

ORDYNACJA PODATKOWA

ROZSTRZYGNIECIA ORGANÓW
PODATKOWYCH I SKARBOWYCH

Pod redakcją Rafała Dowgiera

ORDYNACJA PODATKOWA

ROZSTRZYGNIĘCIA ORGANÓW PODATKOWYCH I SKARBOWYCH

Pod redakcją Rafała Dowgiera



Temida2

Białystok 2014

381441

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Adam Czarnota, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Święczkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Ku-pały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkšvka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Źadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakiegokolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

Recenzent: Petr Mrkšvka ISBN 978-83-62813-53-7

Opracowanie graficzne i typograficzne: Jerzy Banasiuk
Projekt okładki: Jerzy Banasiuk
Redakcja techniczna: Jerzy Banasiuk
Korekta: Bogumiła Mancewicz

Wydawca: Temida 2
Przy współpracy i wsparciu finansowym
Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

BIBLIOTEKA WYDZIAŁU PRAWA
Uniwersytetu w Białymstoku



BWP0044964

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wprowadzenie.....	13
STANISŁAW BOGUĆKI	
Decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych	15
JANUSZ BONARSKI	
Oszustwa podatkowe a rozstrzygnięcia organów podatkowych.....	33
MARIUSZ CHARKIEWICZ, PAWEŁ DASZCZUK	
Rozstrzygnięcie podatkowe w trybie karnym skarbowym - rzeczywistość znana i nieznana	45
BOGUSŁAW DAUTER	
Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia.....	59
ANNA DUMAS	
Wpływ orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na rozstrzygnięcia organów podatkowych	68
GRZEGORZ DUDAR	
Negatywne przesłanki wydania nowej decyzji po wznowieniu postępowania podatkowego – art. 245 § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej	90
DOMINIK GAJEWSKI	
Czy projekt dyrektywy CCCTB będzie miał wpływ na rozstrzyganie organów podatkowych?.....	98

ANDRZEJ GORGOL

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze w sprawach podatkowych.....	110
---	-----

EWA JANIK

Skuteczność kontroli podatkowej jako warunek poprawności rozstrzygnięć w sprawach podatkowych	127
--	-----

IRENEUSZ KRAWCZYK

Wadliwe rozstrzygnięcia administracyjne a ich skuteczność - teoria i praktyka.....	139
---	-----

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK

Kilka uwag na temat podstawy normatywnej wydania przez organ kontroli skarbowej decyzji o odpowiedzialności osób trzecich oraz decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego.....	149
---	-----

ROBERT KUBAL, TOMASZ NOWAK

Postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w świetle uchwały NSA z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12)	162
--	-----

MIROSLAWA LASZUK

Wpływ orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11, C-217/11 na rozstrzygnięcia w sprawach gier hazardowych	171
---	-----

ANDRZEJ MELEZINI

Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie prawidłowości rozstrzygnięć organów skarbowych w kwestii stwierdzenia wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych.....	189
--	-----

ADAM NITA

Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne	201
--	-----

PIOTR PIETRASZ, JUSTYNA SIEMIENIAKO

Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych.....	230
--	-----

JACEK SKONIECZNY

Przesłanki wydania decyzji o odpowiedzialności za firmanctwo.....	249
---	-----

MACIEJ ŚLIFICZYK

Zaliczenie nadpłaty i zwrotu podatku jako przedmiot rozstrzygnięć organów podatkowych	269
--	-----

KRZYSZTOF TESZNER

Postanowienia w podatkowym postępowaniu odwoławczym – wybrane problemy.....	284
--	-----

DARIUSZ ZALEWSKI

Zaskarżanie wyników kontroli w orzecznictwie sądów administracyjnych	309
---	-----

Bibliografia.....	323
-------------------	-----

Informacje o autorach opracowania	336
---	-----

ROZSTRZYGNIĘCIE PODATKOWE W TRYBIE KARNYM SKARBOWYM – RZECZYWISTOŚĆ ZNANA I NIEZNANA

MARIUSZ CHARKIEWICZ, PAWEŁ DASZCZUK

1. Wprowadzenie

Jednym z celów kodeksu karnego skarbowego jest wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu. Wynika to z treści przepisu art. 114 § 1 kks., który stanowi, że przepisy kodeksu mają na celu takie ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w tym zakresie. Wyrazem znaczenia przypisywanego egzekucyjno-kompensacyjnej funkcji prawa karnego skarbowego jest wyodrębnienie szczególnej oddzielnej dyrektywy odnoszącej się do nakładania na sprawcę przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.¹ Wynika to z założenia, że przestępstwo nie może przynosić sprawy korzyści i pozbawienie go jej pełni istotną rolę tak szczególnie-, jak i ogólnoprewencyjną.²

