyrok SN z 3 lutego 1997 r., II KRN, 124/96, OSNKW 1997, z. 5-6, poz. 46
15. Wyrok SN z dnia 2 czerwca 1997 r., II KKN 135/96, Orz. Prok. i Pr. 1997, nr 6, poz. 2
16. Wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA 683/97, LEX nr 36207
17. Wyrok NSA z dnia 18 marca 1999 r., I SA/Po 1565/98 (niepubl.)
18. Wyrok TK z dnia 20 lutego 2001 r., P2/00, OTK 2001, nr 2, poz. 32
19. Wyrok TK z 2 maja 2002 r., K6/02, OTK-A 2002, nr 3, s. 33
20. Postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, nr 9-10, poz. 81
21. Wyrok ETS z dnia 12 grudnia 2002 w sprawie Lankhorst-Hohorst (C-324/00)
22. Postanowienie SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, LEX nr 77207
23. Wyrok ETS z dnia 18 września 2003 r. w sprawie Bosal Holding (C-168/01)
24. Uchwała SN z 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63

25. Wyrok SN z dnia 26 września 2003 r., WK 18/03, OSNwSK 2003, nr 1, poz. 2054
26. Postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51
27. Wyrok TK z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK-A 2004, z. 10, poz. 103
28. Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 stycznia 2005 r., II AKa 455/04, Prok. i Pr. 2006, nr 1, poz. 21
29. Postanowienie SN z dnia 13 kwietnia 2005 r., III KK 23/05, OSNKW 2005, z. 7-8, poz. 69
30. Wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91
31. Wyrok SN z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45
32. Postanowienie SN z dnia 20 czerwca 2006 r., II KK 242/05, OSNwSK 2006, Nr 1, poz. 1246
33. Uchwała SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/07, OSNKW 2007, nr 5, poz. 38
34. Postanowienie SN z dnia 19 grudnia 2007 r., V KK 101/07, KZS 2008, nr 4, poz. 23
35. Wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 9, poz. 5
36. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 maja 2008 r., I SA/Lu 28/08, LEX nr 472084
37. Postanowienie SN z dnia 27 stycznia 2009 r., II KK 5/09, Prok. i Pr. 2009, Nr 5, poz. 1
38. Postanowienie z 29 stycznia 2009, I KZP 29/08, Prok. i Pr. 2009, nr 4, poz. 1
39. Wyrok SN z dnia 10 lutego 2009 r., III KK 305/08, OSNwSK 2009, nr 1, poz. 335
40. Wyrok SN z dnia 26 stycznia 2011 r., II KK 214/10, LEX nr 738376
41. Wyrok NSA z 25 lutego 2011 r., I FSK 264/10, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-fsk-263-10,podatek_od_towarow_i_uslug,29254a2.html (15.03.2013)

STRESZCZENIE

Uchylenie się od opodatkowania inne typy zachowań nagannych narażających podatki na uszczuplenie w polskim prawie karnym skarbowym

W polskim porządku prawnym przestępstwa i wykroczenia skarbowe narażające podatki na uszczuplenie są unormowane w Kodeksie karnym skarbowym (Polish Penal Fiscal Code). Kryterium umożliwiającym wyodrębnienie przedmiotowej grupy zachowań nagannych jest skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, należący do ustawowych znamion tych czynów.

Wskazane czyny zabronione są deliktami skarbowymi godzącymi przede wszystkim w obowiązek zapłaty podatku (mienie wierzyciela podatkowego). Warunkiem realizacji znamion tych przestępstw i wykroczeń skarbowych jest bowiem nastąpienie skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Przez skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie rozumie się spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi wcale nastąpić. Warunkiem karalności nie jest zatem rzeczywiste uszczuplenie podatku, a jedynie wysokie prawdopodobieństwo nastąpienia takiego skutku.

