

## OBOWIĄZEK ZAPŁATY PODATKU A INSTYTUCJA PRZEPADKU W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM. ROZWAŻANIA O WZAJEMNEJ SPÓJNOŚCI SYSTEMOWEJ

Dr hab. Tomasz Oczkowski

Katedra Prawa Karnego Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu  
e-mail: [tomasz.oczkowski@umk.pl](mailto:tomasz.oczkowski@umk.pl); <https://orcid.org/0000-0002-1479-3801>

Dr hab. Igor Zgoliński, prof. KPSW

Katedra Prawa Karnego, Wydział Nauk Prawnych, Społecznych i Humanistycznych  
Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy  
e-mail: [i.zgolinski@kpsw.edu.pl](mailto:i.zgolinski@kpsw.edu.pl); <https://orcid.org/0000-0002-5097-6170>

**Streszczenie.** Artykuł odnosi się do wzajemnych relacji pomiędzy przepisami szeroko rozumianego prawa podatkowego a instytucjami regulowanymi treścią *Kodeksu karnego skarbowego*, w kontekście ich spójności oraz przełożenia na praktyczne zastosowanie. Jako punkt odniesienia przyjęto podstawowe założenia systemowe obu dziedzin prawa, ze szczególnym uwzględnieniem funkcji kompensacyjnej prawa karnego skarbowego w relacji do efektywnej reakcji karnej na oszustwa podatkowe. Główną hipotezą badawczą jest bowiem kwestia zasadności dalszego utrzymywania odrębnych norm wyspecjalizowanej dziedziny prawa karnego, jaka stanowi prawo karne skarbowe – w kontekście obecnych realiów gospodarczych i wzajemnego nakładania się systemów reakcji państwowej. Przedmiotem zainteresowania naukowców Autorów pozostaje także problematyka ocen w zakresie tego, czy na etapie jurysdykcyjnym konieczność zapłaty podatku w ogóle może być elementem orzeczenia przesądzającego o odpowiedzialności karnoskarbowej.

**Słowa kluczowe:** prawo karne skarbowe, prawo podatkowe, odpowiedzialność karna skarbową, przestępczość podatkowa

### 1. KODEKS KARNY SKARBOWY JAKO WYSPECJALIZOWANE PRAWO KARNE

Ustawa *Kodeks karny skarbowy*<sup>1</sup>, choć niewątpliwie jest wyspecjalizowanym aktem prawnym, to jednocześnie zalicza się do prawa karnego *sensu largo*. Stąd też do kluczowych funkcji KKS należą wszystkie te funkcje, które cechują ustawę *Kodeks karny*<sup>2</sup> i ustawę *Kodeks wykroczeń*<sup>3</sup>, w postaci funkcji represyjnej, sprawiedliwościowej, gwarancyjnej, prewencyjno-wychowawczej. KKS wzorem KK czy też KW, nie reguluje żadnej ze sfer życia społecznego, ale wyłącznie

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. *Kodeks karny skarbowy*, Dz. U. z 2020 r., poz. 19 z późn. zm. [dalej cyt.: KKS].

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. *Kodeks karny*, Dz. U. z 2020 r., poz. 1444 z późn. zm. [dalej cyt.: KK].

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. *Kodeks wykroczeń*, Dz. U. z 2020 r., poz. 568 z późn. zm. [dalej cyt.: KW].