1 L. Wilk, Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego, Toruń 2004, s. 93.

2 M. Kulik, Zmiany przepisów dotyczących przypadku przedmiotów i przypadku korzyści majątkowych w kodeksie karnym z 1997 r., [w:] Zmiany w polskim prawie karnym po wejściu w życie kodeksu karnego z 1997 r., Red. T. Bojarski i in., Lublin 2006, s. 81.

2. Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym

Zgodnie z przepisami kodeksu karnego skarbowego rozstrzyganie o obowiązku uregulowania należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, której nie uiszczono, aktualizuje się przy czynnym żalu (art. 16 § 2 kks.), złożeniu korekty deklaracji podatkowej (art. 16a kks.), dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności (art. 17 § 1 pkt 1 kks.), odstąpieniu od wymierzenia kary (art. 19 § 2 kks.), wymierzeniu kary ograniczenia wolności (art. 26 § 2 kks.), nadzwyczajnym złagodzeniu kary (art. 36 § 2 kks.), nadzwyczajnym obostrzeniu kary (art. 37 § 2 kks.) i środkach związanych z poddaniem sprawcy próbie, tj. warunkowym umorzeniu postępowania (art. 41 § 2 kks.), warunkowym zawieszeniu wykonania kary (art. 41 § 4 pkt 1 w zw. z art. 41 § 2 kks.) oraz warunkowym zwolnieniu (art. 41 § 4 pkt 2 w zw. z art. 41 § 2 kks.).

Analizując wskazane przepisy, dochodzimy do wniosku, że sąd nie ma podstawy prawnej do orzeczenia obowiązku uregulowania uszczuplonej należności publicznoprawnej w przypadku wyroku skazującego, w którym sąd nie stosuje żadnej z wyżej wymienionych instytucji. W tej sytuacji brak jest przepisu, który nakazuje albo chociażby umożliwia sądowi nałożenie tego obowiązku na skazanego. Celem analizy charakteru prawnego obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej niezbędne jest przedstawienie poszczególnych instytucji, z którymi ten obowiązek się wiąże.

Jak stanowi art. 16 § 1 i § 2 kks., nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku złożenia korekty deklaracji podatkowej, gdyż warunkiem zastosowania czynnego żalu jest uiszczenie w całości, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie.

Sąd może odstąpić od wymierzenia kary na zasadach określonych w art. 19 kks., przy czym jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 22 § 2 pkt 2–6 kks.³ lub w art. 47 § 2 pkt 2 i 3 kks.⁴ tylko wtedy, gdy ta wymagalna należność została w całości uiszczona przed wydaniem wyroku.

Przepis art. 26 § 1 kks. stanowi, że jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności, sąd może orzec zamiast niej karę ograniczenia wolności, w szczególności jeżeli orzeka równocześnie środek karny wymieniony w art. 22 § 2 pkt 2–6, co nie stoi na przeszkodzie wymierzeniu także kary grzywny grożącej za to przestępstwo obok kary pozbawienia wolności. W takim przypadku, jeżeli z przestępstwem skarbowym wiązało się uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono, sąd może wymierzyć karę ograniczenia wolności pod warunkiem, że określi obowiązek uiszczenia tej należności w całości w wyznaczonym terminie.

Odnosnie do nadzwyczajnego złagodzenia kary art. 36 § 2 kks. stanowi, że jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i przed wydaniem wyroku wymagalna należność została w całości uiszczona, nadzwyczajne złagodzenie kary może polegać na orzeczeniu tylko kary grzywny w wysokości nieprzekraczającej połowy górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za przypisane przestępstwo skarbowe, co nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2–6 kks., przewidzianych za to przestępstwo.

Przy nadzwyczajnym obostrzeniu kary uiszczenie należności publicznoprawnej ma taki skutek, że przepisów art. 37 § 1 pkt 1 i 3 kks.⁵

3 Są to środki karne przypadku przedmiotów; ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów; przypadku korzyści majątkowej; ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej; zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska; podania wyroku do publicznej wiadomości.

4 Środek karny przypadku przedmiotów oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów.