Najpowszechniejszym zachowaniem nagannym skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie jest czyn zabroniony polegający na niezgłoszeniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożeniu deklaracji podatkowej, powszechnie określane mianem uchylenia się od opodatkowania. Innym czynem zabronionym skutkującym narażeniem podatku na uszczuplenie jest posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek (potocznie nazywany firmantwem), a także złożenie niezgodnej ze stanem rzeczywistym deklaracji podatkowej lub niedopełnienie obowiązku aktualizacji zawartych tam danych, określane w doktrynie mianem oszustwa podatkowego lub też oszustwa w deklaracji podatkowej.

Normy prawne opisujące powyższe czyny mają charakter blankietowy, co oznacza że dyspozycje zawarte w tych przepisach mają charakter niekompletny i muszą

być doprecyzowane przez przepisy zawarte w innych aktach prawnych, przede wszystkim w ustawach podatkowych.

Sprawcą wskazanych czynów zabronionych może być w zasadzie tylko osoba będąca podatnikiem, niemniej w pewnych przypadkach możliwe jest przypisanie odpowiedzialności innym osobom, nieposiadającym cechy indywidualizującej, tzn. niebędącym podatnikami. W przypadku czynów polegających na zaniechaniu działania, podatek jest gwarantem nienastąpienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Podstawowym kryterium rozwarstwienia czynów zabronionych skutkujących narażeniem podatku na uszczuplenie jest wysokość podatku narażonego na uszczuplenie. Wyodrębnienie poszczególnych zakresów wartości podatku narażonego na uszczuplenie (mała wartość, ustawowy próg) jest wyrazem zgeneralizowanej oceny stopnia społecznej szkodliwości tych czynów.

W zakresie karania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie dominującą rolę odgrywa kara grzywny i środki karne o charakterze majątkowym. Wyznacznikiem zaś granicy legalności pomiędzy unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od opodatkowania jest skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

W celu zapewnienia skuteczniejszej ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów niezbędne jest doprecyzowanie istniejących regulacji prawnych obejmujących czyny zabronione skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie, zawartych w Kodeksie karnym skarbowym. Konieczne jest również wprowadzenie nowych unormowań prawnych przeciwdziałających zjawisku uchylania się od opodatkowania, w związku z planowanym wprowadzeniem w prawie podatkowym klauzuli obejścia prawa podatkowego, a także wdrożenie zmian dotyczących sposobu określania wysokości kary grzywny i wykonywania zastępczej kary pozbawienia wolności. Należy także zastanowić się nad adekwatnością niektórych środków karnych o charakterze niemajątkowym na gruncie prawa karnego skarbowego.

SUMMARY

Tax evasion and other types of behaviours exposing taxes to reduction in the Polish penal fiscal law

In the Polish legal order tax offences and petty offences exposing taxes to reduction are described in the Polish Penal Fiscal Code⁶⁶⁷. The criterion enabling distinguishing the subject group of behaviours is the effect in the form of exposing taxes to reduction, which is included in the statutory features of such acts.

The specified prohibited acts are tax torts that most of all strike at the tax payment obligation (property of the tax creditor). The condition of meeting the features of such tax offences and petty offences is the effect in the form of exposing taxes to reduction.

Causing a specific danger of reduction is understood by the effect in the form of exposing taxes to reduction, this means that the financial reduction is highly probable, however it does not need to occur. The condition of punishability is not the actual reduction of the tax but only a high probability of such effect.

The most frequent behaviour resulting in exposing tax to reduction is an act including failing to report a taxation subject or basis, or failing to file a tax return, generally known as tax evasion. Another act resulting in exposing taxes to reduction is using a first name, surname, name or company name of another entity in order to conceal a business operation on own account (colloquially called a fiscal fraud), as well as filing a falsified tax return or failing to update the data included in it, in theory called a tax fraud or tax return fraud.

Legal norms describing the above acts are incomplete and need to be specified more precisely in other legal acts, mostly in tax ordinance acts.