określa zachowania godzące w szeroko rozumiane publiczne interesy finansowe oraz określa m.in. przesłanki pociągnięcia do odpowiedzialności karnoskarbowej, a także kary i inne środki reakcji karnej, jakie mogą grozić za popełnienie czynu zabronionego. Pomijając widoczną w polskiej tradycji prawnej ustawową odrębność represji za czyny karnoskarbowe, niewątpliwie przestępczość podatkowa ma odmienny charakter. Czyny tego rodzaju charakteryzują się mniejszym potencjalnym społecznym, niż np. czyny skierowane przeciwko życiu i zdrowiu czy mieniu prywatnemu. Zasadniczy trzon tego rodzaju czynów ma charakter ekonomiczny i wiąże się przede wszystkim z unikaniem obowiązku zapłaty podatku. Niektóre z czynów wiążą się także z naruszeniem innych obowiązków podatkowych, tzw. obowiązków instrumentalnych, służących zapewnieniu wykonywania podstawowego obowiązku, jakim jest zapłata należnego podatku. Do drugiej grupy obowiązków podatkowych, sankcjonowanych w KKS, należy np. terminowe składanie rzetelnych deklaracji podatkowych i obowiązek rzetelnego dokumentowania zdarzeń podatkowych [Brzeziński 2008, 167]. Nie występuje tu także skonkretyzowany pokrzywdzony, w przeciwieństwie do wielu przestępstw „powszechnych”, gdzie egzystuje ściśle określony podmiot lub podmioty, których dobra chronione przez prawo karne zostały zagrożone lub naruszone zachowaniem wyczerpującym znamiona przestępstwa. W przypadku czynów karnoskarbowych mamy do czynienia *de facto* z czynami na szkodę interesów wszystkich obywateli, przy czym z uwagi na fakt, że chodzi tu o budżet unijny, budżet państwa lub samorządu terytorialnego, kwestia powszechnego obywatelskiego utożsamiania tego rodzaju uszczerbków finansowych z naruszeniem także własnych indywidualnych interesów jest tu z pewnością dyskusyjna [Wilk 2010, 13–14; Włodkowski 2012, 96]. Słusznie zatem wskazuje się, że przestępstwa podatkowe, zarówno w świadomości samych sprawców, jak i w odbiorze społecznym, cechuje mniejsza karygodność niż rozboje, handel ludźmi i narkotykami czy też porwania dla okupu [Kołodziejcki 2015, 87–88]. Cechą części szczególnej KKS jest zaś blankietowy charakter zawartych w niej przepisów, gdzie proces ich poprawnej wykładni zawsze powiązany jest z koniecznością interpretacji innych przepisów prawa publicznego, których naruszenie jest sankcjonowane w KKS [Włodkowski 2012, 97]. To niejedyny, dość oczywisty, związek przepisów sfery karnej *sensu largo* z przepisami innych gałęzi prawa. Podsumowując uwagi wprowadzające do kluczowego nurtu rozważań trzeba odnotować, że w doktrynie słusznie wskazuje się, że konieczność legislacyjnej odrębności prawa karnego skarbowego wynika z istnienia w tej sferze prawa karnego dużej liczby odrębnych instytucji prawnych, charakterystycznych tylko dla tej gałęzi prawa, lub odmiennie uregulowanych w stosunku do ich odpowiedników z KK (np. czynny żal [Raglewski 2018, 99n.], dobrowolne poddanie się odpowiedzialności [Zgoliński 2010], odpowiedzialność posiłkowa [Rydz–Sybilak 2014], etc.) [Konarska–Wrzosek 2011, 174–76]. Nadto, także z uwagi na odmienności w organach prowadzących postępowanie przygotowawcze lub z uwagi na szerszy krąg podmiotów mających status uczestnika postępowania karnego skarbowego (co dotyczy

także aspektu wykonawczego, np. interwenient, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej) w prawie karnym skarbowym konieczne było wprowadzenie szeregu modyfikacji i uzupełnień w zakresie norm prawa procesowego lub wykonawczego, które zasadniczo są bezpośrednio stosowane w sprawach karnych skarbowych.

## 2. PRZEPADEK A FUNKCJA FISKALNA *KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO*

W KKS widoczny jest szereg instytucji, które egzemplifikują jej szczególną funkcję, jaką jest funkcja egzekucyjna (fiskalna). Co więcej, przy takich instytucjach, jak czynny żal z art. 16 KKS, czy korekta deklaracji podatkowej z art. 16a KKS, funkcja ta zdaje się pełnić rolę pierwszoplanową. Determinuje tak dalece rudymtarne funkcje prawa karnego, jak funkcja sprawiedliwościowa i represyjna, że mają one wręcz subsydiarny charakter. Wniosek ten wynika z faktu, że w każdym z tych przepisów, dobrowolne doprowadzenie do wygaśnięcia zaległości publicznoprawnej (w szczególności zaległości podatkowej) przez jej zapłatę, jest jedną z zasadniczych przesłanek wykluczających pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej. Formalnie rzecz ujmując osoba, która np. nie dokonuje rejestracji zdarzenia podatkowego na kasie fiskalnej, a której zachowanie pozostaje w kolizji z art. 62 § 4 KKS, na „korzyści” karne skarbowe z art. 16a KKS liczyć nie może, podczas gdy tzw. oszust podatkowy nie będzie miał z tym problemu, o ile np. dokona korekty deklaracji podatkowej i wpłaci zaległości podatkowe z niej wynikające. Czynny żal z art. 16a KKS nie obejmuje bowiem tych czynów, których znamiona strony przedmiotowej nie wiążą się z obowiązkiem złożenia w terminie rzetelnej w treści deklaracji podatkowej. Taka ocena prawna dotyczy także czynów, w których doszło do kumulatywnego zbiegu przepisów KKS, obejmującego właściwe oszustwa podatkowe (art. 55–56 KKS) i czyny przeciwko innym obowiązkom podatkowym<sup>4</sup>.

Widoczna w wielu przepisach KKS realizacja funkcji fiskalnej skutkować więc może nawet całkowitą lub co najmniej częściową regresją karania [Korczyński 2017, 114–15]. Takie podejście legislatora jest niewątpliwie próbą pragmatycznego podejścia do tego rodzaju przestępczości, właśnie z uwagi na jej odmienne cechy w stosunku do przestępczości powszechnej<sup>5</sup>. Zaakcentować jednakże trzeba, że żadna z dotychczasowych polskich ustaw karnoskarbowych nie obowiązywała w takiej rzeczywistości, w jakiej obecnie funkcjonuje KKS. To

<sup>4</sup> Tak słusznie Wilk 2013, 170. Trafnie także wskazuje się na inne, „kryminogenne” aspekty art. 16a KKS, powiązane z pozakodeksowym poszerzeniem prawa do skutecznego złożenia korekty deklaracji, obejmującego również nieprawidłowości stwierdzone w wyniku kontroli podatkowej oraz zasadniczej niemożności stosowania przepisów KKS do błędów popełnionych w deklaracji podatkowej, gdyż te nie cechuje umyślność wymagana dla przypisania dowolnego z oszustw podatkowych. Szerzej zob. Wilk 2010, 20–21; Sepioło–Jankowska 2016, 162; Sawicki 2010, 61; Tenże 2011, 168–74.