5 Art. 37 § 1 pkt 1 stanowi, że sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża, natomiast art. 37 § 1 pkt 3 stanowi, że sąd stosuje

nie stosuje się, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a wymagalna należność została w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

Przepis art. 41 § 2 kks. w zw. z art. 41 § 4 kks. stanowi, że umarzając warunkowo postępowanie karne, warunkowo zawieszając wykonanie kary i stosując warunkowe zwolnienie odnośnie do przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono, sąd określa także obowiązek jej uiszczenia w całości w wyznaczonym terminie.

Dokonując analizy powyższych przepisów, można podzielić je na dwie kategorie. Pierwsza, w której przepis uzależnia zastosowanie określonej instytucji od uiszczenia należności publicznoprawnej. W razie nieuiszczenia tej należności zastosowanie danej instytucji nie będzie możliwe. Druga kategoria wyodrębniona jest z uwagi na to, że sąd ma obowiązek nałożenia na skazanego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym w orzeczeniu kończącym postępowanie. Obowiązek uiszczenia tej należności aktualizuje się więc dopiero po wydaniu orzeczenia w terminie wyznaczonym przez sąd w oparciu o dyrektywę wskazaną w art. 14 kks.

Jeszcze inne rozwiązanie ma miejsce w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary. Przepis art. 37 § 2 kks. wyłącza stosowanie określonych norm prawnych, jeżeli należność publicznoprawna została uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji. Problematyka poruszana w artykule ogranicza się do drugiej kategorii omawianych instytucji.

Warunkiem zastosowania środków związanych z poddaniem sprawcy próbie oraz wymierzenia kary ograniczenia wolności nie jest więc samo uiszczenie uszczuplonej należności, lecz nałożenie przez sąd obowiązku uiszczenia tej należności w wyznaczonym terminie w wyroku skazującym. W takim przypadku nieuiszczenie tej należności nie ma wpływu na treść zapadłego w sprawie orzeczenia. Skutki niezasto-

nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca popełnia dwa albo więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie;

sowania się do tego obowiązku ujawniają się dopiero po wydaniu prawomocnego wyroku i upływie wyznaczonego terminu. Umieszczenie takiego obowiązku w orzeczeniu wydanym w postępowaniu karnym skarbowym stanowi więc dodatkowy obowiązek towarzyszący reakcji karnej na czyn.⁶

Skutki niezastosowania się do tego nakazu wynikają z treści przepisów art. 20 § 2 kks. w zw. z art. 68 kk. odnośnie do warunkowego umorzenia postępowania, art. 20 § 2 kks. w zw. z art. 75 kk. odnośnie do warunkowego zawieszenia wykonania kary, art. 178 § 1 kks. w zw. z art. 160 kkw. odnośnie do warunkowego zwolnienia, w powiązaniu z treścią przepisu art. 41 § 3 kks. i art. 41 § 4 kks., który to przepis stanowi, że sąd może także podjąć warunkowo umorzone postępowanie, odwieść wykonanie kary i odwołać warunkowe zwolnienie, jeżeli sprawca w okresie próby uchyła się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

W przypadku wymierzenia kary ograniczenia wolności, zgodnie z treścią art. 178 § 1 kks. w zw. z art. 65 § 1 kkw., jeżeli skazany uchyła się od odbywania kary ograniczenia wolności lub nałożonych na niego obowiązków, sąd zarządza wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności. Zgodnie z art. 188 kks. w razie skazania sprawcy na karę ograniczenia wolności za przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, uchylaniem się skazanego od odbywania kary ograniczenia wolności jest również nieuiszczenie tej wymagalnej należności w wyznaczonym terminie.

Oznacza to, że jeżeli skazany nie wykona nałożonego na niego obowiązku, to skutkiem tego zaniechania jest podjęcie warunkowo umorzonego postępowania, odwieszenie wykonania kary z warunkowym jej zawieszeniem, odwołanie warunkowego zwolnienia albo zarządzenie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności. Jest to przejaw realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego. Literatura karna skarbowa odróżnia cel egzekucyjny od kompensacyjnego celu reakcji karnej skarbowej.⁷ Pierwszy z nich ujmuje jako skłonienie sprawcy do wykonania obowiązku publicznoprawnego względem Skar-