In general only an entity being a taxpayer may be a perpetrator of the acts specified above; nevertheless in some cases it is possible to attribute the responsibility to other entities that do have no individualizing characteristics- that is those

⁶⁶⁷ According to Polish law, an offence (Polish przestępstwo) is an act committed by a person, which is prohibited under the pain of penalty by applicable law as a crime or misdemeanor (występek), with distinctive statutory features, with a level of social harm exceeding limited social harm. Polish law also recognizes petty offences (Polish wykroczenie) as acts with limited social harm.

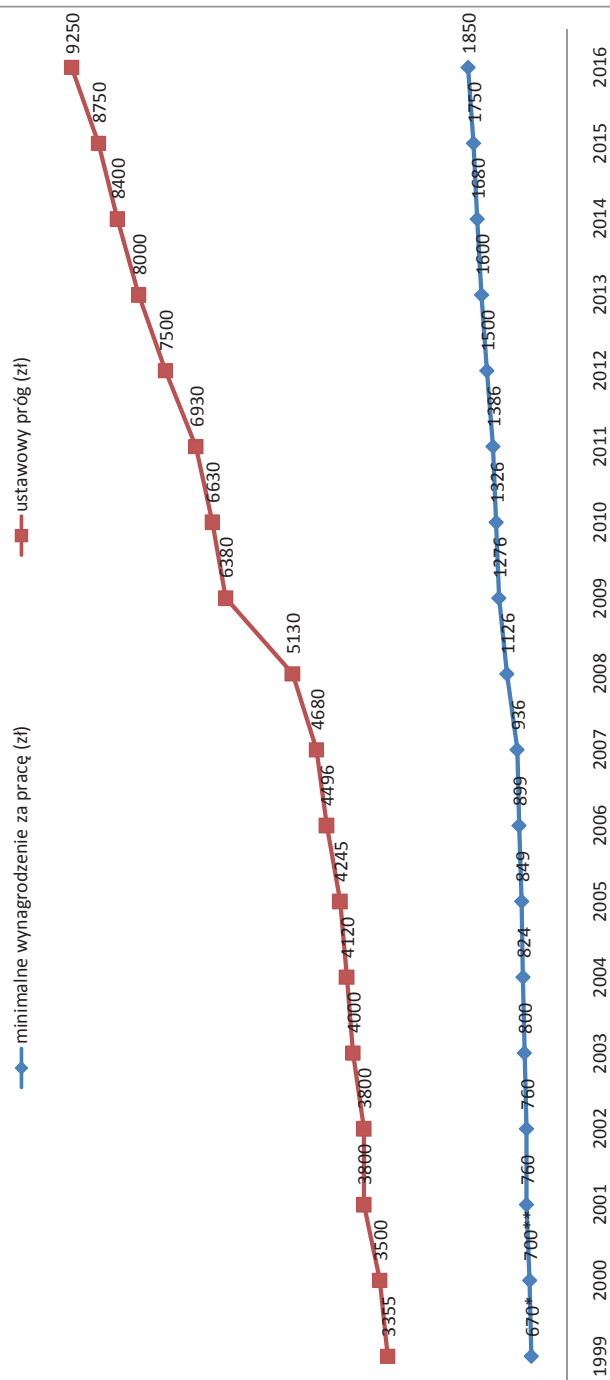
who are not a taxpayer. In the case of acts including failing to perform a specific action, the taxpayer should guarantee that the effect in the form of exposing taxes to reduction does not occur.

The main criterion of stratification of acts resulting in exposing taxes to reduction is the amount of the tax exposed to reduction. Distinguishing individual ranges of tax exposed to reduction (small value, statutory threshold) is a result of a generalized assessment of the level of social harm caused by such acts.

In the scope of punishments for tax offences and petty offences resulting in the exposition of tax to reduction the main role is played by fines and financial punitive measures. The indicator of the borderline between avoiding taxation and evasion of taxation is the result in the form of exposition of tax to reduction.