<sup>5</sup> Szerzej zob. Wilk 2010, 14.

wyłącznie pod rządami tego kodeksu podatki stały się kluczowym źródłem dochodów budżetów publicznych, a same podatki i związane z nimi obowiązki mają praktycznie charakter powszechny. A powszechność określonego obowiązku, w szczególności obowiązku zapłaty podatku, musi sprzyjać różnym przejawom unikania tego obowiązku. Zjawisko to jest znane praktycznie każdemu krajowi, bez względu na kulturowe uwarunkowania i obywatelskie podejście do przestrzegania prawa [Wilk 2010, 9–10].

Poza karami, a więc poza podstawowymi i nieodzownymi elementami prawa karnego *sensu largo*, KKS zawiera także środki karne, które mogą być orzekane jako jedna z reakcji na uznanie winnym popełnienia czynu penalizowanego KKS. Abstrahując od instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, środka karnego charakterystycznego li tylko dla prawa karnego skarbowego, kodeks ten przewiduje możliwość orzekania środków reakcji karnej, przewidzianych także KK i KW. Innymi słowy, chodzi tu o środki charakterystyczne tylko dla ustawy karnej i będące jednym z przejawów reakcji na przestępstwo (wykroczenie) tj. będące wynikiem pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Tego rodzaju środki nie są znane innym gałęziom prawa, a w szczególności nie są znane publicznemu prawu finansowemu, którego przepisy chronione są za pomocą norm KKS. Jednym z typowych środków reakcji Państwa na czyn będący przestępstwem lub wykroczeniem (także skarbowym) jest przepadek. Instytucja ta obejmuje przepadek przedmiotów uzyskanych z czynu zabronionego, przepadek narzędzi służących do jego popełnienia oraz przepadek korzyści uzyskanych z czynu zabronionego. Na marginesie tego nurtu rozważań podkreślić należy, że pod rządami aktualnego KK przepisy karne z tej sfery podlegały istotnym modyfikacjom, które w skrócie należy scharakteryzować jako pakiet rozwiązań prawnych mających na celu ułatwienie orzeczenia przepadku (konfiskaty) dochodów uzyskanych z przestępstw<sup>6</sup>.

Zasadniczo przepadek pełni funkcję prewencyjną i kompensacyjną. Jego celem jest bowiem pozbawienie sprawcy korzyści, jakie uzyskał z przestępstwa lub pozbawienie go możliwości ponownego użycia narzędzi służących do popełnienia przestępstwa. Oczywiście, przy niektórych przedmiotach służących do popełnienia czynu zabronionego przez KKS, a będących jednocześnie rzeczami codziennego użytku, przepadek może mieć także charakter represyjny (np. przepadek cysterny, służącej do przewozu paliwa, od którego nie został uiszczony podatek akcyzowy). W KK ujęta jednak została reguła, iż przepadku rzeczy lub korzyści uzyskanych z przestępstwa karnego skarbowego nie orzeka się, jeśli uzyskano je kosztem pokrzywdzonego. W takim przypadku prymat znajduje funkcja kompensacyjna, czyli obowiązek zwrotu uzyskanych przez sprawcę z przestępstwa rzeczy lub praw podmiotowi uprawnionemu. Reguła ta znajdzie zastosowanie, jeżeli w toku postępowania karnego zabezpieczono mienie utracone w wyniku przestępstwa, inaczej bowiem w grę będzie wchodzić tu obowiązek

<sup>6</sup> Szerzej zob. Oczkowski 2010, 416–21.

naprawienia szkody przez sprawcę (bardzo często obowiązek ten jest w praktyce iluzoryczny). Zwrot osobie uprawnionej nie będzie jednak możliwy, o ile rzeczy uzyskane z przestępstwa nie mogą być przedmiotem legalnego obrotu. Niemniej jednak widać tu jasno logikę rozwiązań ujętych w KK. Sprowadzić je można do twierdzenia, że korzyści majątkowe pozyskane z przestępstwa nie powinny „wzbogacać” sprawcy. Celem postępowania karnego i KK, obok kary, jest także bezpośrednie lub pośrednie pozbawienie sprawcy korzyści majątkowych, jakie osiągnął z popełnionego przestępstwa.