6 W. Grzeszczyk, Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, teza 1, Lex/el 2009.

7 Z. Radzikowska, Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym, Kraków 1986, s. 38.

bu Państwa, drugi zaś – jako wymierzenie sprawcy dolegliwości, która (poza innymi celami) może też mieć charakter rekompensaty za wyrządzoną szkodę.⁸

3. Uszczuplona należność publicznoprawna a zobowiązanie podatkowe

Jaki skutek ma określenie obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym dla istnienia zobowiązania podatkowego? Jest to istotne w świetle przedstawionej charakterystyki wskazanych rozwiązań kodeksowych. Jak stanowi art. 15 kks., orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Jest to wyrazem zasady, że stosowanie środków represji karnej skarbowej nie ma wpływu na odpowiedzialność finansowoprawną, a orzeczenie karnoskarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.⁹ Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej nie jest zresztą uzależniony od zamieszczenia w orzeczeniu sądu karnego nakazu jej uregulowania.¹⁰

Celem prawa karnego skarbowego jest zabezpieczenie wykonania norm materialnego prawa podatkowego. Bardzo istotną różnicą między przestępstwem skarbowym a przestępstwem pospolitym jest okoliczność, że przepisy kks. funkcjonują jedynie w takim zakresie, w jakim obowiązuje nakaz lub zakaz płynący z ustaw podatkowych i jego zmiana powoduje bezprzedmiotowość normy karnej kks., nawet gdyby jej wprost nie uchylono.¹¹ Normy prawa karnego skarbowego odnoszące się do podatków znajdują zastosowanie wówczas, gdy adresat normy prawa podatkowego, pomimo wystąpienia sytuacji, którą odzwierciedla

8 L. Wilk, Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 11.

9 L. Wilk, Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego, Toruń 2004, s. 94.

10 T. Grzegorzczak, Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2009.

11 P. Lewczyk, Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 31–32.

hipoteza normy prawa podatkowego, nie zachowuje się w sposób zgodny z dyspozycją tejże normy.¹²

Warunkiem realizacji znamion czynu zabronionego jest naruszenie normy sankcjonowanej – zakazującej zachowania stypizowanego w przepisie kodeksu. Norma sankcjonowana najczęściej jest usytuowana w przepisach prawa finansowego.¹³ Trzeba przy tym pamiętać, że doniosła ilość znamion charakteryzujących czyny stypizowane w kodeksie karnym skarbowym posiada charakter blankietowy, skutkiem czego ich odczytanie jest możliwe wyłącznie na podstawie pozakodeksowych aktów prawnych (prawa finansowego).¹⁴

Jak stanowi przepis art. 53 § 26 kks., w rozumieniu kodeksu należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.¹⁵ Należność publicznoprawna nie jest więc tożsama z pojęciem podatku, jest to pojęcie szersze obejmujące swym zakresem zarówno podatek, cło, dotację, subwencję, opłatę skarbową, jak i inne należności państwowe, samorządowe oraz stanowiące przychód budżetu ogólnego Unii Europejskiej, przychód budżetu zarządzanego przez Unię Europejską lub zarządzanego w imieniu Wspólnot. Podatek jest rodzajem, jednym z rodzajów należności publicznoprawnej.¹⁶

12 B. Brzeziński, M. Kalinowski, Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 71.

13 G. Łabuda, Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012.

14 G. Łabuda, Komentarz do art. 53 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012.

15 uzupełnieniem tego przepisu jest art. 53 § 26a, który stanowi, że w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego

16 L. Wilk, Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 4, s. 36; odmiennie J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013, s. , który twierdzi, że pojęć tych zdefiniowanych w dwóch odrębnych aktach prawnych zawartych w odrębnych gałę-

Natomiast zgodnie z przepisem art. 53 § 27 kks. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

Podatek to, zgodnie z art. 6 o.p., publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Z art. 51 § 1 wynika zaś, że zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

Konkludując, należy uznać, że na gruncie kks. pojęcie uszczuplonej należności publicznoprawnej jest tożsame z finansowoprawnym pojęciem zaległości podatkowej, gdyż art. 53 § 27 kks. stanowi wyrażnie, że należność uszczuplona jest to nie tylko kwota, której nie zadeklarowano, ale także kwota, której nie uiszczono; z chwilą upływu terminu płatności powstaje realny uszczerbek zwany uszczupleniem.¹⁷ Zakres tego pojęcia obejmuje zatem sytuacje, gdy sprawca czynem zabronionym powoduje powstanie zaległości podatkowej poprzez niezapłacenie względnie niezadeklarowanie zapłaty daniny publicznoprawnej¹⁸