In order to ensure better protection of tax interests of the State Treasury and other authorised entities it is necessary to specify more precisely the current legal regulations concerning the acts resulting in exposition of tax to reduction included in the Polish Penal Fiscal Code. It is also necessary to implement new legal norms countering the phenomenon of tax evasion in reference to the planned implementation of tax law bypass clause in the tax ordinance, as well as implementation of changes concerning the mode of specification of the amount of fine and performance of a substitutive penalty in the form of imprisonment. Thought should also be given to the adequacy of some none-financial punitive measures within the Polish fiscal penal law.

Wysokość wskaźników parametryczno-nazwowych przestępstw i wykroczeń skarbowych w relacji do minimalnego wynagrodzenia za pracę w latach 1999-2016 (wykres nr 1)

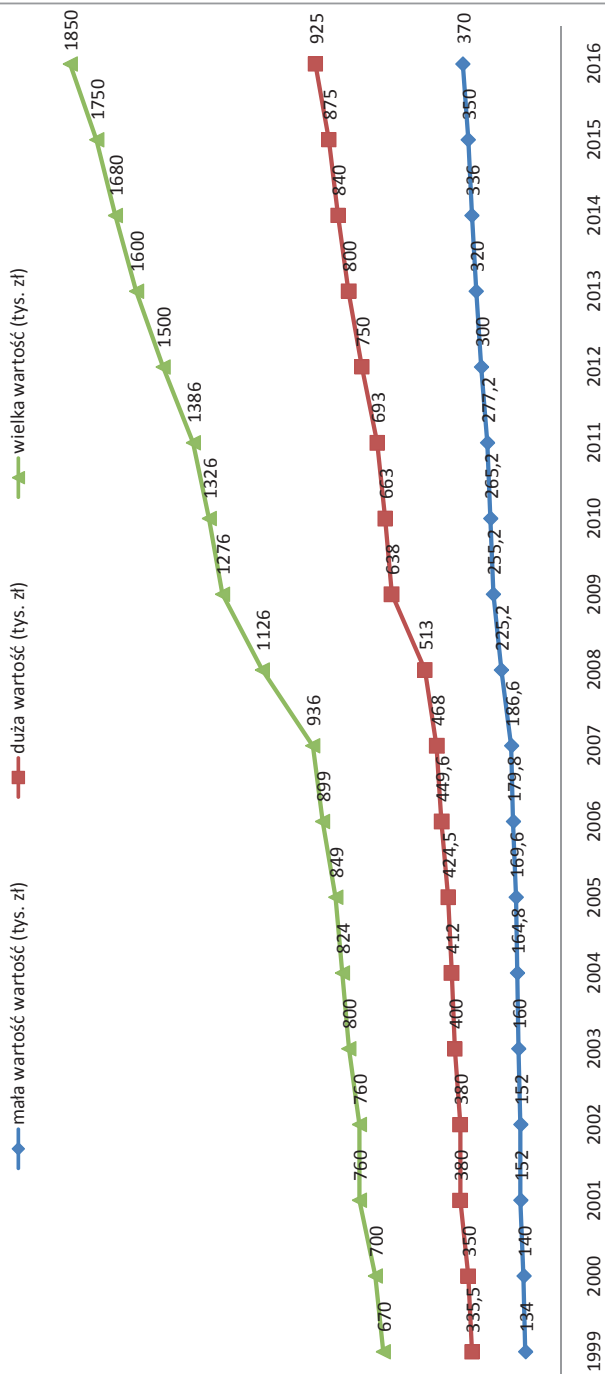


* obowiązuje od 31.10.1999 r.

** obowiązuje od 31.03.2000 r.

Dane: GUS, obliczenia własne

Wysokość wskaźników parametryczno-nazwowych przestępstw i wykroczeń skarbowych w relacji do minimalnego wynagrodzenia za pracę w latach 1999-2016 (wykres nr 2)



Dane: GUS, obliczenia własne