Ocena spójnego funkcjonowania w KKS instytucji przepadku korzyści oraz instytucji realizujących funkcję fiskalną musi być więc jednoznaczna. Te ostatnie są przejawem dążenia do jak największej efektywności ściągania podatków, nawet jeśli uszczuplenie jest wynikiem czynu karalnego. Instytucja przepadku jest z kolei przejawem dążenia do pozbawienia korzyści uzyskanych z działalności przestępczej, tj. działalności jednoznacznie nielegalnej. Ustawodawca wydaje się dostrzegać całkowicie różny charakter obu instytucji. I co do zasady, funkcja fiskalna, ujęta w art. 16 KKS, czy też art. 16a KKS, *de facto* wyklucza możliwość prowadzenia postępowania karnoskarbowego. Innymi słowy, nie ma tu pola do kolizji między tymi instytucjami. Jednakowoż na etapie postępowania jurysdykcyjnego takiej kolizji wykluczyć nie można. O ile więc w sferze penalizacji niektórych nielegalnych przejawów działalności gospodarczej (np. w kontekście nielegalnego hazardu), prymat reakcji środków *stricto* karnych pozostaje oczywisty, to kwestia bezsprzecznego ustalenia przy jakich odmianach oszustw podatkowych ma zostać przewidziana wyłącznie kara i zaległość podatkowa, a przy których kara i przepadek przedmiotów lub korzyści, już taka oczywista nie jest. KKS tych dylematów nie rozwiązuje. Dla zobrazowania można powołać dwa, *de facto* wzajemnie wykluczające się przepisy, tj. art. 15 § 1 KKS oraz art. 15 § 2 KKS<sup>7</sup>. Pierwszy z nich stanowi pochodną innych celów oraz cech prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego. Kwestie powstania obowiązków podatkowych, z kluczowym obowiązkiem zapłaty podatku, określają przepisy prawa podatkowego. KKS określa natomiast przesłanki i tryb pociągnięcia do odpowiedzialności karnoskarbowej oraz oczywiście kary i inne środki reakcji karnej za określone naruszenia obowiązków podatkowych. Stąd też, choć jest to zbędne z punktu widzenia odrębności systemowej prawa podatkowego i prawa karnego *sensu largo*, to w treści art. 15 § 1 KKS jednoznacznie wskazano, że orzeczenie o pociągnięciu do odpowiedzialności karnej skarbowej za oszustwo podatkowe, nie ma wpływu na powstanie i istnienie obowiązku zapłaty podatku, od której to zapłaty sprawca właśnie „oszukańczo” uchylił się. Innymi słowy, wymierzenie kary za uchylenie się od zapłaty należnego i nadal zaległego podatku co do zasady nie prowadzi do wygaśnięcia tego obowiązku. Przepis ten jest w rzeczywistości potwierdzeniem odrębności między KKS i prawem podatkowym, gdyż o wygaś-

<sup>7</sup> W doktrynie prawa karnego skarbowego problem zaległości podatkowej i przepadku przedmiotów oszustwa podatkowego jest praktycznie pomijany, z ograniczeniem do stwierdzenia, że art. 15 KKS jest przejawem kompensacji skarbowej, zob. np. Prusak i Skowronek 2018, 100–101.

nięciu zobowiązań podatkowych decyduje przecież *Ordynacja podatkowa*<sup>8</sup> (art. 59), a nie KKS. Wskazuje się przy tym, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego oznacza także co do zasady kres stosunku prawnopodatkowego. Wyróżnia się nadto efektywne i nieefektywne rodzaje wygaśnięcia zobowiązań podatkowych. Do pierwszej grupy zalicza się zdarzenia związane z zaspokojeniem roszczenia podatkowego wierzyciela (zapłata, wyegzekwowanie i inne zastępcze formy zapłaty). W drugiej klasyfikuje się zdarzenia, w których nie dochodzi do efektywnej zapłaty podatku (umorzenie zaległości podatkowej, przedawnienie zobowiązania podatkowego) [Olesińska 2012, 55–56; Brzeziński 2017, 435].

W treści KKS znajdziemy przepis, który systemowo nie powinien w ogóle być przedmiotem regulacji w tym kodeksie, gdyż – co do zasady – nie określa się tu zdarzeń powodujących wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. O ile więc art. 15 § 1 KKS nie ma żadnego znaczenia prawnego w sferze podatkowej, bo jest tylko potwierdzeniem odrębności systemowej KKS i prawa podatkowego, to art. 15 § 2 KKS jest próbą połączenia funkcji kompensacyjnej prawa karnego z bezprzedmiotowością dalszego istnienia obowiązku zapłaty podatku w sytuacji, gdy orzeka się o przedmiocie czynu karnego skarbowego, z którym wiązał się obowiązek zapłaty podatku (np. podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych). Przepis art. 15 § 2 KKS winien więc być zlokalizowany w *Ordynacji podatkowej*, jako jedno ze zdarzeń, z którym prawo wiąże wygaśnięcie zobowiązań podatkowych. Kwestia ta jest zresztą bardziej złożona, gdyż np. przedmiotem przypadku może być rzecz pochodząca z paserstwa akcyzowego, gdzie – nie wchodząc w złożone zagadnienia podatkowe – zasadniczo sam paser swoim zachowaniem nie kreuje zdarzenia podatkowego w podatku akcyzowym. Tym zdarzeniem jest zwykle wcześniejszy etap dystrybucji wyrobu akcyzowego. Innymi słowy, w przymacie prawa podatkowego nie jest dostrzegalne to, że na podstawie orzeczenia sądu karnego mogło dojść do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Brak spójności systemowej jest więc na tej płaszczyźnie ewidentny. Dystynkcji nie byłoby jedynie wtedy, gdyby analogicznie jak w sferze nielegalnej działalności hazardowej, aspekt fiskalny nie miałby znaczenia, a całość korzyści z tego rodzaju aktywności stawałaby się przedmiotem przypadku. W przypadku niewłaściwych oszustw podatkowych i widocznej tendencji do kryminalizacji na przedpolu tego rodzaju zachowań, to rozwiązanie prawne nie byłoby całkowicie nieracjonalne.

### 3. PODATNIK A SPRAWCA OSZUSTWA PODATKOWEGO. PROBLEM REALIZACJI FUNKCJI FISKALNEJ W POSTĘPOWANIU SĄDOWYM

Powyżej został opisany niejedyny jaskrawo widoczny problem niespójności systemowej przepisów ze sfery karnej i podatkowej. Odrębnym zagadnieniem pozostaje problem oceny, czy na etapie jurysdykcyjnym konieczność zapłaty po-

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, Dz. U. z 2018 r., poz. 106 z późn. zm.

datku może być elementem orzeczenia przesądzającego o odpowiedzialności karnoskarbowej.

KKS, wzorem pozostałych kodeksów penalnych, jednoznacznie przewiduje, że zdolność do ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej posiada wyłącznie osoba fizyczna. Równocześnie jednak normy prawne KKS sankcjonują naruszenia różnego rodzaju nakazów i zakazów, adresowanych do szerszego kręgu podmiotowego niżli osoby fizyczne. Jest to dostrzegalne w szczególności przy różnych przejawach przestępczego uchylecia się od zapłaty należnego podatku (warto, na potrzeby prowadzonych na tej płaszczyźnie rozważań, postrzegać rodzajowo i zbiorczo nazwać „oszustwami podatkowymi”). Stąd też uchylecie się od obowiązku zapłaty podatku, które może być przedmiotem ocen karnych skarbowych, siłą rzeczy musi być czynem o indywidualnym charakterze. Od tego obowiązku uchylić się może wszakże wyłącznie podatnik. Skoro KKS nie przewiduje odpowiedzialności karnej skarbowej podmiotów innych niż osoby fizyczne (choć te inne podmioty mogą mieć status podatnika), to wprowadzono „dostosowawczą” normę prawną, ujętą w art. 9 § 3 KKS. Za „oszustwa podatkowe” podatnika może zatem odpowiadać każda osoba fizyczna, do której obowiązków należało prowadzenie rozliczeń podatkowych danego podatnika<sup>9</sup>. Nie wchodząc w złożone oceny dogmatyczne odpowiedzialności karnej reprezentanta innego podmiotu prawnego, zastosowanie tego przepisu, poza wykazaniem, iż reprezentant swym postępowaniem w sposób zawiniony wyczerpał wszystkie znamiona zarzucanego czynu zabronionego z KKS, wymaga także wykazania, iż dana osoba pełniła obowiązki „podatkowego” reprezentanta podatnika. Innymi słowy, sprawcą czynu zabronionego nie musi być podatnik w rozumieniu przepisu prawa podatkowego, o ile zostanie ustalone, że osoba fizyczna inna niż podatnik prowadziła rozliczenia podatkowe lub była za nie odpowiedzialna, a jej – w sumie „własne” zachowanie – pozwala na przypisanie odpowiedzialności karnoskarbowej, w szczególności, gdy swym zachowaniem wyczerpała znamiona oszustwa podatkowego.

Kwestia „zastępczej” odpowiedzialności karnej skarbowej nie zmienia tego, że mimo koniecznej na gruncie KKS modyfikacji podmiotowej, byt każdego oszustwa podatkowego jest zależny od niewykonania przez podatnika obowiązku podatkowego. Ta okoliczność jest poza dyskusją. Niemniej jednak wskazana wyżej specyfika kluczowych przesłanek odpowiedzialności karnoskarbowej powoduje, że w wielu wypadkach sprawca oszustwa podatkowego na gruncie KKS nie będzie podatnikiem w rozumieniu odpowiednich przepisów podatkowych, do których zresztą odsyła art. 53 § 30 KKS. W sprawie podatkowej lub w sprawie karnej podmiotowość karną lub podatkową uzyskuje się z faktu wystąpienia zachowania (zdarzenia), z którym normy prawa karnego lub podatkowego wiążą wystąpienie określonego skutku prawnego, tj. przypisania odpowiedzialności za

<sup>9</sup> Szerzej zob. Zawłocki 2013, 37–45.

przestępstwo lub powstania obowiązku zapłaty podatku<sup>10</sup>. Podmiotowość podatkowa jest więc w pewnym sensie zbliżona, paralelna, do podmiotowości w prawie karnym. To podobieństwo nie zmienia natomiast faktu, że bierna zdolność podatkowa jest cechą podmiotu, u którego zachodzi zdarzenie podlegające opodatkowaniu [Kalinowski 2019, 59]. Adresatem hipotezy normy podatkowej może być wszelako podatnik, który w świetle przesłanek odpowiedzialności karnej skarbowej nie będzie jej ponosić. Należy zatem zadać pytanie, czy na etapie oceny zachowania sprawcy oszustwa podatkowego dokonanego przez podatnika będącego innym podmiotem niż osądzony przez sąd sprawca możliwe jest angażowanie sądu karnego celem nałożenia na sprawcę obowiązku zapłaty zaległości podatkowej, będącej wynikiem zarzucanego czynu. Wskazać bowiem należy, że KKS takie możliwości przewiduje, i to wielokrotnie. Jedynie dla przykładu można przytoczyć art. 26 § 2 KKS (przy orzeczeniu kary ograniczenia wolności), art. 41 § 2 KKS (przy warunkowym umorzeniu postępowania) oraz art. 41 § 4 w zw. z art. 41 § 2 KKS (a więc przy warunkowym zawieszeniu wykonania kary lub warunkowym przedterminowym zwolnieniu z kary pozbawienia wolności). Wypada jednoznacznie stwierdzić, z punktu widzenia systemowego, że nałożenie przez sąd karny obowiązku zapłaty podatku na inną osobę niż podatnik nie jest jednak możliwe, czy też, mówiąc ściślej, nie ma znaczenia dla istniejącej już zaległości podatkowej. Okoliczność ta wynika z dwóch zasadniczych argumentów.

Po pierwsze, przepisy *Ordynacji podatkowej* w niewielkim zakresie dopuszczają „skuteczną” zapłatę podatku przez inną osobę niż podatnik. Jak słusznie wskazano w wyroku WSA w Łodzi z dnia 22 stycznia 2019 r.<sup>11</sup>, „zapłata podatku przez inny podmiot nie jest skuteczna i nie powoduje nieistnienia obowiązku (tj. jego wygaśnięcia – dopisek Autorów), z wyjątkiem przypadków enumeratywnie wymienionych w treści w art. 62b § 1 OP”.

Po wtóre, choć w prawie podatkowym znana jest odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązanie podatkowe, to trafnie wskazuje się, że źródłem tego obowiązku są normy prawa podatkowego, a do powstania odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej dochodzi na skutek innego zdarzenia. Innymi słowy, w pierwszej kolejności musi powstać zobowiązanie podatkowe po stronie podatnika, a dopiero w następnej wystąpić zdarzenie, które może być podstawą orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązanie podatkowe podatnika. Co prawda treść obu obowiązków jest tożsama, ale istnienie zobowiązania podatkowego podatnika warunkuje potencjalną odpowiedzialność podatkową osoby trzeciej [ibid., 176–77]. Niewątpliwie nałożenie przez sąd karny obowiązku zapłaty podatku przez sprawcę nie tworzy odpowiedzialności osoby trzeciej za dług podatkowy w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

W konsekwencji zapłata podatku jako wykonanie obowiązku nałożonego przez sąd karny na sprawcę nie będącego podatnikiem (czy też osobą trzecią, któ-

<sup>10</sup> Tak trafnie Kalinowski 2019, 49–50.

<sup>11</sup> Sygn. akt III SA/Łd/ 973/18, Lex nr 2625213.



rą w wyniku orzeczenia organów podatkowych obciążono zobowiązaniem podatkowym podatnika) nie doprowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zapłacona kwota będzie stanowić nienależną wpłatę. W praktyce podatkowej nie ma tego rodzaju sytuacji, co jest – jak można mniemać – potwierdzeniem iluzoryczności funkcji fiskalnej w postępowaniu karnym skarbowym na etapie jurysdykcyjnym.

#### 4. NIEMOŻNOŚĆ ZAPEWNIENIA EFEKTYWNOŚCI FUNKCJI FISKALNEJ PRZY NIEWŁAŚCIWYCH OSZUSTWACH PODATKOWYCH

Widoczna w prawie karnym skarbowym duża ilość instytucji służących zaniechaniu ukarania sprawcy uszczuplenia podatkowego jest rozwiązaniem słusznym, sprawiedliwym, społecznie akceptowanym i ekonomicznie racjonalnym. Zwalania organ państwowy z prowadzenia kosztownego postępowania, mającego na celu ustalenie, czy przy powstaniu danej zaległości podatkowej doszło także do popełnienia jednego z oszustw podatkowych. Z całą pewnością jest to racjonalne, gdy do uszczuplenia należności publicznoprawnej doszło przy okazji legalnej działalności prowadzonej przez podatnika, a same okoliczności powstania zaległości są na tyle niejednoznaczne, że z góry można mieć wątpliwości czy miało miejsce oszustwo podatkowe (np. brak pełnej inwentaryzacji nieruchomości i zaniżenie przez to należnej kwoty podatku od nieruchomości). Tu widoczna jest racjonalność polityki kryminalnej – fiskus jest „zadowolony”, a podatnik i osoby go reprezentujące zostają zwolnione z dolegliwości objęcia sądowym postępowaniem karnym skarbowym i piętnem orzeczenia skazującego. I wydaje się również, że społeczne oczekiwanie sprawiedliwości i równości wobec prawa nie zostaje przy tym zachwiane. Ten zasadniczy nurt rozważań może być także podstawą do generalnych rozważań, czy przyjęty w KKS model represji, preferujący dotkliwe kary grzywny i formalnie zachęcający do uiszczenia uszczuplonej należności, da się pogodzić z widoczną w polskiej rzeczywistości aktywnością przestępczą, czerpiącą w sposób z góry zaplanowany korzyści z uchylania się od zapłaty podatków. Nie jest bowiem możliwe ominięcie widocznej tendencji wchodzenia w przestępczość podatkową typowych (kryminalnych) grup przestępczych. Nadają one temu zjawisku zupełnie inny charakter. W tym wszakże wypadku nie chodzi o dążenie do zmniejszenia obciążeń podatkowych w ramach prowadzonej legalnie działalności gospodarczej. Intencją sprawców jest czerpanie korzyści z unikania zapłaty podatków (głównie pośrednich) i jednocześnie prowadzenie nieuczciwej konkurencji z przedsiębiorcami, budującymi z trudem całymi latami swoją renomę i dbającymi o nią (świadomie pomijamy wątek „wyłudzenia VAT”). Co więcej, pojawia się w tym zakresie i taka aktywność, która *ab initio* na każdym etapie odbywa się poza oficjalnymi kanałami dystrybucji, np. produkcja i obrót wyrobami tytoniowymi (aktywność jest więc w pełni nielegalna). Ta sfera oszustw podatkowych nie odbiega zatem od innej aktywności przestępczości zorganizowanej. Dystynkcja polega wyłącznie na tym, że w oma-

wianym przypadku nie ma bezpośredniego pokrzywdzonego, gdyż jej skutki następują w sferze fiskalnej. Poza tym sama aktywność tych grup jest tajna, a organizatorzy i sprawcy kierowniczy nie są na ogół „widoczni” w samych czynach. Dominuje posługiwanie się osobami firmującymi przestępczą aktywność. Jest to również aktywność oparta na jednoznacznym zamiarze „niepłacenia” podatków i nie jest ona wolna od zjawiska nazywanego zbiorczo korumpowaniem aparatu skarbowego lub od stosowania przemocy. Mamy tu więc do czynienia z zupełnie innym modelem przestępczości, jakże odmiennym od typowego oszustwa podatkowego, gdzie często obraz sprawcy zbliża do tzw. „przestępcy w białym kołnierzyku”. Jeśli spojrzymy na instrumentalne traktowanie podatników (np. spółki kapitałowe jako narzędzia oszustw) oraz posługiwanie się osobami firmującymi aktywność przestępczą, to fiskalna funkcja przepisów KKS staje się wysoce dyskusyjna, a czynności kontrolne, dokonywane *post factum* są iluzoryczne, a często nawet niemożliwe do wykonania. W tym kontekście trafne jest stanowisko L. Wilka, że przyjęty w prawie karnym skarbowym priorytet celu egzekucyjnego przed represją w sferze przestępczości podatkowej jest iluzją [Wilk 2009, 220–21].

### WNIOSKI KOŃCOWE

Powyższe rozważania, obejmujące zaledwie część problematyki dotyczącej efektywnej reakcji karnej na oszustwa podatkowe, dają podstawę do szerszych rozważań i ocen o aktualnym kształcie KKS. Co więcej, obecna rzeczywistość, ugruntowana praktyka orzecznicza oraz dotychczasowe zmiany legislacyjne wskazują, że najważniejsze obszary związane z niewłaściwymi oszustwami podatkowymi, w tym „praniem korzyści”, posługiwaniem się „pustymi” fakturami oraz z oszukańczym żądaniem zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług, są ściągane jako typowe przestępstwa kryminalne. Stwarza to podstawę do sformułowania postulatu o potrzebie istotnych zmian w zakresie reakcji karnej na oszustwa podatkowe. Warto zastanowić się nad istotną modyfikacją sankcjonowania tych zachowań w ramach sankcji administracyjnych za różnego rodzaju przejawy oszustw podatkowych, przy jednoczesnym penalizowaniu zachowań najbardziej karygodnych jako przestępstwa powszechne<sup>12</sup>. W szczególności zasadne byłoby uzupełnienie aktualnej penalizacji czynów związanych z „pustymi” fakturami o oszustwa na przedpolu oszustw podatkowych (np. produkcja wyrobów akcyzowych bez zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego). Przy właściwych oszustwach podatkowych, czyli w sytuacjach, w których podatnik jest podmiotem rzeczywistym, a nie tylko narzędziem w rękach przestępczości zorganizowanej, wystarczające mogą okazać się sankcje administracyjne oraz ewentualne inne dolegliwości natury finansowej traktowane jako następstwo nienależnego rozliczenia podatkowego. W ten sposób reprezentanci podatników nie byłiby ob-

<sup>12</sup> Zob. Sepiolo–Jankowska 2016, 110–11, która formułuje analogiczny postulat w kontekście reakcji na czyny podatnika.

jęci piętnującymi postępowaniami karnymi skarbowymi. Sprzyjałoby to także poczuciu sprawiedliwości oraz szacunku do prawa. Należy bowiem pamiętać, że aparat skarbowy jest często postrzegany jako instrumentalnie traktujący normy KKS dla uzyskiwania własnych celów podatkowych. W ocenie społecznej kryminalna przestępczość zorganizowana wpisana w kontekst podatkowy nie musi się obawiać reakcji ze strony aparatu skarbowego, jako że jest on w tym zakresie niewydolny. A na co już wskazywaliśmy, to w tej grupie oszustw podatkowych występują podmioty firmujące działalność grup przestępczych. I choć formalnie mają one status podatnika, to faktyczne korzyści z oszustw odnoszą organizatorzy tego procederu. W konsekwencji więc, fiskalna funkcja KKS jest tu całkowicie nieefektywna, a ustawowa sankcja karnoskarbowa na potencjalne uszczerbienia o znacznej wartości majątkowej, jest zdecydowanie łagodniejsza niż ustawowa sankcja przewidziana za analogiczne kwotowo przysporzenia, kwalifikowane jako tzw. przestępstwa powszechne. To wszystko poddaje w wątpliwość dalszą zasadność utrzymywania aktualnych rozwiązań, nieefektywnych oraz nieproporcjonalnych i powinno być podstawą do rozważań o głębokiej reformie prawa karnego skarbowego, nie wyłączając w tym postulatu najdalej idącego, w postaci uchylenia w całości tej szczególnej gałęzi prawa karnego.

#### PIŚMIENNICTWO

- Brzeziński, Bogusław. 2008. *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Toruń: TNOiK.
- Brzeziński, Bogusław. 2017. *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. Toruń: TNOiK.
- Kalinowski, Marek. 2019. *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego*. Toruń: TNOiK.
- Kołodziejewski, Paweł. 2015. „Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe.” *Prokuratura i Prawo* 3:86–105.
- Konarska–Wrzosek, Violetta. 2011. „Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymania odrębnych kodyfikacji.” W *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji. Materiały z Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Karnego. Toruń 20–22 września 2010 r.*, red. Andrzej Marek, i Tomasz Oczkowski, 169–80. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Korczyński, Dawid. 2017. „Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego.” W *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. Dawid Korczyński, Piotr Józwiak, i Piotr Herbowski, 99–119. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Oczkowski, Tomasz. 2012. „Przepadek i pranie brudnych pieniędzy jako środki mające na celu pozabawienie korzyści majątkowych uzyskanych z przestępstw.” W *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, red. Violetta Konarska–Wrzosek, Jerzy Lachowski, i Józef Wójcikiewicz, 407–29. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Olesińska, Agnieszka. 2012. *Polskie prawo podatkowe*. Toruń: TNOiK.
- Prusak, Feliks, i Grzegorz Skowronek. 2018. „Prawo karne skarbowe.” W *System Prawa Karnego*. T. 11: *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, red. M. Bojarski, wyd. 2, 1–184. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Raglewski, Janusz. 2018. „Czynny żal w prawie karnym skarbowym.” W *Czynny żal jako okoliczność wpływająca na odpowiedzialność karną*, red. Jarosław Majewski, 99–120. Warszawa: Wydawnictwo UKSW.
- Rydz–Sybilak, Katarzyna. 2014. *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

- Sawicki, Janusz. 2010. „Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego – próba oceny i kierunku zmian.” W *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu lata obowiązywania – ocena i perspektywy. Materiały z ogólnopolskiej Konferencji, 17 grudnia 2010*, red. Zygfryd Siwik, 53–64. Wrocław: b.w.
- Sawicki, Janusz. 2011. *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Sepioło–Jankowska, Iwona. 2016. *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Wilk, Leszek. 2009. „«Kryminalne» aspekty przestępczości podatkowej.” *Archiwum Kryminologii* t. XXXI, 220–21.
- Wilk, Leszek. 2010. „Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków.” *Palestra* 3:9–22.
- Wilk, Leszek. 2013. „Głosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2012 r., sygn. akt I KZP 3/12.” *Prokuratura i Prawo* 3:169–74.
- Włodkowski, Olaf. 2012. „Znaczenie słowniczka tekstu aktu prawnego na przykładzie Kodeksu karnego skarbowego.” *Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji* 91:95–116.
- Zawłocki, Robert. 2013. *Odpowiedzialność karna reprezentanta podmiotu zbiorowego*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Zgoliński, Igor. 2010. *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

THE OBLIGATION TO PAY THE TAX AND THE INSTITUTION OF FORFEITURE  
IN POLISH CRIMINAL AND FISCAL LAW.  
SYSTEMIC CONSISTENCY CONSIDERATIONS

**Summary.** This publication concerns problem of mutual relations between tax law and special institutions of Fiscal Penal Code, with the emphasis on the analysis of their consistency and practical aspects. Major directions of analysis concerns compensation aspects of Penal Code and fiscal efficiency of Fiscal Penal Code. This publications concerns also analysis the problem of issuing an obligation to pay tax as part of conviction. One of conclusions is the idea of rethinking necessity of further existing such of special branch of penal law as Fiscal Penal Code.

**Key words:** fiscal penal law, tax law, penal fiscal liability, tax crime

**Information about Author:** Tomasz Oczkowski, hab. Ph.D. – Department of Criminal Law at the Nicolaus Copernicus University in Toruń; e-mail: tomasz.oczkowski@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0002-1479-3801>

**Information about Author:** Igor Zgoliński, hab. Ph.D., University Professor – Department of Criminal Law, Faculty of Law, Social and Humanities Sciences at the Kujawy and Pomorze University in Bydgoszcz; e-mail: i.zgolinski@kpsw.edu.pl; <https://orcid.org/0000-0002-5097-6170>