Uszczuplenie należności publicznoprawnej jest jedną z postaci uszczerbku finansowego. Inną postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej (art. 76 kks.), do umorzenia należności celnej do zapłacenia (art. 92 kks.) oraz doprowadzenie do nienależnego zwrotu wydatków z art. 76a kks. Podobnie różną od uszczuplenia należności publicznoprawnej postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnej wypłaty i pobrania dotacji lub subwencji (art. 82 kks.).¹⁹

W związku z powyższym pojawia się sygnalizowana już wielokrotnie kwestia ustalenia kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej. Ma to niebagatelne znaczenie dla postępowania karnego skar-

ziach prawa nie można utożsamiać oraz J. Naczyńska, P. Urbański, Uszczuplenie podatku i zaległość podatkowa to nie to samo, „Rzeczpospolita” z dnia 14 maja 1999 r.

17 L. Wilk, Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego, „Palestra” 2000, nr 11–12, s. 48.

18 G. Łabuda, Komentarz do art. 53 § 27 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012.

19 *Ibidem*.

bowego. Z przepisów kks. wynika, że sąd karny ma obowiązek ustalić wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej. Od tego ustalenia zależy m.in. kwalifikacja prawna czynu, tj. czy jest to przestępstwo, czy wykroczenie skarbowe (art. 53 § 3 kks.), ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu (art. 53 § 7 kks.), ocena, czy czyn stanowi przypadek małej wagi (art. 53 § 8 kks.), konkretny typ przestępstwa, wymiar kary (art. 13 kks.), zastosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary (37 § 1 pkt 1 kks.) czy też innych przepisów kodeksu karnego skarbowego.²⁰ Z powyższych względów ustalenie wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej musi odbyć się już na etapie postępowania przygotowawczego, przy stawianiu zarzutów podejrzanemu.

W jaki sposób sąd karny ustala wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej? Pierwszy z poglądów stanowi, że wysokość uszczuplenia wynika z ostatecznej decyzji podatkowej wydanej we właściwym postępowaniu przez uprawniony do tego organ. Za tym poglądem przemawia to, że w przepisie mowa jest o należności wymagalnej, czyli takiej, którą organ może egzekwować. Drugi pogląd stanowi, że sąd karny ma samodzielną kompetencję do ustalenia kwoty tej należności. W tym przypadku pojawia się istotny i trudny do wyjaśnienia problem, w jaki sposób sąd karny ma to ustalić, wedle jakich kryteriów, skoro kks. nie zawiera w tej mierze żadnych regulacji. Sprowadzałoby się to *de facto* do prowadzenia postępowania podatkowego przez sąd.

Co do podstawy prawnej, w oparciu o którą sąd może orzekać o wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej, wskazuje się na dwa przepisy. Zgodnie z art. 8 § 1 kks. sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu. Natomiast w myśl art. 8 § 2 kpk. prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące.²¹

Wydaje się jednak, że słuszny jest pogląd, że decyzje podatkowe przy przestępstwach skarbowych lub wykroczeniach skarbowych, do znamion których należy narażenie na uszczuplenie podatku, mają cha-

20 Por. F. Nalikowski, Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2.

21 M. Charkiewicz, Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy – Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana nieznana, „Prawo i Podatki” 2012, nr 12.

rakter prejudycjalny wynikający z norm materialnoprawnych co do istnienia oraz wysokości zaległości podatkowej.²² Jest to o tyle istotne, że decyzji podatkowej nie należy traktować jako przesłanki procesowej a właśnie jako jedno ze znamion czynu zabronionego. Poza tym decyzje takie będą miały znaczenie dla znamienia uszczuplenia należności publicznoprawnej, ale już nie dla znamienia narażenia na uszczuplenie. Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym może wiązać się tylko i wyłącznie z czynem, z którym wiązało się uszczuplenie tej należności. W przypadku narażenia na uszczuplenie do naruszenia normy sankcjonowanej najczęściej dochodzi na skutek realizacji znamienia czasownikowego, jednakże ustawowo określony skutek – niebezpieczeństwo uszczerbku finansowego – nie narusza normy sankcjonowanej sytuowanej w prawie finansowym, a tylko w prawie karnym skarbowym (prawo finansowe nie zakazuje powodowania niebezpieczeństwa uszczuplenia, nienależnego zwrotu czy innego uszczerbku finansowego – zakazuje wyłącznie powodowania uszczerbku finansowego).²³

Z orzecznictwa wynika istotny warunek nałożenia na sprawcę obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 stycznia 2012 r. (V KK 327/11) stwierdził, że orzeczenie o obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej ma blankietowy charakter. Odsyła do ostatecznej decyzji organu podatkowego, która wskaże kwotę należności uszczuplonych czynem zabronionym, a którą oskarżony ma obowiązek wpłacić w określonym terminie. Sąd powołał jako argument treść art. 41 kks., zgodnie z którym sąd nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności tylko wtedy, gdy jest ona wymagalna. Należność wymagalna to taka, której organ podatkowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych.²⁴ Oznacza to, że określenie tego obowiązku musi być poprzedzone wydaniem

22 T. Dudek, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11, s. 93.

23 G. Łabuda, Komentarz do art. 53 § 27 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012

24 S. Dudziak, Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 8.

przez organ podatkowy decyzji podatkowej.²⁵ Wynika to choćby z tego, że prawo karne skarbowe pełni służebną wobec prawa podatkowego rolę.

W jednej z glos do tego wyroku stwierdzono, że wyliczenie kwot uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie należności publiczno-prawnych nie jest tożsame z określeniem wymiaru podatku. Nie wywołuje tożsamyh skutków. Są to określenia zawarte w odrębnych aktach normatywnych różnych gałęzi prawa.²⁶ O tym, że pojęcie wymagalnego zobowiązania podatkowego i uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie są tożsame, świadczy m.in. odmienny sposób egzekwowania tych kwot w konsekwencji ustaleń dokonanych przez różne organy, w całkowicie odrębnych i autonomicznych względem siebie postępowaniach oraz inne terminy przedawnienia.²⁷

Z tym poglądem nie można się zgodzić. Należy zwrócić uwagę na przepisy, które w zasadzie nie znajdują zainteresowania w literaturze, tj. przepisy Tytułu III Kodeksu karnego skarbowego regulującego postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Przepis art. 180 § 1 kks. stanowi, że do zabezpieczenia i egzekucji środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej lub należności publiczno-prawnej uszczuplonej czynem zabronionym stosuje się odpowiednio art. 179 § 1 kks. oraz art. 27 kkw.

Przepis art. 179 § 1 kks. stanowi, że organem postępowania wykonawczego w zakresie wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest także urząd celny. Przepis art. 27 kkw. stanowi natomiast, że egzekucję środka karnego przepadku oraz nawiązki na rzecz Skarbu Państwa prowadzi urząd skarbowy według przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, je-

25 Tak też postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 17 czerwca 2009 r. (II AKz 334/09), wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r. (II AKa 32/00); wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 27 marca 2012 r. (II AKa 10/12); wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 12 września 2012 r. (II AKa 102/12).

26 J. Duży, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r. (V KK 327/11), „Państwo i Prawo” 2013, nr 4, s. 139.

27 *Ibidem*, s. 140.

żeli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej. Z przepisów tych wynika więc norma prawna, zgodnie z którą egzekucję obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej prowadzi urząd skarbowy lub urząd celny według przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej.

Z przepisów tych wynika, że egzekucja obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej odbywa się na takich samych zasadach jak egzekucja obowiązków wynikających z decyzji podatkowej. Nie mogą to być jednak dwa niezależne od siebie postępowania, bowiem w takim przypadku doszłoby to sytuacji, w której egzekucję prowadzono by zarówno na podstawie decyzji podatkowej, jak i wyroku sądu, co doprowadziłoby w rzeczywistości do podwójnego wyegzekwowania tego samego obowiązku.²⁸ Zależność tych dwóch postępowań dostrzegł Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 czerwca 2011 r. (III KK 404/10)²⁹ oraz literatura.³⁰

Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku, gdy z wyroku sądu wynikałaby inna kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej a z decyzji podatkowej inna kwota podatku. Wydaje się więc, że uniknięciu powyższych sytuacji przeciwdziała pogląd o tym, że podatek wynikający z ostatecznej decyzji podatkowej to właśnie uszczuplona należność publicznoprawna. W takim razie przepisy kks. dotyczące obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej należy traktować jako normy odsyłające do ostatecznych decyzji podatkowych. Trudno bowiem zgodzić się z sytuacją, spotykaną w praktyce, w której wysokość należnego do zapłaty podatku ustalana jest w innej wysokości w wyroku sądu, a w innej w decyzji podatkowej, a taka możliwość zachodzi w przypadku, gdy sądowi karnemu przyznamy prawo do samodzielnego ustalania kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej, niezależnie od toczącego się postępowania podatkowego. Za takim rozumieniem tego prze-

28 Por. również G. Łabuda, Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe, „Probacja” 2009, nr 3–4, s. 49.

29 Skoro konstytutywna z punktu widzenia znamion czynu uszczuplona należność publicznoprawna została pokryta, to odpadła podstawa do zobowiązania oskarżonej do uiszczenia należności podatkowej. Nieuchylenie tego rozstrzygnięcia prowadziłoby do zapłaty kolejny raz takiej samej należności. Chociaż więc ściągnięta należność pochodziła z innego tytułu, to ostatecznie była należnością publicznoprawną, o której mowa w art. 54 § 1 kks., i została uiszczona w rozumieniu art. 41 § 2 kks.

30 G. Łabuda, Sporne..., *op. cit.*, s. 48.

pisu przemawia także treść art. 14 kks., wyrok sądu zmieniałby wówczas materialnoprawne zasady uiszczenia podatku, a chodzi głównie o to, że termin na uiszczenie ma znaczenie dla okresu próby.

Przemawia za tym również argument, że pomimo poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej na sprawcy nadal ciąży odpowiedzialność określona przez przepisy prawa finansowego.³¹ O istnieniu obowiązku podatkowego i jego wygaśnięciu rozstrzygają bowiem przepisy prawa podatkowego. Odnosnie do obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej orzeczenie sądu karnego ma znaczenie tylko wtórne. Normy prawa karnego skarbowego odnoszące się do podatków znajdują zastosowanie wówczas, gdy adresat normy prawa podatkowego, pomimo wystąpienia sytuacji, którą odzwierciedla hipoteza normy prawa podatkowego, nie zachowuje się w sposób zgodny z dyspozycją tejże normy.³²

Powyższy pogląd uzasadniony jest także przez to, że sąd ma obowiązek nałożenia na sprawcę obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej tylko w przypadku stosowania jednej z wymienionych wcześniej instytucji ale nie ma takiego obowiązku, a nawet nie ma takiego prawa w przypadku wydania wyroku skazującego bez wykorzystania tych instytucji. Dlaczego w przypadku „czystego” wyroku skazującego egzekucja na podstawie nie mogłaby zostać wszczęta, a w przypadku wyroku z zastosowaniem środków związanych z poddaniem sprawcy próbie bądź wyroku, w którym sąd wymierzył karę ograniczenia wolności, taka egzekucja mogłaby zostać przeprowadzona?

Znajduje to potwierdzenie choćby w treści przepisu art. 44 § 2 kks., który przewiduje, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Oznacza to, że w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego wystąpi negatywna przesłanka procesowa z art. 17 § 1 pkt 6 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks.

31 F. Prusak, Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego, Kraków 2006.

32 B. Brzeziński, M. Kalinowski, Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 71.

4. Podsumowanie

Jak starano się wykazać w niniejszym opracowaniu, obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym nie ma jednolitego charakteru. W zależności od tego, z jaką instytucją jest powiązany, pełni różne funkcje. W szczególności istotna jest zależność postępowania karnego skarbowego od postępowania podatkowego, a ściślej – od wydania ostatecznej decyzji podatkowej. Dopiero wtedy sąd ma informację, czy rzeczywiście nastąpiło uszczuplenie należności i w jakiej wysokości, co stanowi często jedno ze znamion czynu zabronionego.

Z powołanych argumentów wynika także, że obowiązek zapłaty podatku wynika jedynie z przepisów prawa podatkowego. Przepisy kks. nie tworzą odrębnych od przepisów podatkowych podstaw do powstania i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Sąd nakładając na sprawcę obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej nie powoduje tym samym, że zobowiązanie podatkowe powstaje. Obowiązek podatkowy, a co się z tym wiąże – zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób wskazany w przepisach prawa podatkowego, a nie karnego skarbowego. Wskutek nałożenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej zobowiązanie podatkowe, które ciąży na skazanym, nie wygasa. W katalogu sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego brak jest do tego stosownego przepisu.³³

33 Wyjątkiem od tej zasady jest przepis art. 15 § 2 kks., który stanowi, że w razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów.