

**UNIwersytet w Białymstoku  
Wydział Prawa**

**Jacek Cholewicki**

**Model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych  
budżetu państwa**



**Rozprawa doktorska  
napisana pod kierunkiem  
opiekuna naukowego - prof. dr hab. Joanny Małgorzaty Salachny  
i promotora pomocniczego – dr Anny Ostrowskiej**

**BIAŁYSTOK 2017**

## Spis treści

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>7</b>
Akty prawne.....	7
Publikatory (czasopisma, dzienniki urzędowe, inne).....	8
Pozostałe.....	8
<b>Wstęp.....</b>	<b>10</b>
<b>Rozdział I</b>	
<b>Dochody podatkowe budżetu państwa jako przedmiot ochrony w prawie karnym skarbowym.....</b>	<b>18</b>
1. Zagadnienia wprowadzające.....	18
2. Struktura wpływów budżetowych w latach 2006-2015.....	23
2.1. Uzasadnienie wyodrębnienia struktur wybranych budżetów w ujęciu okresowym....	23
2.2. Struktura wpływów budżetowych w konstrukcji ustaw budżetowych.....	24
2.3. Realizacja prognoz budżetowych.....	37
2.4. Dochody podatkowe na tle dochodów budżetowych.....	43
3. Ewolucja uszczupień podatkowych w latach 2006-2015.....	59
3.1. Uszczuplenia podatków pośrednich.....	59
3.1.1. Ustalenia ogólne.....	59
3.1.2. Przeobrażenia skali zjawiska w podatku od towarów i usług.....	63
3.1.3. Rozmiar uszczupień podatku akcyzowego.....	65
3.1.4. Skala uszczupień podatku od gier.....	66
3.2. Uszczuplenia podatków bezpośrednich.....	67
3.2.1. Ustalenia ogólne.....	67
3.2.2. Uszczuplenia podatku dochodowego od osób fizycznych.....	68
3.2.3. Uszczuplenia podatku dochodowego od osób prawnych.....	69
4. Ochrona systemu podatkowego – definicja pojęcia.....	70
4.1. System podatkowy.....	70
4.2. Formy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego.....	72
4.3. Represyjność norm podatkowych.....	73
4.4. Rola interpretacji podatkowych.....	77
5. Wnioski.....	78

## Rozdział II

### **Konstrukcja odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz charakter sankcji karnej skarbowej**..... 81

1. Zagadnienia wprowadzające.....	81
2. Determinanty zachowań ludzkich i funkcje norm karnych skarbowych.....	82
2.1. Świadomość prawna.....	82
2.2. Ocena obowiązującego prawa.....	85
2.3. Postawy wobec prawa i rodzaje zachowań podatników.....	87
2.4. Przesłanki skuteczności funkcjonowania prawa.....	91
2.5. Motywacja w procesie egzekucji prawa.....	93
2.6. Funkcje norm karnych podatkowych.....	95
3. Zakres podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności karnej skarbowej.....	97
3.1. Kategorie odpowiedzialności karnej skarbowej.....	97
3.2. Rodzaje odpowiedzialności karnej podatkowej.....	98
3.2.1. Odpowiedzialność powszechna.....	98
3.2.2. Odpowiedzialność indywidualna. Podatnik. Płatnik. Inkasent. Osoby trzecie..	100
3.3. Składowe strony przedmiotowej przestępstw skarbowych.....	102
3.4. Elementy strony podmiotowej przestępstw skarbowych.....	104
3.5. Status podatnika i konstrukcja jego odpowiedzialności w świetle ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary.....	105
4. Usytuowanie sankcji w architekturze normy karnej skarbowej.....	107
4.1. Istota i funkcje sankcji prawnych.....	107
4.2. Specyfika sankcji karnej w katalogu sankcji prawnych.....	109
4.3. Pojęcie i klasyfikacje deliktów podatkowych.....	111
4.4. Rodzaje sankcji chroniących efektywność systemu podatkowego.....	113
4.4.1. Uwagi ogólne.....	113
4.4.2. Sankcje materialnoprawne i formalnoprawne.....	114
4.4.3. Sankcje administracyjne. Egzekucja administracyjna.....	116
4.4.4. Sankcje karne skarbowe.....	118
4.5. Przesłanki uruchomienia sankcji.....	120
4.6. Zbieg sankcji podatkowych i karnych skarbowych.....	121
5. Wnioski.....	122

## Rozdział III

### **Prawne podstawy funkcjonowania ochrony systemu podatkowego**..... 124

1. Zagadnienia wprowadzające.....	124
2. Podstawowe regulacje prawa karnego podatkowego.....	125

2.1. Kodeks karny skarbowy jako fundament prawa karnego podatkowego...	125
2.1.1. Ustalenia ogólne .....	125
2.1.2. Ewolucja prawa karnego skarbowego.....	126
2.1.3. Swoistość cech kodeksu karnego skarbowego.....	132
2.1.4. Rodzaje kar i środków karnych.....	134
2.2 Ustawa z dnia 28 października 2002 roku o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary.....	135
2.2.1. Geneza i formowanie się odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych w Polsce.....	135
2.2.2. Ustawowa odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w ujęciu materialno- prawnym.....	138
2.2.3. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za przestępstwa podatkowe.....	142
2.2.4. Instrumenty materializacji odpowiedzialności podmiotów zbiorowych.....	145
3. Uregulowanie przesłanek odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe.....	147
3.1. Składowe struktury i rodzaje przestępstw podatkowych.....	147
3.2. Specyfika przestępstw akcyzowych.....	149
3.3. Konstrukcje prawne ograniczające represję karną skarbową.....	150
3.4. Konstrukcje prawne wzmacniające represję karną skarbową.....	151
3.4.1. Odpowiedzialność przy idealnym zbiegu przestępstw .....	151
3.4.2. Nadzwyczajne obostrzenie kary.....	152
3.4.3. Odpowiedzialność posiłkowa.....	154
4. Obowiązujące pozakodeksowe przepisy karne subsydiarne względem kodeksu karnego skarbowego.....	156
4.1. Uwagi wprowadzające.....	156
4.2. Przestępstwa z ustawy z dnia 2.03.2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych.....	157
4.3. Przestępstwa z ustawy z dnia 21.11.2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych.....	158
4.4. Przestępstwa z ustawy z dnia 12.05.2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i obrocie rynku wina.....	160
4.5. Przestępstwa z ustawy z dnia 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.....	161
4.6. Przestępstwa z ustawy z dnia 9.11.1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.....	162
4.7. Przestępstwa z ustawy z dnia 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontroli jakości paliw.....	163
5. Praktyka orzecznicza w zakresie przestępstw podatkowych.....	165
6. Wykonywanie kary pozbawienia wolności.....	175
7. Przykłady praktycznego funkcjonowania norm systemowych.....	177
8. Wnioski.....	183

## **Rozdział IV**

<b>Modele zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi w wybranych krajach.....</b>	<b>186</b>
1. Zagadnienia wprowadzające.....	186
2. Europejski model prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego.....	187
2.1. Pojęcie prawa europejskiego.....	187
2.2. Relacja prawa europejskiego do prawa krajowego.....	189
2.3. Dyrektywy UE jako instrument europejskiego prawa podatkowego.....	193
2.4. Regulacje UE w zakresie prawa karnego skarbowego.....	197
2.5. OLAF i inne instytucje UE ścigające przestępstwa finansowe i podatkowe.....	208
3. Oryginalne rozwiązania zabezpieczeń systemów podatkowych w wybranych państwach..	211
3.1. Odmienne regulacje sankcji karnych.....	211
3.2. Sankcje karne skarbowe.....	225
3.3. Narzędzia pozakarne.....	229
4. Wnioski.....	231

## **Rozdział V**

<b>Proponowany model zabezpieczeń karnych skarbowych przed przestępstwami podatkowymi.....</b>	<b>234</b>
1. Zagadnienia wprowadzające.....	234
2. Propozycje zmian przepisów karnych.....	236
2.1. Postulowane formy kary ograniczenia wolności.....	236
2.2. Dozór elektroniczny.....	242
2.3. Areszt domowy.....	244
3. Postulowane przekształcenia deliktów skarbowych.....	246
4. Propozycje wprowadzenia przepisów koncyliacyjnych.....	252
5. Normy umożliwiające wykorzystanie elektronicznego systemu poboru podatków za pomocą narzędzi teleinformatycznych.....	255
5.1. Uwagi wprowadzające.....	255
5.2. Automatyzacja poboru podatków.....	260
5.3. Kwalifikacje informatyczne aparatu skarbowego.....	260
6. Normy perswazyjne oparte na wymianie informacji między podatnikiem a organem Państwa.....	261

6.1. Opinie zabezpieczające.....	261
6.2. Interpretacje indywidualne.....	266
7 Normy nierepresyjne uruchamiane wskutek zachowania niezgodnego z wzorcem przyjętym w porządku prawnym.....	269
7.1. List ostrzegawczy.....	269
7.2. Uprzedzenie, zawiadomienie, komunikat.....	270
8. Propozycje zmian modelu kształcenia kadr na potrzeby aparatu skarbowego i innych podmiotów obrotu prawnofinansowego.....	272
9. Powiązanie proponowanych rodzajów norm w harmonijny system motywacyjno-skutkowy.....	274
10. Wnioski.....	276
<b>Podsumowanie i wnioski końcowe.....</b>	<b>278</b>
<b>Literatura.....</b>	<b>286</b>
<b>Inne źródła.....</b>	<b>295</b>
Analizy.....	295
Informacje.....	295
Opracowania.....	296
Sprawozdania.....	298
Uzasadnienia aktów prawnych.....	298
Zestawienia.....	299
<b>Wykaz aktów prawnych.....</b>	<b>301</b>
<b>Wykaz orzeczeń i rozstrzygnięć.....</b>	<b>310</b>
Trybunału Sprawiedliwości.....	310
Trybunału Konstytucyjnego.....	310
Sądu Najwyższego.....	311
Sądów administracyjnych.....	311
Sądów powszechnych.....	311
Postępowania innych organów.....	312
<b>Wykaz tabel i wykresów.....</b>	<b>313</b>
Tabele.....	313
Wykresy.....	314

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- Konstytucja RP** – ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U.1997.78.483)
- k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U.2017.459 j.t.)
- k.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks Karny (Dz.U.2016.1137 j.t.)
- k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2016.2137 j.t.)
- k.p.a.** – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U.2016.23 j.t.)
- k.p.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U.2016.1749 j.t.)
- o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2017.201 j.t.)
- u.d.j.s.t.** – ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U.2016.198 j.t.)
- u.f.p.** – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2016.1870 j.t.)
- u.k.a.s.** – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2016.1947)
- u.k.s.** – ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r. (t.j. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 z późn. zm.)
- u.k.s. z 1960 r.** – ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. z 1960 r., Nr 21, poz. 123)
- u.kn.s.** – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.)
- u.n.s.** – ustawa z dnia 13 września 2002 r. o napojach spirytusowych (Dz.U. z 2002 r. Nr 166, poz. 1362 z późn. zm.)
- u.o.p.z.** – ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U.2016.1541 j.t.)
- u.p.a.** - ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2017.43 j.t.)
- u.p.d.o.f.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2016.2032 j.t.)
- u.p.d.o.p.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2016.1888 j.t.)
- u.p.e.a.** - ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U.2016.599 j.t.)
- u.p.n.** – ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii

- (Dz.U.2017.783 j.t.)
- u.p.s.n.** – ustawa z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich  
(Dz.U.2016.1654 j.t.)
- u.p.t.u.** - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług  
(Dz.U.2016.710 j.t.)
- u.s.m.j.p.** – Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontroli jakości paliw (Dz.U.2016.1928 j.t.)
- u.w.n.s.o.g.** – ustawa z dnia 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych  
(Dz.U.2016.822 j.t.)
- u.w.r.w.** – ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina  
(Dz.U.2016.859 j.t.)
- u.w.t.p.a.** - ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi  
(Dz.U.2016.487 j.t.)
- u.z.p.d.o.f.** - ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne  
(Dz.U.2016.2180 j.t.)

### **Publikatory (czasopisma, dzienniki urzędowe, inne)**

**Dz.U.** – Dziennik Ustaw

**Dz.Urz.** – Dziennik Urzędowy

**OSNKW** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa

**OSNPG** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Prokuratura Generalna

### **Pozostałe**

**CI** – Corpus Iuris

**CZSW** – Centralny Zarząd Służby Więziennej

**DKS** – Departament Kontroli Skarbowej

**EFTA** – Europejskie Porozumienie o Wolnym Handlu

**ETS** – Europejski Trybunał Sprawiedliwości (Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)

**EWG** – Europejska Wspólnota Gospodarcza

**IJHARS** – Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych

**j.s.t.** – jednostka/i samorządu terytorialnego

**KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa

**MF** – Ministerstwo Finansów

**MS** – Ministerstwo Sprawiedliwości

**NBP** – Narodowy Bank Polski

**NIK** – Najwyższa Izba Kontroli

**NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny

**PE** – Parlament Europejski

**PKB** – produkt krajowy brutto

**RM** – Rada Ministrów



**RP** – Rzeczpospolita Polska  
**RPP** – Rada Polityki Pieniężnej  
**SFP** – sektor finansów publicznych  
**SN** – Sąd Najwyższy  
**SN BPK** – Sąd Najwyższy Biuletyn Prawa Karnego  
**SO** – sąd okręgowy  
**TFUE** – Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej  
**TK** – Trybunał Konstytucyjny  
**TS** – Trybunał Sprawiedliwości  
**TUE** – traktat o Unii Europejskiej  
**TUE z Amsterdamu** – Traktat z Amsterdamu zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/31)  
**TUE z Maastricht** - zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30)  
**TUE z Nicei** - zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/32)  
**TUE z Lizbony** - zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.U. 2009 nr 203 poz. 1569)  
**UE** – Unia Europejska  
**UKS** – Urząd Kontroli Skarbowej  
**WE** – Wspólnoty Europejskie  
**WSA** – wojewódzki sąd administracyjny

## Wstęp

Kryzys finansowy, który dotknął gospodarki najbardziej rozwiniętych krajów świata ujawnił wiele słabości instytucji funkcjonujących w gospodarce wolnorynkowej. Wyidealizowana gospodarka kapitalistyczna w swym klasycznym kształcie, oparta na samoregulującym się mechanizmie rynkowym i konkurencji, której teoretyczne podstawy stworzył Adam Smith<sup>1</sup> okazała się mitem. Unaoczniała się natomiast marginalizowana dotychczas w procesach gospodarczych rola państwa, którego interwencja stała się niezbędna nawet w fundamentalnej dla wolnego rynku sferze działalności bankowej.<sup>2</sup> Państwem, które najmniej spośród państw Unii Europejskiej odczuło skutki światowego kryzysu była Polska. Jednak dostrzegalne w ostatnich latach spowolnienie rozwoju gospodarczego kraju skłania poszczególne środowiska eksperckie do formułowania specjalistycznych diagnoz tego zjawiska, wskazania przyczyn i mechanizmów powodujących jego powstanie. Przeważają niekwestionowane szerzej poglądy o dominującym wpływie kryzysu ekonomicznego jaki dotknął bliższe i dalsze gospodarcze otoczenie Polski, który poprzez wielopłaszczyznową i wielopoziomową sieć powiązań rynkowych wywiera wpływ na kondycję polskiej gospodarki. Z całą pewnością jednym z najważniejszych czynników rozwoju gospodarczego Polski jest efektywność systemu podatkowego. Istotne zmniejszenie dochodów budżetu państwa z tytułu podatków, jakie miało miejsce w latach 2009 i 2013 uzasadnia potrzebę dokonania analizy dotychczasowego systemu ich poboru oraz skuteczności istniejących ustawowych zabezpieczeń przed naruszeniami prawa w tym zakresie. Analizy te są przedmiotem niniejszej pracy. System ochrony efektywności egzekwowania podatków konceptualizowano jako zbiór norm regulujących obowiązek podatkowy i następstwa prawne jego niewykonania, przede wszystkim karne i karne skarbowe.

Skuteczność ochrony poboru podatków w postaci obowiązujących w Polsce i w wybranych krajach aktów prawnych, w tym szczególnie zawierających przepisy karne, stanowią obszar badawczy zakreślony dla rozpatrywanej problematyki.

---

<sup>1</sup> A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954.

<sup>2</sup> W. Nawrot, *Globalny kryzys finansowy XXI wieku. Przyczyny, przebieg, skutki, prognozy*, Warszawa 2009, s. 129, także P. Dobrzański, *Transmisja kryzysu amerykańskiego na gospodarkę europejską*, [www.bibliotekacyfrowa.pl](http://www.bibliotekacyfrowa.pl) (dostęp 24. 01.2016), B. Sulewski, *Lehman Brothers: historia upadku giganta*, [www.finance.egospodarka.pl](http://www.finance.egospodarka.pl) (dostęp 25.01.2016).

Problem badawczy przyjęty w koncepcji rozprawy doktorskiej można sformułować w postaci pytania: **czy dotychczasowy model zabezpieczeń przed przestępstwami i wykroczeniami podatkowymi narażającymi na szkodę Skarb Państwa sprowadzający się do penalizacji działań naruszających prawo i zaostrzenia represji karnej jest optymalny dla interesów państwa?** Problem badawczy wprawdzie został w pracy zanalizowany na przykładzie dochodów podatkowych budżetu państwa, ale wnioski z tej analizy mogą również znaleźć w pełni zastosowanie do dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego oraz wpływów podatkowych Unii Europejskiej (dawnych Wspólnot Europejskich).

Uzyskanie możliwie pełnej odpowiedzi na wyżej sformułowane pytanie wymagało przeanalizowania szczegółowych problemów badawczych (odpowiadającym poszczególnym rozdziałom pracy) i wyjaśnienie:

1. jaki jest zakres ochrony w aktualnie obowiązującej regulacji prawnej i czy obecne rozwiązania istotnie wpływają na dochody podatkowe budżetu państwa, a także na rozmiar uszczupień podatkowych występujących w poprzednich latach?

2. jakie są przesłanki powodujące odpowiedzialność karną podatkową i determinujące kształt tej odpowiedzialności oraz czy jej granice są zakreślone optymalnie?

3. jaki jest prawny charakter obecnie funkcjonującego modelu ochrony systemu podatkowego a także czy system ten jest nadmiernie rygorystyczny wobec objętych nim osób fizycznych i prawnych?

4. czy istnieją inne odmienne modele systemu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi?

5. czy możliwe jest skonstruowanie ulepszanego modelu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi wzbogaconego o rozwiązania nowatorskie oraz stosowane w innych systemach, skuteczniej chroniącego interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej?

**Celem pracy jest sformułowanie, w oparciu o dokonaną ocenę obecnych uregulowań, propozycji zmian części obowiązujących przepisów oraz wprowadzenie do systemu prawnego nowych instytucji i instrumentów prawnych i w konsekwencji stworzenie nowego ulepszanego modelu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi, optymalnego dla interesu finansowego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej.**

Tworząc tezę badawczą założono, że ochrona systemu egzekucji podatków winna być adekwatna do jej znaczenia dla dochodów budżetu państwa. W oparciu o to założenie oraz

obowiązujący zbiór przepisów regulujących sferę odpowiedzialności prawnej za nieprzestrzeganie i naruszenie norm strzegących porządku podatkowego, przyjęto tezę badawczą, iż - dotychczasowy model zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi, sprowadzający się do penalizacji działań naruszających prawo i zaostrzenia represji karnej nie jest optymalny dla interesów państwa i skuteczniejszy byłby model zawierający uregulowania umożliwiające automatyczny pobór podatków za pomocą narzędzi teleinformatycznych, odwołujący się do samoświadomości podatnika, preferujący metodę perswazji urzędniczej i nierepresyjne skutki zachowania niezgodnego z wzorcem ustalonym w porządku prawnym i w konsekwencji tworzący harmonijne współistnienie norm pozytywnych i represyjnych.

**Zaproponowany w rozprawie nowy ulepszony model zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi stanowi udowodnienie przyjętej hipotezy badawczej zakładającej, że złagodzenie represyjności karnej skarbowej przyczyni się do zwiększenia dochodów podatkowych budżetu państwa.**

Szczegółowymi tezami weryfikowanymi w treści kolejnych rozdziałów rozprawy są następujące twierdzenia:

1. konceptualizując przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego jako interes finansowy Skarbu Państwa, niedostrzegalny lub co najwyżej znikomy jest wpływ zabezpieczającego ten interes systemu przepisów karnoskarbowych na wielkość dochodów podatkowych i rozmiar uszczupień podatkowych spowodowanych przez podatników,

2. granice odpowiedzialności karnej podatkowej są zakreślone zbyt szeroko penalizując nieadekwatny do zagrożeń katalog przestępstw podatkowych,

3. obecny system jest przede wszystkim nastawiony na represję, bezzasadnie upatrywaną przez jego twórców za najlepszą metodę przeciwdziałania przestępstwom i wykroczeniom podatkowym, godzącym w interes finansowy Skarbu Państwa,

4. istnieją inne systemy odmiennie zabezpieczające system podatkowy przed deliktami podatkowymi, stwarzające możliwość recypowania wybranych rozwiązań do obecnego systemu funkcjonującego w Polsce,

5. możliwe i pożądane jest skonstruowanie ulepszonych modeli zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi wzbogaconego o nowe oryginalne rozwiązania oraz instytucje i narzędzia prawne stosowane w innych systemach skuteczniej chroniącego interes finansowy państwa.

W pracy posłużono się metodą dogmatyczno-prawną i dokonano analizy stanów zastanych wobec obowiązujących w omawianym zakresie źródeł prawa i opartego o nie orzecznictwa oraz metodą prawno-porównawczą w zakresie funkcjonujących w różnych

systemach instytucji prawnych, w ujęciu geograficznym i okresowym. Zastosowano metodę badań niereaktywnych, a także objęto analizą decyzje i rozstrzygnięcia organów stosujących sankcje karne skarbowe i kierujących procesem karnym skarbowym w poszczególnym jego stadium. Wykorzystano literaturę naukową dotyczącą obszaru badawczego, badania istniejących unormowań prawnych oraz dane statystyczne.

\* \* \*

Jednym z powodów podjęcia tematyki systemu karnego skarbowego w aspekcie jego skuteczności jest z jednej strony jego waga i znaczenie fiskalne, z drugiej zaś relatywnie niewielkie zainteresowanie przedstawicieli doktryny, w tym nauki szeroko rozumianego prawa finansowego tą problematyką w zaproponowanym ujęciu. Innym powodem jest zainteresowanie autora, czynnego zawodowo prokuratora, kwestią represyjności i akceptowalności norm prawnych, zwłaszcza karnych skarbowych.

Pierwszy rozdział pracy poświęcony jest budżetowi państwa jako podstawowemu instrumentowi finansowemu państwa uchwalanemu przez parlament, służącemu organom państwa do realizacji zaplanowanych celów publicznych. Przedstawiono w nim strukturę budżetu, źródła jego zasilania, z wyeksponowaniem dochodów podatkowych na tle dochodów budżetowych, w tym tendencję i skalę ich spadku, w relacji do prognoz w ostatnich latach. Zobrazowano ewolucję wysokości dochodów podatkowych w latach 2006-2015 oraz konwersję wartości uszczupień podatkowych we wskazanym okresie z uwydatnieniem skali tego zjawiska w zakresie poszczególnych kategorii podatków pośrednich i bezpośrednich. Rozdział ten zawiera również definicje systemu podatkowego i podejmuje problematykę ochrony tego systemu poprzez ochronne normy prawne, z wyeksponowaniem represyjności norm podatkowych i istniejących instrumentów nierepresyjnych. Ze względu na mniejsze znaczenie fiskalne rozdział nie zawiera analizy dochodów podatkowych budżetów lokalnych, uwzględniając je jedynie w zakresie niezbędnym dla uzupełnienia przeprowadzanej analizy wybranych zagadnień.

W rozdziale drugim zdefiniowano pojęcie deliktu podatkowego, przestępstwa i wykroczenia podatkowego, przeprowadzono systematykę ich rodzajów i dokonano klasyfikacji. Omówiono status podatnika w kontekście odpowiedzialności karnej skarbowej zarysowując kryteria tej odpowiedzialności, rodzaje odpowiedzialności karnej podatkowej oraz elementy strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstw karnych skarbowych, z zaakcentowaniem odmienności przestępstw karnych podatkowych. Zestawiono także funkcje norm karnych podatkowych i omówiono ich specyfikę. Rozdział zawiera podrozdział dotyczący czynników mających wpływ na zachowanie człowieka, szczególnie jako adresata

norm prawnych. W tym aspekcie przedstawiono pojęcie świadomości prawnej, indywidualnej i społecznej oceny obowiązującego prawa, postawy wobec prawa oraz przesłanki jego skuteczności. Zarysowano też problem stosowania bodźców jako składowych motywacji w procesie egzekucji prawa. Rozdział ten zawiera również przybliżenie problematyki usytuowania sankcji w strukturze normy karnej skarbowej, z uwzględnieniem istoty, funkcji i rodzajów sankcji, przesłanek ich uruchomienia oraz specyfiki sankcji karnej.

W rozdziale trzecim przedstawiono prawne podstawy funkcjonowania polskiego modelu ochrony systemu podatkowego. Poczesne miejsce znalazły w nim wybrane instytucje obowiązującego od dnia 17 października 1999 roku k.k.s., szczególnie jego rozdział zawierający opisy karalnych zachowań przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Omówiono przepisy karne związane z ochroną podatków pośrednich, w tym akcyzy, rachunkowości, ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, recypowane z wcześniej uchwalonych ustaw zawierających przepisy karne. Dokonano próby analizy porównawczej k.k.s. z poprzednio obowiązującą, uchwaloną w 1971 roku ustawą karną skarbową, w kontekście wzmożenia rygoryzmu i nasilenia represji. Opisano recypowane do kodeksu karnego skarbowego z poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej trzy instytucje prawne służące regresji karania i stwarzające możliwości ograniczenia represji karnej, tj. czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego. Ponadto w rozdziale czwartym przedstawiono konstrukcję amplifikującą represyjność aktualnych rozwiązań systemowych jaką jest zawarty w art. 8 kodeksu karnego skarbowego idealny zbieg czynów karalnych. Wyjaśniono modyfikację wskazanej konstrukcji polegającej na popełnieniu jednym czynem, przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego, będącego jednocześnie czynem zabronionym zagrożonym sankcją karną przez inną ustawę i podleganiu równoległej odpowiedzialności karnej.

Z uwagi na wynikającą z powyższej konstrukcji, w ramach istniejącego systemu ochrony finansów państwa, subsydiarność kodeksu karnego oraz szeregu ustaw regulujących wytwarzanie i obrót wyrobami akcyzowymi w stosunku do k.k.s., omówiono pozakodeksowe przepisy karne znajdujące się w aktach normatywnych porządkujących wytwarzanie i obrót alkoholem etylowym, napojami spirytusowymi, wyrobami winiarskimi i tytoniowymi, a także paliwami. W celu zobrazowania rzeczywistego funkcjonowania przepisów tworzących system ochrony dochodów państwa zaprezentowano w tym rozdziale zbadane wybrane postępowania przeprowadzone przez organy kontroli skarbowej, organy ścigania, ochrony prawnej i wymiaru sprawiedliwości na terenie województw podlaskiego i warmińsko-mazurskiego.

Przedstawiono także proces kształtowania się odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione i przesłanki odpowiedzialności tych podmiotów za przestępstwa podatkowe. Omówiono przesłanki odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe, składowe ich struktury i typologię. W tym rozdziale pomieszczono też katalog kar i środków karnych znajdujących się w k.k.s.

Rozdział czwarty zawiera przedstawienie oryginalnych rozwiązań prawnych wykorzystywanych w modelach zabezpieczeń chroniących system podatkowy przed deliktami podatkowymi, funkcjonujących w wybranych krajach, takich jak m.in. Wielka Brytania, Francja, Niemcy czy Australia. Znalazło się w nim również omówienie europejskiego modelu prawa podatkowego, rolę dyrektyw UE jako instrumentu tego prawa i odstępstw od niego występujących w wybranych systemach lokalnych. Szczególne miejsce zajmują w tym rozdziale narzędzia perswazyjne i koncyliacyjne wykorzystywane przez administrację karno skarbową, usytuowaną w modelu podatkowym jako organ przede wszystkim monitorujący, informujący i pomagający podatnikowi.

Końcowy rozdział piąty zawiera propozycje zmian przepisów karnych skarbowych poprzez ich modyfikacje bądź całkowite zniesienie. Znajdują się w nim także propozycje wprowadzenia przepisów koncyliacyjnych, przeorientowujących obecny model stosunku urząd – podatnik z jednostronnego rygoryzmu na konsensus i dialog. Przekształcenie obecnego systemu służyć ma przede wszystkim możliwie najdłuższemu podtrzymywaniu podmiotów gospodarczych, których aktywność na rynku wywiera największy wpływ na skalę dochodów podatkowych budżetu państwa, i oddalaniu surowej reakcji karnej skarbowej, traktując ją jako ostateczność ograniczoną do przypadków ewidentnych i karygodnych.

\* \* \*

Autor nie aspiruje do przypisania tak określonej istocie tych relacji i powstałej pracy waloru pionierskiej, rewolucyjnej odkrywczosci. Wszak już u zarania naszej ery znane było, przypisywane cesarzowi Tyberiuszowi twierdzenie, iż „dobry pasterz strzyże swoje owce ale nigdy nie zdziera z nich skóry”.<sup>3</sup> Kilkanaście wieków później, panujący we Francji Franciszek I przechwalał się, iż jego królestwo jest łąką, którą może strzyć tak często, jak sobie życzy.<sup>4</sup> W obu wypowiedziach tkwi założenie o cykliczności owej strzyży. Elementami postulowanego modelu są normy umożliwiające wykorzystanie automatycznego systemu poboru podatków za pomocą narzędzi teleinformatycznych, normy perswazyjne oparte na wymianie informacji między podatnikiem a urzędem oraz normy nierepresyjne uruchamiane

---

<sup>3</sup> A. Krawczuk, *Poczet cesarzy rzymskich. Kalendarium cesarstwa rzymskiego*, Warszawa 1995, s. 40.

<sup>4</sup> F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń 2010, s. 61

wskutek zachowania niezgodnego z wzorcem przyjętym w porządku prawnym. W rozprawie umieszczono także wnioski i postulaty *de lege ferenda* w zakresie zmian modelu kształcenia kadr na potrzeby aparatu skarbowego oraz innych uczestników obrotu prawnofinansowego.

Praca poprzedzona badaniami obszaru badawczego w latach 2006 – 2015 powstawała w latach 2011 – 2016 co sprawiło, że niektóre z postulowanych zmian zostały wprowadzone do systemu prawnego w wyniku nowelizacji kodyfikacji karnych, które weszły w życie w lipcu 2015 roku. Dotyczy to m.in. rozszerzenia postaci kary ograniczenia wolności. Kolejne nowelizacje odtworzyły wszakże poprzednio obowiązujący stan prawny w tym zakresie, przywracając aktualność niektórym sformułowanym w pracy postulatami. Inne z proponowanych w pracy zmian znalazły się w przyjętych przez Radę Ministrów w październiku 2015 roku kierunkowych założeniach nowej Ordynacji podatkowej, opracowywanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, pracującą pod kierunkiem prof. dr hab. Leonarda Etela. Okoliczności te nie zdeaktualizowały wszakże celu pracy, jakim jest wypracowanie założeń skuteczniejszego modelu ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa, co wymusza dokonanie zmian w wielu dziedzinach prawa i funkcjonowaniu szeregu instytucji.

Finalne etapy pracy nad rozprawą przypadły na okres opracowywania przez resorty finansów i wymiaru sprawiedliwości nowelizacji przepisów karnych skarbowych, zmierzającej do ich zaostrzenia. Uzasadnieniem dla obranego kierunku proponowanych reform jest usprawnienie przeciwdziałania i zwalczania przestępczości skarbowej, uszczelnienie systemu podatkowego i redukcja tzw. szarej strefy podatkowej. Zakłada się ograniczenie stosowania instytucji czynnego żalu oraz możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej, wydłużenie okresów przedawnienia przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, wprowadzenie karalności przygotowania do popełnienia niektórych przestępstw skarbowych, podniesienie dolnej liczby stawek dziennych grzywny, powiązanie tych stawek z minimalnym wynagrodzeniem oraz rozszerzenie możliwości orzekania przepadku przedmiotów pochodzących z przestępstwa skarbowego. Proponowane jest ponadto poszerzenie przedmiotowe katalogu przestępstw skarbowych o nowe kategorie, m.in. paserstwo towarów pochodzących z nielegalnej produkcji, posiadanie i obrót podrobionymi lub przerobionymi znakami akcyzy, czy utrudnianie czynności służbowych kontrolerom urzędów i prowadzenia gier hazardowych. Planowane zmiany zmierzają zatem w kierunku całkowicie przeciwnym postulatami zawartym w rozprawie. Jediną proponowaną zmianą, mieszczącą się w szeroko rozumianej części postulatywnej rozprawy jest zamiar poszerzenia



możliwości stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej skarbowej.<sup>5</sup> Z uwagi na wczesne stadium prac podjętych nad projektem nowelizacji k.k.s. nie sposób poddać przygotowywane rozwiązania wnikliwej i rzetelnej analizie oraz dokonać ich miarodajnej oceny. Dostrzegalny i oczywisty jest wszakże kierunek przewidywanej nowelizacji kodyfikacji karnej skarbowej, mający jednoznacznie wzmocnić jej represyjność. Na tle przygotowywanych zmian w sposób niezamierzony wzrosła wyrazistość, kontrastowość i antynomiczność postulatów *de lege ferenda* zawartych w rozprawie.

W tekście pracy używa się określeń „prawo karne podatkowe” „odpowiedzialność karna podatkowa”, „sankcje karnopodatkowe” i „przestępstwa podatkowe” dla podkreślenia, że w danym miejscu rozważania dotyczą części prawa karnego skarbowego obejmującej przestępstwa skarbowe i (ewentualnie) wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Pojęcia te występują w literaturze przedmiotu i niektóre z nich występowały we wcześniejszym ustawodawstwie. Ich używanie wynika z dążenia do uzyskania precyzji terminologicznej i unikania niewygodnej, często zakłócającej czytelność tekstu rozwlekłości poprawnych prawniczo kodeksowych terminów stosowanych dla określenia deliktów podatkowych. Pojęcie delikty podatkowe używane jest kontekstowo i obejmuje przestępstwa podatkowe i wykroczenia podatkowe.

Praca niniejsza uwzględnia dane statystyczne z lat 2006 – 2015 i częściowo z roku 2016 oraz stan prawny aktualny na dzień 1 marca 2017 roku.

---

<sup>5</sup> Z informacji Wydziału Prawa Karnego Departamentu Legislacyjnego MS uzyskanych w dniu 12.01.2017 r. w ramach dostępu do informacji publicznej wynika, że prace nad projektem nowelizacji k.k.s. znajdują się w fazie wypracowywania koncepcji, przed oceną skutków regulacji (OSR). Projekt został wpisany do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD 188, gdzie wskazano istotę i przyczyny planowanych rozwiązań ([bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne](http://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne)).

## Rozdział I

### Dochody podatkowe budżetu państwa jako przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego

#### 1. Zagadnienia wprowadzające

Wyodrębnienie w formie regulacji kodeksowej przepisów prawa karnego skarbowego w Polsce nastąpiło przed kilkunastu laty.<sup>6</sup> Głównym powodem ich wydzielenia w systemie polskiego prawa karnego był swoisty wyróżniający przedmiot ochrony tego prawa oraz jego autonomiczność wyrażającą się przede wszystkim rodzajową odmiennością podstaw odpowiedzialności, specyfiką typów przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz ich nazewnictwem<sup>7</sup>. Separacja prawa karnego skarbowego nie jest regułą, w innych krajach bowiem najczęściej spotykanym rozwiązaniem jest umieszczanie przepisów karnych w ustawach prawa podatkowego i celnego.<sup>8</sup> Bezpośrednim impulsem do jej przeprowadzenia było dostosowanie właściwości orzecznictwa sądów we wszystkich sprawach o przestępstwa i wykroczenia, w tym przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, do postanowień przyjętych w nowej Konstytucji RP.<sup>9</sup> Tym samym dokonana została zmiana dotychczasowego administracyjnego modelu orzeczniczego w sprawach o skarbowe czyny zabronione. Przedwojenne i powojenne akty polskiego prawa karnego skarbowego poddawały bowiem tego rodzaju czyny zabronione orzecznictwu organów administracji finansowej, mającego wymiar karno-administracyjny.<sup>10</sup>

Przepisy prawa karnego skarbowego jako szczególnej gałęzi prawa karnego o daleko posuniętej autonomii, chronią interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz, po akcesji Polski do Unii Europejskiej, również Wspólnot

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r.- Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2016.2137 j.t.).

<sup>7</sup> Zob.: uchwała SN z 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, OSNK 2005, Nr 5, poz. 44, także: uchwała SN (7) z 23 marca 2011 r., I KZP 31/10, OSN 2011, Nr 3, poz. 23, w których SN przywołuje szczególne cechy prawa karnego skarbowego.

<sup>8</sup> F. Prusak, *Prawo karne skarbowe* w: M. Bojarski (red.), *System Prawa Karnego. Tom 11, Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, Warszawa 2014, s. 6-7.

<sup>9</sup> Art. 42 ust.1, art. 45, art. 46 i art. 177 Konstytucji RP.

<sup>10</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s.18-19, 329-331, F. Prusak, op.cit. s. 6-7.

Europejskich, przekształconych w obecną Unię Europejską.<sup>11</sup> Krajowymi komponentami przedmiotu ochrony tej dziedziny prawa są przede wszystkim budżety związków publicznoprawnych, tj. budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego<sup>12</sup>.

Etymologię słowa „budżet” powszechnie wywodzi się od łacińskiego słowa „*bulga*”, oznaczającego worek do zbierania dochodów<sup>13</sup>. Znaczenie tego słowa ewoluowało, przyjmując się w wielu językach (ang. *the budget*, fr.*le budget*, wł. *budget*, ukr. *bjudżet*, lit. *bjudżetas*) na określenie, najogólniej mówiąc, zasobu pieniężnego pozwalającego realizować zaplanowane przedsięwzięcia.

Budżet państwa jako instytucja prawna jest uchwalanym przez parlament aktem normatywnym, z określonym rocznym okresem obowiązywania. Jako kategoria ekonomiczna jest scentralizowanym zasobem środków pieniężnych, gromadzonych i wykorzystywanych przez organy państwa na realizację określonych powinności i zadań<sup>14</sup>. Jest podstawowym<sup>15</sup> planem finansowym państwa obejmującym scentralizowane zasoby pieniężne stanowiące materialną podstawę realizacji wielu zadań państwa<sup>16</sup>. Obowiązująca ustawa o finansach publicznych określa (w art. 109 i art. 110 pkt 1-10) budżet państwa m.in. jako roczny plan przychodów i rozchodów oraz wydatków państwa, a także roczną prognozę dochodów podatkowych i niepodatkowych. W oparciu o art. 219 ust.1 Konstytucji RP<sup>17</sup>, definiuje się budżet państwa jako podstawę gospodarki finansowej państwa, zaś akt budżetowy jako stały i powtarzalny sposób jej prowadzenia.<sup>18</sup> W dominującym w nauce finansów publicznych i prawa finansowego ujęciu formalnoprawnym budżet publiczny jest

---

<sup>11</sup> Od dnia 1 maja 2004 r., w którym Rzeczpospolita Polska stała się członkiem UE przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego został rozszerzony również na finansowe interesy Wspólnot Europejskich (obecnie UE). Zostało to uregulowane ustawą z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 162, poz.1569).

<sup>12</sup> Zgodnie z art. 211 ust.1-3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2016.1870 j.t.) budżet j.s.t. jest rocznym planem dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów jednostki, uchwalanym na rok kalendarzowy, zwany rokiem budżetowym. Uchwała budżetowa stanowi podstawę gospodarki finansowej j.s.t. (art. 211 ust. 4), składa się z budżetu j.s.t. i załączników (art. 211 ust. 5 pkt 1 i 2). Szerzej o tym J.M. Salachna, *Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym*, Gdańsk 2012, s. 171 i nast.

<sup>13</sup> J. Sondel, *Słownik łacińsko-polski dla prawników i historyków*, Kraków 1997, s.115.

<sup>14</sup> C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo publiczne*, Warszawa 2008, s. 301 i nast.

<sup>15</sup> Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku wprowadziła sporządzany przez Radę Ministrów począwszy od 2010 roku Wieloletni Plan Finansowy Państwa, obejmujący kolejne cztery lata budżetowe. Zgodnie z ustawą instrumentem zarządzania gospodarką finansową j.s.t. jest wieloletnia prognoza finansowa uchwalana na okres co najmniej 4 lat budżetowych (1 rok budżetowy i co najmniej 3 kolejne lata). Na ten temat zob. J. M. Salachna, *Wieloletnia prognoza finansowa jako formalna „wytyczna” konstrukcji budżetu jednostki samorządu terytorialnego* w: J. M. Salachna (red.), *Budżet samorządowy i wieloletnia prognoza finansowa – projektowanie, wykonywanie, sprawozdawczość*, Gdańsk 2014.

<sup>16</sup> Zob.: J. Głuchowski, *Charakterystyka budżetu państwa* w: J. Głuchowski, R. Hutterski, J. Patyk, J. Wisniewski, *Finanse publiczne*, Toruń 2005, str. 33.

<sup>17</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483).

<sup>18</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 185 i nast.

przedstawiany jako dokument<sup>19</sup> władz publicznych, posiadający określone cechy i formę, powstający w wyniku przeprowadzenia specjalnej procedury<sup>20</sup>. Istotę budżetu jako planu finansowego w pełni oddaje jego powiązanie z ujęciem funkcjonalnym, obejmującym szeroko rozumiane wykonywanie budżetu<sup>21</sup>.

Budżetowi państwa jako instytucji finansowej towarzyszy m.in. funkcja ustrojowa odzwierciedlająca trójpodział władzy publicznej, przy wyróżniającej się specjalnym reżimem prawnym procedurze tworzenia, uchwalania, wykonywania i kontroli wykonania budżetu państwa.<sup>22</sup> Konstytucja RP powierza uchwalenie projektu budżetu państwa, tj. preliminarza budżetowego Radzie Ministrów. Ministrem bezpośrednio odpowiedzialnym za budżet jest Minister Finansów. W Ministerstwie Finansów we współpracy z Narodowym Bankiem Polskim, Rządowym Centrum Studiów Strategicznych i Głównym Urzędem Statystycznym formułowany jest preliminarz budżetowy uwzględniający planowane na nadchodzący rok wielkości makroekonomiczne, tj. m.in. PKB, wzrost cen, podaż pieniądza, stan zatrudnienia, stopę bezrobocia czy stopy procentowe. Prognozowana jest też wysokość dochodów budżetu państwa z tytułu podatków, wpływów z ceł oraz z zysków NBP i innych wpływów<sup>23</sup>. Dane te stanowią podstawę do opracowania przez Ministra Finansów wstępnego planu dochodów i wydatków państwa. Następnie Minister Finansów przedstawia Radzie Ministrów założenia do projektu budżetu, zawierające opis kierunków polityki gospodarczej i społecznej, prognozy makroekonomiczne, założenia systemowe i projekt preliminarza dochodów i wydatków budżetowych, propozycje sposobu finansowania deficytu budżetowego, a także limity wydatków przewidywanych dla poszczególnych części budżetowych. Zatwierdzenie

---

<sup>19</sup> Budżet jest w rzeczywistości zbiorem poszczególnych planów dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów ujętych w odrębnych dokumentach stanowiących załączniki do części głównej aktu normatywnego (ustawy), pozostających ze sobą w merytorycznej korelacji. Zob.: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s. 160.

<sup>20</sup> J. Harasimowicz *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 48-51, L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 78-79, M. Weralski *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 88-90 i 108 – 110. Ten ostatni autor rozróżnia budżety jednostkowe, do których zalicza budżety miast, gmin, województw i budżet centralny obejmujący dochody i wydatki naczelnych organów władzy i administracji państwowej oraz budżety zbiorcze, w skład których wchodzi budżety jednostkowe. Tak rozumiany zbiorczy charakter ma budżet państwa obejmujący budżet centralny i zbiorcze budżety województw. Podział ten zachowuje aktualność przy uwzględnieniu dokonanych zmian ustrojowych.

<sup>21</sup> Chodzi tu o funkcjonowanie budżetu w rzeczywistości, uwzględnianie jego dynamiki, zasilanie budżetu i dystrybuowanie zasobami budżetowymi, recepcja „budżetu w działaniu”. Zob.: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie....*, op.cit., s. 39 – 40.

<sup>22</sup> C. Kosikowski, *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna* w: E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego. Tom II*, Warszawa 2010, s. 190-191, 209, 212-213.

<sup>23</sup> W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce. Przewodnik*, Warszawa 1996, s.105.

przez Radę Ministrów przekształca limity w imperatywną składową założeń do budżetu<sup>24</sup>. Minister Finansów kieruje do poszczególnych dysponentów części budżetu tzw. notę budżetową szczegółowo określając tryb, zakres, zasady i terminy opracowania przedbudżetowych dokumentów finansowych dotyczących ich właściwości. W wykonaniu noty budżetowej dysponenci części budżetowych przedstawiają m.in. plany dochodów i wydatków, zestawienia programów wieloletnich, plany rzeczowe zadań finansowanych z budżetu państwa<sup>25</sup>, a także preliminarze resortowe, uwzględniające limity określone w założeniach do budżetu i zalecenia wynikające z noty budżetowej. Rada Ministrów uchwała przygotowany przez Ministra Finansów projekt ustawy budżetowej i przedkłada go Sejmowi wraz z uzasadnieniem. W Sejmie projekt ustawy budżetowej, po uprzednim przedstawieniu jego ogólnej koncepcji przez premiera lub ministra finansów, rozpatruje się w trzech czytaniach na odrębnych posiedzeniach. Następnie projekt uchwalonej zwykłą większością głosów ustawy zostaje przekazany do Senatu, gdzie Marszałek kieruje go do komisji senackich celem uzyskania opinii dotyczących właściwych dla nich części ustawy budżetowej.<sup>26</sup> Koordynująca prace nad ustawą Komisja Finansów Publicznych w oparciu o takie opinie opracowuje projekt uchwały Senatu o przyjęciu ustawy budżetowej bez poprawek bądź wprowadzenie do niej poprawek. Następnie ustawa budżetowa ponownie trafia do Sejmu, który może odrzucić ewentualne poprawki Senatu. Końcowym etapem procedury jest przedłożenie ustawy Prezydentowi, który po podpisaniu zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw,<sup>27</sup> co czyni ją obowiązującą. Od tej chwili budżet podlega wykonaniu przez rząd.

Podstawowym źródłem dochodów podatkowych są daniny publiczne o charakterze pieniężnym świadczone przez zobowiązane do tego podmioty na rzecz ogółu, nazywane podatkami. Podatek jest nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym i pieniężnym świadczeniem o charakterze ogólnym, nakładanym jednostronnie przez związek publicznoprawny<sup>28</sup>. Podmiotami zobowiązanymi do uiszczenia podatków są podatnicy,

---

<sup>24</sup> W. Misiąg, *op.cit.*, s. 97. Limitowanie części budżetowych (resortowych) jest praktykowane w procedurach budżetowych państw zachodnich. Od 1991 roku wstępne stosowanie limitów jest stosowane w procedurze polskiej i zapobiega wnioskowaniu przez poszczególnych ministrów wygórowanych wydatków.

<sup>25</sup> Nota budżetowa ma formę rozporządzenia Ministra Finansów. Do roku 1999 miała formę zarządzenia wydawanego na podstawie art. 31 ust. 3 pkt. 1 ustawy – Prawo budżetowe (Dz.U. z 1991 r., Nr 4, poz. 18).

<sup>26</sup> E. Kosiński, *Procedura budżetowa a deficyt. Zagadnienia prawne na tle porównawczym*, Warszawa 2001, str.113 i nast., także B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych* Toruń 2003, str. 92 i nast.

<sup>27</sup> J. Stankiewicz, *Istota i zasady procedury w budżecie państwa* w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i ...*, *op.cit.*, s. 324.

<sup>28</sup> J. Głuchowski, *Zagadnienia ogólne podatków* w: C. Kosikowski E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i ...*, *op.cit.*, s. 465. Ustawowa definicja podatku znajduje się w art. 6 ustawy z dn. 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017.201 j.t.), który określa podatek jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz

przymusowo wypełniający świadczenia pieniężne na rzecz podmiotu uprawnionego jakimi są Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.). Legitymacja prawna państwa uprawniająca je do żądania od podatników spełniania obowiązku podatkowego znajduje się w art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Uchylenie się od podatków początkowo nie było uważane za przestępstwo, podobnie jak niewywiązywanie się z obowiązku uiszczania innych danin na cele publiczne, czy na rzecz władcy. Spisane w czasach starożytnych *digesta justyniańskie* zawierały pogląd, iż nie jest przestępstwem zachowanie wymierzone w fiskusa<sup>29</sup>. Powstanie takiej opinii wynikało z braku społecznego potępienia dla unikania bądź zmniejszania ciężarów podatkowych będących udziałem ogółu. Zjawisko to z pewnością miało związek z brakiem identyfikacji zdecydowanej większości społeczeństwa zobowiązanej, a często także zmuszanej do świadczeń na rzecz władcy z celami, na które przeznaczano dochody z podatków, tj. głównie utrzymanie dworu panującego, jego armii i prowadzonych kampanii wojennych. Ponadto tego rodzaju działanie, nie skierowane bezpośrednio przeciwko obywatelom, nie wzbudzało poczucia realnego zagrożenia<sup>30</sup>.

Opodatkowanie spełnia różne funkcje i cele. Podstawowymi wyróżnianymi w literaturze są funkcje fiskalne – podatek jest narzędziem pozyskiwania środków pieniężnych z przeznaczeniem na pokrycie potrzeb publicznych, gospodarcze – podatek generuje określone zjawiska ekonomiczne zaplanowane przez państwo, aktywizując bądź hibernując określone dziedziny i obszary gospodarcze, oraz społeczne – podatek jest instrumentem polityki społecznej państwa decydującego o uwolnieniu bądź obciążeniu fiskalnym wybranych grup podatników i wywołującego zamierzone (lub nie) pozagospodarcze skutki decyzji podatkowych<sup>31</sup>. Z funkcją społeczną związana jest powszechność opodatkowania, tj. objęcie obciążeniem daninami publicznymi szerokiego kręgu podatników oraz równość

---

bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, które wynika z ustawy podatkowej.

<sup>29</sup> *Digesta Justyniana* stanowią, sporządzony z woli cesarza Justyniana I Wielkiego, zbiór cytatów z wyselekcjonowanych pism 38 rzymskich wybitnych prawników z okresu od I wieku p.n.e. do III wieku n.e., wypowiadających się w różnych dziedzinach prawa. Zbiór podzielono na 50 ksiąg, z których dwie (47 i 48) dotyczą prawa karnego. Zob.: W. Litewski *Rzymskie prawo prywatne*, Warszawa 1990, s.107-109; K. Kolańczyk, *Prawo rzymskie*, Warszawa 1997, s. 84, 86. Proces kształtowania się prawa karnego skarbowego we współczesnym rozumieniu przypada na I połowę XIX wieku. Szerzej o tym piszę w IV rozdziale rozprawy.

<sup>30</sup> C. Beccaria, *O przestępstwach i karach*, Warszawa 1959, s. 181.

<sup>31</sup> J. Głuchowski wyróżnia funkcję redystrybucyjną bowiem dzięki podatkowi następuje redystrybucja dochodu i majątku narodowego między podatnikami a związkami publicznoprawnymi, której zakres zależy od struktury gospodarki i wielości jej sektorów (państwowego, spółdzielczego i prywatnego). Część dochodu wytworzonego w sektorach pozapaństwowych jest przejmowana do budżetu i za jego pośrednictwem przeznaczana na pokrycie zadań społecznych, oświatowych czy obronnych. Ponadto wyróżnia funkcję stymulacyjną, łączącą cechy przedstawionych funkcji gospodarczej i społecznej. op.cit., s. 471- 472.

opodatkowania oznaczającą jednakowe traktowanie podatników jako adresatów tych samych norm prawnopodatkowych<sup>32</sup>. W literaturze przedmiotu istnieje szereg klasyfikacji podatków. Dla potrzeb niniejszej rozprawy posłużono się podstawowym podziałem podatków na pośrednie i bezpośrednie jako najbardziej przydatnym do przejrzystego wyeksponowania pozycji pierwszej z wymienionych grup podatków w strukturze wpływów budżetowych. Podatki bezpośrednie wprost obciążają przychód, dochód lub majątek podatnika jako podmiotu podatku natomiast podatki pośrednie uiszczane są za pośrednictwem ceny płaconej przez nabywców określonych dóbr i usług. Podatkami pośrednimi są podatek od towarów i usług, od gier i akcyzowy. Podatkami bezpośrednimi są pozostałe podatki. W aspekcie związanym z tematem rozprawy zostaną szerzej omówione w dalszej części pracy.

## **2. Struktura wpływów budżetowych w latach 2006 - 2015**

### **2.1. Uzasadnienie wyodrębnienia struktur wybranych budżetów w ujęciu okresowym**

Temat niniejszej rozprawy wymaga przedstawienia, choćby w najbardziej syntetycznej formie, ewolucji struktury wpływów budżetu państwa w ujęciu zasobowym, z wyeksponowaniem wzrastającego znaczenia dochodów podatkowych w całości dochodów budżetowych. Za najbardziej przydatne dla celów pracy uznano przedstawienie struktury budżetów w proponowanym ujęciu w latach 2006 – 2014. Jednym z powodów przyjęcia takich ram czasowych było wejście w życie od dnia 1 stycznia 2006 r. regulacji<sup>33</sup> dostosowujących polskie finanse publiczne do warunków wynikających z akcesji Polski do UE. Innym powodem był zamiar zobrazowania uwarunkowań budżetowych, zwłaszcza wykonywania budżetu, w okresie wzrostu gospodarczego bezpośrednio poprzedzającym spowolnienie wynikające z ogólnoswiatowego kryzysu gospodarczego, w okresie spowolnienia gospodarczego dostrzegalnego w latach 2009 – 2010 oraz następnie, w okresie stopniowego powrotu na ścieżkę systematycznego rozwoju gospodarki. Istotną okolicznością przemawiającą za przyjęciem określonego okresu rozważań była, wynikająca ze stale rosnącej gospodarki narodowej, porównywalna wielkość przedstawianych budżetów. Poziom dochodów wcześniejszych budżetów pozbawia je tego waloru względem dochodów budżetów

---

<sup>32</sup> P. Zapadka, *Prawo podatkowe* w: A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2011, s. 142.

<sup>33</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

państwa wybranych do analizy. Wiarygodność i rzetelność dokonanych w pracy spostrzeżeń i ocen nakazuje ich usytuowanie w realiach budżetowych o zbliżonej skali<sup>34</sup>.

## 2.2. Struktura wpływów budżetowych w konstrukcji ustaw budżetowych

Strukturę wpływów budżetowych kształtują przede wszystkim środki publiczne, definiowane jako mające charakter pieniężny wszelkie wpływy zasilające jednostki sektora finansów publicznych. W literaturze przedmiotu znaleźć można różne klasyfikacje środków publicznych. Obejmują one zwłaszcza środki podatkowe i niepodatkowe, przymusowe i dobrowolne, budżetowe i pozabudżetowe, krajowe i zagraniczne<sup>35</sup>. Podstawową kategorią środków publicznych są, zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 pkt. 1 u.f.p. dochody publiczne, do których należą daniny publiczne, na które składają się podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, j.s.t., funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych (SFP) wynika z odrębnych ustaw. Powołany artykuł u.f.p. w kolejnych punktach wymienia dalsze dwie podstawowe kategorie środków publicznych tj. w pkt 2 i 3 – środki pochodzące z zagranicy oraz w pkt. 4 i 5 – przychody publiczne. Uzasadniony jest wszakże pogląd, iż wymienione we wskazanym przepisie środki zagraniczne z budżetu UE oraz uzyskane w ramach pomocy udzielanej przez państwa zrzeszone w EFTA, są w rzeczywistości, zależnie od źródła pochodzenia, dochodami publicznymi lub ewentualnie przychodami publicznymi. Dochodami publicznymi stają się z chwilą ich „umieszczenia” w budżecie państwa bądź j.s.t., natomiast w przypadku ich wydatkowania z budżetu na rzecz pozabudżetowych jednostek sektora publicznego stanowią przychody tych jednostek. Uprawnione jest zatem przyjęcie istnienia jedynie dwóch podstawowych kategorii środków publicznych; dochodów publicznych i przychodów publicznych<sup>36</sup>. Biorąc pod uwagę znaczenie środków publicznych dla architektury wpływów budżetowych i różnicę udziału w zasobie środków publicznych obu wymienionych zasadniczych kategorii, dominujące znaczenie dla budżetu mają dochody publiczne. W ustawie o finansach publicznych wymieniono rodzaje dochodów budżetu państwa, które

---

<sup>34</sup> Dochody budżetowe zrealizowane w roku 2005 wyniosły 179,8 mln zł, w roku 2004 – 156,3 mln zł, w roku 2003 – 152,1 mln zł itd.

<sup>35</sup> Zob.: P. Panfil, *Środki publiczne* w: A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 440 i nast.

<sup>36</sup> Szerzej o tym: J. M. Salachna, *Środki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych* w: E. Ruśkowski (red.) *System prawa...*, op.cit., s. 95-98.



dzielią się na podatkowe i niepodatkowe<sup>37</sup>. Podstawowym źródłem dochodów podatkowych są oczywiście poszczególne kategorie podatków, co wynika z poniższego zestawienia (tabela 1).

**TABELA 1: PROCENTOWY UDZIAŁ DOCHODÓW PODATKOWYCH W DOCHODACH BUDŻETOWYCH W LATACH 2006-2014**

wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
dochody budżetowe ogółem	100 %									
dochody podatkowe	88,5	87,3	86,6	78,3	88,9	87,6	86,3	86,6	89,9	89,8

*Źródło: opracowanie własne na podstawie dokonywanych przez NIK analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej //www.nik.gov.pl oraz sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa we wskazanych latach, <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp 28.03.2014, 14.07.2015 oraz 11-14.06.2016).*

Według art. 111 u.f.p. dochodami niepodatkowymi są opłaty w części nie stanowiącej dochodów j.s.t., przychodów państwowych funduszy celowych i innych jednostek SFP, cła, wpłaty z zysków przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, wpłaty z tytułu dywidendy, z zysku NBP i nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych, dochody państwowych jednostek budżetowych, a także z najmu i dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących składników majątkowych Skarbu Państwa, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw nie stanowiące przychodów z tytułu sprzedaży papierów wartościowych oraz prywatyzacji majątku, odsetki od udzielonych z budżetu państwa pożyczek krajowych i zagranicznych, od lokat terminowych ustanowionych ze środków zgromadzonych na centralnym rachunku bieżącym budżetu państwa oraz na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych lub organów władzy wykonawczej, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, odsetki wykupywane przez nabywców obligacji skarbowych lub

<sup>37</sup> J. Stankiewicz dokonał klasyfikacji i systematyzacji dochodów budżetowych w oparciu o różne cechy ich źródeł wyodrębniając dochody zasadnicze i uboczne, zwrotne i bezzwrotne, odpłatne i nieodpłatne, dobrowolne i przymusowe, zwyczajne i nadzwyczajne, publicznoprawne i prywatnogospodarcze, ze źródeł krajowych i zagranicznych. Zob.: J. Stankiewicz, *Klasyfikacja dochodów i wydatków budżetu państwa* w: C. Kosikowski E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i...*, op.cit., s. 313 i nast. Tamże przywołano różne klasyfikacje wynikające z kryteriów ekonomicznych, prawnych i organizacyjnych dokonane przez J. Harasimowicza w *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 75-79.

nadwyżka wynikająca z różnicy pomiędzy ceną emisyjną a wartością nominalną zbywanych obligacji skarbowych, grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz Skarbu Państwa oraz inne dochody określone w odrębnych ustawach i umowach międzynarodowych. Dochodami niepodatkowymi są również środki europejskie i przeznaczone na realizację programów związanych z ustanowieniem Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego, Norweskiego Mechanizmu Finansowego i Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa oraz w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna.

Akcesja Polski do UE wymagała określenia nowych zasad ujmowania w budżecie państwa poszczególnych kategorii środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy zagranicznej i - w konsekwencji - nowych reguł zarządzania tymi środkami.<sup>38</sup> Wynikająca z przystąpienia do UE skala przyznanej Polsce pomocy finansowej w ramach Nowej Perspektywy Finansowej na lata 2007 – 2013, zabezpieczenie transparentności zarządzania środkami publicznymi (zwłaszcza w zakresie projektów unijnych), finansowanych z różnych źródeł i zasilanych przez jeden połączony strumień finansowy, uzasadniało konieczność włączenia środków unijnych do budżetu państwa.

Dochodami budżetu państwa są od roku 2007<sup>39</sup> środki uzyskane z UE dla perspektywy finansowej na lata 2007-2013, po ich przekazaniu w złotych na rachunek dochodów budżetu państwa. Od roku 2010 został wyodrębniony budżet środków europejskich, w którym zaplanowano podlegające refundacji z budżetu UE, wydatki przeznaczone na realizację programów z finansowym udziałem środków europejskich. W ustawie określono łączną kwotę dochodów środków europejskich, łączną kwotę wydatków środków europejskich oraz kwotę deficytu tych środków<sup>40</sup>. Z budżetu środków europejskich wyłączono środki z UE i innych źródeł niepodlegające zwrotowi, przeznaczone na projekty pomocy technicznej, które

---

<sup>38</sup> Polska dostosowywała swój system prawny do prawa wspólnotowego w dłuższym procesie rozpoczętym podpisaniem w dniu 16 grudnia 1991 r. układu stowarzyszeniowego (Układu Europejskiego) między RP a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, który wszedł w życie po jego ratyfikacji przez wszystkie strony w dniu 1 lutego 1994 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 z późn. zm.). Art. 68 układu obligował Polskę do dostosowania obecnie obowiązującego i przyszłego ustawodawstwa do systemu funkcjonującego w UE. Proces dostosowawczy został w zasadniczej części zakończony ustawą z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie i uchynieniu niektórych ustaw w związku z uzyskaniem przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 96, poz. 959). Zob.: E. Ruśkowski, *Wpływ akcesji Polski do Unii Europejskiej na źródła prawa budżetowego i finansowego jednostek samorządu terytorialnego* w: E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 86.

<sup>39</sup> Zgodnie z art. 96 pkt 16 i art. 200 ust. 4 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104) w brzmieniu obowiązującym od 29 grudnia 2006 r. ustaloną nowelą do ustawy z dn. 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 249, poz. 1832).

<sup>40</sup> Art.2 ustawy budżetowej na rok 2010 z dn. 22 stycznia 2010 r. (Dz.U. z 2010 r., Nr 19, poz.102) oraz NIK *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2010 roku*, Warszawa 2011 s. 37 i 51. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 15.03.2014).

ujęto w budżecie państwa. Środki te wraz z budżetem środków europejskich stanowią w ostatnich kilku latach średnio czwartą część będącego do rozdysponowania łącznego zasobu dochodów budżetowych, ujmowanych w ustawach budżetowych, co ilustruje poniższa tabela.

**TABELA 2: PROGNOZOWANA W USTAWACH BUDŻETOWYCH STRUKTURA DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA W LATACH 2006-2015 ( w mln zł )**

Ustawa budżetowa na rok w tym:	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
dochody budżetu państwa ogółem	195.282	228.953	281.892	272.912	249.007	273.144	293,766	275.729	277.782	286.700
Dochody podatkowe	174.449	192.188	228.194	205.812	223.225	242.670	264.803	239.150	247.980	257.591
Dochody niepodatkowe	18.683	22.078	18.416	25.336	22.411	28.049	27.125	34.979	28.148	27.561
Wpłaty z UE	2.043									
Środki z UE i innych źródeł niepodlegające zwrotowi		14.687	35.282	41.764	3.370	2.425	1.837	1.601	1.654	1.548
Dochody budżetu środków europejskich					41.837	68.597	72.570	81.403	77.957	77.843

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych dla wymienionych lat oraz dokonywanych przez NIK analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej <http://www.nik.gov.pl/> oraz sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa we wskazanych latach <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp 2 - 28.03.2014, 13.07.2015 i 2-6.07.2016).

W pierwszej części badanego okresu dominującą pozycją stanowiącą 89,3% prognozowanych w ustawie budżetowej dochodów budżetu państwa były dochody podatkowe. Drugą istotną pozycję stanowiły dochody niepodatkowe – 9,6 %. W roku 2006 po raz trzeci uwzględniono w ustawie budżetowej zasilenie budżetu przyznanymi Polsce w

trakcie negocjacji akcesyjnych, jednorazowymi wpłatami z UE przeznaczonymi na utrzymanie płynności budżetu państwa we wstępnej fazie członkostwa. Zaplanowano wpłaty z tego źródła w wysokości ponad 2 mln zł, co stanowiło 1,02 % zaplanowanych dochodów ogółem<sup>41</sup>. Plan, według ustawy budżetowej na ten rok przewidywał transfery finansowe do Polski w wysokości 22.621,4 mln zł<sup>42</sup>.

Rok **2007** zaznaczył się zmianą ustawodawstwa<sup>43</sup> regulującego sektor finansów publicznych w zakresie sposobu ujmowania w ustawie budżetowej środków pochodzących z budżetu UE i środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, a także trybu ich wydatkowania. Środki te przeznaczone na finansowanie projektów i programów realizowanych przez rząd określono jako dochody (i wydatki) budżetu państwa<sup>44</sup>. W ustawie budżetowej założono, że środki z tego źródła będą stanowiły 6,4 % prognozowanych ogólnych dochodów budżetu państwa. Plan dochodów podatkowych zakładał ich udział w wysokości 83,9 % a dochodów niepodatkowych – 9,64 % w planie ogólnych dochodów budżetowych<sup>45</sup>.

W ustawie budżetowej na rok **2008** przewidziano wzrost udziału środków pochodzących z budżetu UE i środków pochodzących z pomocy zagranicznej niepodlegających zwrotowi do wysokości 12,5 % planowanych ogólnych dochodów budżetu państwa. Udział dochodów podatkowych miał się obniżyć do wysokości 80,9 %, a dochodów niepodatkowych do 6,5%<sup>46</sup>. W uzasadnieniu do ustawy budżetowej przyjęto, iż tempo wzrostu gospodarczego w stosunku do poprzedniego roku będzie niższe o 1 %, co miało być konsekwencją zwolnienia tempa wzrostu popytu krajowego, upatrywanego jako główny czynnik wzrostu gospodarczego.

---

<sup>41</sup> Ustawa z dn. 17 lutego 2006 r. ustawa budżetowa na rok 2006 (Dz.U. z 2006 r. nr 35, poz. 244) a także *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2006 roku, Bilans przepływów finansowych, poz.5, Instrument poprawy płynności*, NIK, Warszawa 2007 s. 40 i 140 – tabela nr 41, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 17.03.2014).

<sup>42</sup> *Ibidem*, s.140, tabela nr 41 *Bilans przepływów finansowych, poz. I, Transfery z UE do Polski*. W 2006 roku Polska otrzymała z UE środki w wysokości 20.453,5 mln zł, z których jedynie 2.646,9 mln zł wpłynęło na dochody budżetu państwa.

<sup>43</sup> Ustawa z dn. 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 249 poz. 1832).

<sup>44</sup> Zgodnie z art. 96 pkt 16 i art. 97 pkt. 10 ustawy z dn. 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104), patrz także przypis 26. Chodzi tu o środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Europejskiego Funduszu Rybołówstwa, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej „Sektora gwarancji”, Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich, Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego, Szwajcarskiego Mechanizmu Finansowego i Norweskiego Mechanizmu Finansowego. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2007 roku*, NIK Warszawa 2008 s. 34. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21.03.2014).

<sup>45</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2007 z dnia 25 stycznia 2007 r. (Dz.U. z 2007 r., Nr 15, poz.90) Załącznik nr 1 „Dochody budżetu państwa w 2007r”. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21.03.2014).

<sup>46</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2008 z dn. 23 stycznia 2008 r. (Dz.U. z 2008 r., Nr 19, poz.117), Załącznik nr 1, *Dochody budżetu państwa w 2008 r.*, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 22.03.2014).

Przewidywano także zwolnienie tempa wzrostu eksportu i importu. Wzrosnąć miało natomiast (o 2 %) przeciętne zatrudnienie w gospodarce narodowej oraz przeciętne wynagrodzenie (o 6 %) <sup>47</sup>.

W pierwotnym projekcie ustawy budżetowej na rok **2009** zaplanowano dochody budżetu państwa na kwotę 303.034,8 mln zł. Prognozę tą oparto na spodziewanym rozwoju sytuacji gospodarczej wynikającej z szacowania wskaźników czynników makroekonomicznych mających pozytywny wpływ na wysokość dochodów budżetu państwa. Założono, iż wzrost zatrudnienia w gospodarce osiągnie 2,0%, realna dynamika wzrostu – 4,8 %, wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych – 2,9 %, dynamika wzrostu wynagrodzeń w gospodarce narodowej – 3,6 % a spożycie ogółem wzrośnie o 4,5 %. <sup>48</sup> Przewidywano niższą w stosunku do poprzedniego roku dynamikę wzrostu PKB, co w zestawieniu ze skutkami zmian systemowych w obszarze podatków (wprowadzenie nowej skali podatkowej dla osób fizycznych, planowane ułatwienia osobom prawnym rozliczania podatku od towarów i usług <sup>49</sup>) miało przynieść zmniejszenie tempa wzrostu dochodów podatkowych. Wobec stale zmniejszających się w kolejnych miesiącach roku 2009 wpływów z podatków pośrednich i podatku dochodowego od osób prawnych konieczne było uchwalenie nowelizacji ustawy budżetowej. <sup>50</sup> Określono w niej prognozowane dochody podatkowe na poziomie o 18,1 % niższym niż planowane w ustawie budżetowej przed nowelizacją. <sup>51</sup> Pozwoliło to na wykonanie budżetu w części dotyczącej dochodów podatkowych, wszakże na poziomie niższym od pierwotnych założeń oraz roku 2008. <sup>52</sup> W stosunku do roku 2008 niekorzystnie zmieniła się także skala zaległości z tytułu podatków i innych należności budżetowych, które zwiększyły się o 6,9 %, wynosząc na dzień 31 grudnia 2009 roku 26,7 mld zł. <sup>53</sup> W

---

<sup>47</sup> *Uzasadnienie do ustawy budżetowej na 2008 r.* Rada Ministrów Warszawa 2007. <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp 21.08.2014).

<sup>48</sup> *Ustawa budżetowa na rok 2009. Uzasadnienie ustawy budżetowej na 2009 rok w układzie zadaniowym*, Rada Ministrów, Warszawa, wrzesień 2008. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 23.08.2014).

<sup>49</sup> Zmiany dotyczyły min. wprowadzenie korzystniejszej dla podatnika skali podatkowej w PIT, skrócenie terminu zwrotów podatku VAT ze 180 do 60 dni oraz umożliwienie rozliczenia podatku należnego z tytułu importu na deklaracji podatkowej, w przypadku niektórych procedur uproszczonych. Przyspieszenie realizacji zwrotów i rozliczenia podatku spowodowało jednorazowe obniżenie wpływów do budżetu. *Uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej na 2009 rok w układzie zadaniowym*, MF Warszawa 2009.10.01, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 22.08.2014)..

<sup>50</sup> Ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o zmianie ustawy budżetowej na 2009 rok (Dz.U. z 2009 r, Nr 128 poz.1057).

<sup>51</sup> Ustawa budżetowa na rok 2009 z dnia 9 stycznia 2009 (Dz.U. z 2009 r, Nr 10 poz. 58).

<sup>52</sup> Prognozę dochodów podatkowych w ustawie budżetowej na rok 2009 po nowelizacji określono w kwocie 205.812,3 mln zł, tj. o 45.621,9 mln zł niższej od ustalonej w ustawie budżetowej z 9 stycznia 2009 roku i o 13.687,1 mln zł od wykonania w 2008 roku. Zrealizowane dochody w 2009 roku wyniosły 214.878,8 mln zł i były o 9.066,5 mln zł wyższe od prognozy po nowelizacji ustawy. W porównaniu do wykonania w roku 2008 były niższe o 4.620,6 mln zł. *Analiza wykonania budżetu Państwa i założeń polityki pieniężnej w 2009 roku*, NIK Warszawa 2010 str.53-54. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 24.03.2014).

<sup>53</sup> *Ibidem* s. 10.

znowelizowanej ustawie składające się na łączne dochody budżetu państwa, prognozowane środki z UE i z innych źródeł niepodlegających zwrotowi, określono na kwotę 41.763,5 mln zł<sup>54</sup>. Kwota ta została zwiększona w stosunku do określonej w pierwotnej wersji ustawy o 8.162,0 mln zł.<sup>55</sup>

W roku **2010** po raz pierwszy, jak wyżej wspomniano, wyodrębniono budżet środków europejskich, który obejmował dochody z tytułu realizacji programów z finansowym udziałem środków europejskich.<sup>56</sup> W budżecie państwa na ten rok (i kolejne lata) ujmowano jedynie środki na realizację projektów pomocy technicznej, pozyskane z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Ponadto ustawa budżetowa uwzględniała środki Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004-2009, Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004-2009 oraz środki pochodzące z tytułu refundacji wydatków poniesionych na realizację projektów i programów objętych Narodowym Planem Rozwoju w latach 2004-2006<sup>57</sup>. Dochody te miały stanowić 1,35 % ogółu zaplanowanych dochodów budżetowych, dochody niepodatkowe – 9,0 %, natomiast dochody podatkowe – 89,6 % prognozy ustawowej.<sup>58</sup> W omawianym roku, na podstawie przewidywanych transferów finansowych, planowano zasilenie Polski napływem środków z budżetu UE w wysokości 48.293,6 mln zł<sup>59</sup>. Wymienione w ustawie budżetowej zsumowane środki pozyskane z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej oraz określone jako dochody środków europejskich miały stanowić 18,2 % dochodów budżetu państwa ogółem, prognozowanych w ustawie oraz 15,4 % sumy tych

---

<sup>54</sup> Art.1 pkt.1 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o zmianie ustawy budżetowej na 2009 rok (Dz.U. z 2009 r, Nr 128 poz.1057) zmieniający art.1 ust.1 pkt.2 ustawy budżetowej na rok 2009 z dnia 9 stycznia 2009 (Dz.U. z 2009 r, Nr 10 poz. 58).

<sup>55</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2009 roku*, op.cit. s. 39 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 24.03.2014).

<sup>56</sup> W doktrynie prawa finansowego i finansów publicznych zastrzeżenia budzi problem charakteru prawnego budżetu środków europejskich oraz pozycji i statusu tego budżetu w stosunku do budżetu państwa. Szczególne wątpliwości budzi kwestia czy budżet środków europejskich jest integralną częścią budżetu państwa ( jak zawarto w art.177 ust.1 projektu u.f.p. przyjętego przez rząd 17 października 2008 r.), jest budżetem wyodrębnionym w ramach budżetu państwa (jak określono w części szczegółowej dziale III pkt. f. pkt.1 uzasadnienia do rządowego projektu u.f.p. s.36. <http://bip.kprm.gov.pl>, (dostęp 22.08.2014 r.) czy też oddzielnym od budżetu państwa (jak sformułowano w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2010 – druk sejmowy nr 2375 z dnia 30 września 2009 r., s. 28). W tekście u.f.p. pominięto to zagadnienie stwierdzając w art. 117 ust.1, iż budżet środków europejskich jest rocznym planem dochodów i podlegających refundacji wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, z wyłączeniem środków przeznaczonych na realizację projektów pomocy technicznej. Szerzej na ten temat: M. Tyniewicki *Ustawa budżetowa* w: E. Ruśkowski, J. M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 535 i nast.

<sup>57</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2010 roku*, op.cit. s. 51,62. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 25.03.2014).

<sup>58</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2010 z dn. 22 stycznia 2010 r. (Dz.U. z 2010 r., Nr 19, poz.102) Załącznik nr 1. *Dochody budżetu państwa w 2010 r.*

<sup>59</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2010 roku*, op.cit. *Bilans przepływów finansowych wynikający z napływu środków z UE.*, s. 131, Tabela 33 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 25.03.2014).

dochodów i dochodów budżetu środków europejskich. Udział dochodów podatkowych w tak określonym zasobie dochodów wynosił 75,9 % a niepodatkowych 7,6 %<sup>60</sup>.

Łączną kwotę podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa w roku **2011** ustalono w ustawie budżetowej<sup>61</sup>, jak wskazano wyżej, na poziomie 273.144,4 mln zł. Założono zwiększone tempo wzrostu dochodów podatkowych w oparciu o przewidywaną, wyższą niż w roku poprzednim dynamikę wzrostu PKB. Wzrosnąć miały również inne czynniki makroekonomiczne istotnie wpływające na sytuację gospodarczą, tj. stan zatrudnienia, spożycie, przeciętne wynagrodzenie oraz ceny towarów i usług konsumpcyjnych.<sup>62</sup> Dochody budżetu środków europejskich zaplanowano na kwotę 68.597,3 mln zł<sup>63</sup>. Dochody te, wraz z wymienionymi w ustawie budżetowej środkami pozyskanymi z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej, miały stanowić 20,6 % zsumowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich. Dochody podatkowe stanowiły 70,5 % tak skonstruowanej puli dochodów a dochody niepodatkowe – 8,1 %. W relacji do zaplanowanych w ustawie dochodów budżetu państwa ogółem udział dochodów budżetu środków europejskich i środków europejskich na pomoc techniczną kształtował się na poziomie 25,1 %, dochodów podatkowych – 88,8 %, a niepodatkowych – 10,2 %.<sup>64</sup>

Konstruowanie budżetu na rok **2012** wymagało uwzględnienia ograniczeń ostrożnościowych i sanacyjnych przewidywanych procedurą nadmiernego deficytu, którą objęto Polskę<sup>65</sup>. Założono wzrost dochodów budżetu państwa, który miał wynikać z zaistnienia korzystnych czynników makroekonomicznych. Najważniejszymi z tych wskaźników uzasadniających pozytywną prognozę dochodów były realny wzrost PKB,

---

<sup>60</sup> Wyliczenia własne, zob. przypis 54.

<sup>61</sup> Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. ustawa budżetowa na rok 2011 (Dz.U. z 2011 r., Nr 29, poz. 150).

<sup>62</sup> *Założenia projektu budżetu państwa na rok 2011*, RM, Warszawa lipiec 2010 r. s 15-21.

<sup>63</sup> Na tą kwotę składały się środki zaplanowane na realizację programów operacyjnych w ramach Narodowej Strategii Spójności na lata 2007 – 2013 – 46.678,2 mln zł, Wspólnej Polityki Rolnej – 21.220,3 mln zł, Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy – 153,9 mln zł i Programu Operacyjnego Zrównoważony Rozwój Sektora Rybołówstwa i Nadbrzeżnych Obszarów Rybackich – 545,0 mln zł. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2011 roku*, NIK Warszawa 2012 s. 9, 143-144. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 27.03.2014).

<sup>64</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2011 (Dz.U. z 2011 r., Nr 29, poz. 150) Załącznik nr 1 *Dochody budżetu państwa w 2011 r.*, Załącznik nr 3. *Dochody budżetu środków europejskich w 2011 r* oraz *Analiza wykonania budżetu... w 2011 roku*, op.cit., s. 8- 9, 131-132.

<sup>65</sup> Polska została zobowiązana do podjęcia działań skutkujących trwałym zmniejszeniem deficytu instytucji rządowych i samorządowych do poziomu nieprzekraczającego 3 % PKB. Jednocześnie wobec przekroczenia na koniec 2010 roku ostrożnościowego 50 % prognozy relacji kwoty państwowego długu publicznego do PKB uruchomiono ograniczenia zawarte w art. 86 ust.1 u.f.p. określające stosunek deficytu budżetu państwa do planowanych dochodów budżetu państwa na poziomie analogicznym jak w roku poprzednim, tj. 14,7 %. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2010 r., Nr 257, poz. 1726) a także *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2012 roku* NIK Warszawa 2013 s. 7-8, 38. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 29.03.2014).

spożycia prywatnego, zatrudnienia i wynagrodzeń w gospodarce narodowej oraz średnioroczny wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych<sup>66</sup>. Ponadto planowano zmiany systemowe w postaci m.in. wprowadzenia nowego podatku od wydobycia niektórych kopalin, podwyższenie obciążającej pracodawcę części składki rentowej, podwyższenia stawki podatku od towarów i usług na odzież dla niemowląt i obuwie dla dzieci, podatku akcyzowego czy zmiany płatności zaliczek na podatki dochodowe od działalności gospodarczej.<sup>67</sup> W ustawie budżetowej dochody budżetu środków europejskich zaplanowano na kwotę 72.570,1 mln zł<sup>68</sup>.

Wraz z wymienionymi w ustawie budżetowej środkami pozyskanymi z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej, dochody budżetu środków europejskich miały stanowić 20,2 % zsumowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich, zatem tylko nieznacznie mniej niż w roku poprzednim, Dochody podatkowe stanowiłyby 71,9 %, a dochody niepodatkowe – 7,4 % tak określonego zasobu dochodów budżetowych. W stosunku do zaplanowanych w ustawie dochodów budżetu państwa ogółem udział dochodów budżetu środków europejskich i środków europejskich na pomoc techniczną kształtował się na poziomie 25,3 %, dochodów podatkowych – 90,1 %, a niepodatkowych – 9,2 %.<sup>69</sup>

Tworzenie budżetu na rok **2013** odbywało się w warunkach słabszego niż w roku poprzednim tempa wzrostu światowego PKB, niższych prognoz wzrostu gospodarczego w UE będącego efektem trwającego kryzysu w strefie euro i oddziaływania negatywnych relacji między sytuacją makroekonomiczną, stanem finansów publicznych i sytuacją sektora bankowego w peryferyjnych gospodarkach tej strefy. Pogorszenie koniunktury w otoczeniu

---

<sup>66</sup> *Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2012, tom I*, RM, Warszawa 2011, s.27-28. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 29.03.2014).

<sup>67</sup> *Ibidem* s. 28. Zakładano, że na poziom dochodów budżetowych w 2012 roku będą miały m.in. skutki zmian systemowych wprowadzonych w roku poprzednim, przede wszystkim podwyżka stawek podatku od towarów i usług, ograniczenie prawa do odliczeń tego podatku od samochodów osobowych z homologacją ciężarową oraz paliw używanych do ich napędu i likwidacja ulg w podatku akcyzowym z tytułu dodawanych do paliw silnikowych biokomponentów. Planowano też dodatkowe zmiany w systemie podatkowym t.j. podwyżkę stawki akcyzy na papierosy i zmianę ordynacji podatkowej ograniczającą możliwość unikania podatku od zysków kapitałowych uzyskiwanych z lokat bankowych. Zob.: *Założenia projektu budżetu państwa na rok 2012*, RM Warszawa, kwiecień 2011, s.11.

<sup>68</sup> Wymieniona kwota zawierała dochody wynikające z realizacji Narodowej Strategii Spójności 2007-2013 w wysokości 51.929,4 mln zł, Wspólnej Polityki Rolnej – 19.723,3 mln zł, Programu Operacyjnego Zrównoważony Rozwój Sektora Rybołówstwa i Nadbrzeżnych Obszarów Rybackich 2007-2013 – 579,9 mln zł., Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy – 233,8 mln zł., Norweskiego Mechanizmu Finansowego i Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego – 112,7 mln zł. *Analiza wykonania budżetu państwa ... w 2012 roku*, op.cit., s. 9. . <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 30.03.2014).

<sup>69</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2012 (Dz.U. z 15 marca 2012 r., poz. 273) Załącznik nr 1 *Dochody budżetu państwa w 2012 r.*, Załącznik nr 3 *Dochody budżetu środków europejskich w 2012 r.* oraz *Analiza wykonania budżetu... w 2012 roku*, op.cit., s. 8, 67-69.



zewnątrznym Polski „przełożyło się” na spowolnienie krajowego wzrostu gospodarczego. Oczekiwano jednak stopniowej poprawy koniunktury światowej, nieznacznego przyspieszenia popytu i spożycia wewnętrznego, obniżenia inflacji i co najmniej utrzymania na ubiegłorocznym poziomie tempa wzrostu inwestycji. Szacowano obniżenie tempa wzrostu PKB do 2,2 % (w 2012 r.-2,5 %).<sup>70</sup> Zakładano, że na wzrost dochodów budżetu państwa będą miały przede wszystkim wpływ także takie czynniki makroekonomiczne jak wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych (o 2,7 %), wynagrodzeń w gospodarce narodowej (o 4,6 %), zatrudnienia w gospodarce narodowej (o 0,2 %) i spożycia prywatnego (o 5, %). Mniejszy wpływ na dochody miał wynikać z planowanych zmian w systemie podatkowym. Zmiany te obejmowały: ograniczenie stosowania do 50,0 % kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych, włączenie spółek komandytowo-akcyjnych do zakresu podmiotowego ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podniesienie stawki podatku akcyzowego na papierosy o 5,0 %, likwidację ulgi z tytułu użytkowania sieci Internet, zmianę zakresu ulgi z tytułu wychowywania dzieci oraz skutek wprowadzenia odliczenia od dochodu wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego (IKZE).<sup>71</sup> Ponadto zakładano ponowne zwiększenie udziału j.s.t. we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z art. 89 u.d.j.s.t..<sup>72</sup>

Wymienione w pierwotnej ustawie budżetowej środki pozyskane z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej łącznie z dochodami budżetu środków europejskich miały stanowić 21,7 % zsumowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich, zatem więcej niż w roku poprzednim. Dochody podatkowe miały stanowić 69,8 %, a dochody niepodatkowe – 8,0 % tak skonstruowanego zasobu dochodów budżetowych. W stosunku do zaplanowanych w pierwotnej ustawie dochodów budżetu państwa ogółem udział dochodów budżetu środków europejskich i środków europejskich na pomoc techniczną wynosił 27,7 %, dochodów podatkowych – 89,1 % a niepodatkowych – 10,2 %.<sup>73</sup>

W znowelizowanej w II połowie 2013 roku ustawie budżetowej założono wykonanie dochodów budżetu państwa w kwocie niższej od uprzednio planowanej o 23.655,9 mln zł

---

<sup>70</sup> *Ustawa budżetowa na rok 2013. Uzasadnienie. Tom I*, Rada Ministrów, Warszawa wrzesień 2012, s. 5-6,21. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 05.04.2014).

<sup>71</sup> *Ibidem* s.25-26.

<sup>72</sup> Udział j.s.t. we wpływach w tym podatku miał wzrosnąć z 49,11 % w 2012 roku do 49,27 % natomiast udział w podatku dochodowym od osób prawnych miał pozostać na ubiegłorocznym poziomie 22,86 %, *Ibidem*, s. 21. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 05.04.2014).

<sup>73</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz.U. z dnia 5 lutego 2013 r., poz. 169), Załącznik nr 1. *Dochody budżetu państwa w 2013 r.*, Załącznik nr 3. *Dochody budżetu środków europejskich w 2013 r.* <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 06.04.2014).

(7,9%). Dochody podatkowe miały być niższe o 27.832,5 mln zł (o10,4%) natomiast dochody niepodatkowe miały wzrosnąć o 4.172,0 mln zł (o13,5%). Nieznacznie wzrosnąć (o 4,5 mln zł – 0,3%) miały także środki z UE i innych źródeł<sup>74</sup>. Wzrósł udział planowanych do pozyskania środków zewnętrznych zarówno w relacji do dochodów budżetu państwa ogółem jak i do sumy tych dochodów i kwoty wsparcia zagranicznego.

Pomoc zagraniczna na realizację projektów pomocy technicznej łącznie z dochodami budżetu środków europejskich stanowiły 23,1 % zsumowanych prognozowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich, tj. o 1,4 % więcej niż w poprzednim tekście ustawy budżetowej. Dochody podatkowe miały stanowić 66,7 %, a dochody niepodatkowe – 9,8 % tak przyjętej konstrukcji zasobu dochodów budżetowych. W stosunku do zaplanowanych w znowelizowanej ustawie dochodów budżetu państwa ogółem udział dochodów budżetu środków europejskich i środków europejskich na pomoc techniczną miał wynosić 30,1 % dochodów podatkowych – 86,7 %, a niepodatkowych – 12,7 %.<sup>75</sup>

Tworząc budżet na rok **2014** założono, iż podstawowym czynnikiem wpływającym na jego wykonanie będzie niestabilna sytuacja gospodarcza w Europie i na świecie. Przyjęto wzrost spożycia i inwestycji prywatnych i ogólnie popytu wewnętrznego, uzasadniany przede wszystkim konkurencyjnością kosztową polskich przedsiębiorstw. Podobnie jak rok wcześniej oczekiwano stopniowej poprawy koniunktury światowej, niskiej inflacji, utrzymania ubiegłorocznego poziomu stopy bezrobocia i śladowego (o 0,1%) obniżenia poziomu zatrudnienia w całej gospodarce narodowej, a także wzrostu płacy realnej o 1% w stosunku do 2013 r.. Założono wzrost PKB o 2,5 %. Przyjęto, że obok wymienionych czynników makroekonomicznych na dochody budżetu wpłynie ograniczony wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych (o 2,4 %), wynikający z braku presji popytowej i płacowej w gospodarce, stabilizacja cen surowców, dalsza aprecjacja złotówki i konsekwentne zacieśnianie polityki fiskalnej opartej o decyzje dotyczące zmian stóp procentowych

---

<sup>74</sup> Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013 podpisana przez Prezydenta RP w dniu 4 października 2013 r. (Dz.U. z dnia 14 października 2013 r., poz.1212).

<sup>75</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013 . (Dz.U. z dnia 14 października 2013 r., poz.1212), Załącznik nr 1. *Dochody budżetu państwa w 2013 r.*, Załącznik nr 26. *Plan dochodów i wydatków budżetu środków europejskich oraz budżetu państwa w latach 2013-2015 w zakresie Narodowej Strategii Spójności w latach 2007-2013, Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy, Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009-2014 i Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009-2014, Programu Operacyjnego Zrównoważony Rozwój Sektora Rybołówstwa i Nadbrzeżnych obszarów Rybackich oraz Wspólnej Polityki Rolnej*, Tabela 1, a także na podstawie ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz.U. z dnia 5 lutego 2013 r., poz. 169), Załącznik nr 3. *Dochody budżetu środków europejskich w 2013 r.*; <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 06.04.2014).

podejmowane przez RPP. Przewidywano również zmiany w systemie podatkowym, z których najważniejsze to likwidacja tzw. „ulgi w podatku VAT”, która umożliwiała zwrot osobom fizycznym niektórych wydatków remontowych i budowlanych, zmianę w zakresie ograniczenia przy odliczaniu podatku naliczonego przy zakupie samochodów z tzw. ”kratką” i paliwa do ich napędu, rozszerzenie katalogu wyrobów, wobec których stosuje się mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług, zniesienie zwolnienia od akcyzy dla gazu ziemnego używanego do opału i napędu oraz podwyższenie stawki podatku na wyroby tytoniowe.<sup>76</sup>

Środki pozyskane z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej oraz dochody budżetu środków europejskich miały stanowić 22,4 % zsumowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich, ponownie więcej niż w roku poprzednim. Dochody podatkowe miały stanowić 69,7 %, a dochody niepodatkowe – 7,9 % tak określonego zasobu dochodów budżetowych. W stosunku do zaplanowanych w ustawie dochodów budżetu państwa ogółem udział dochodów budżetu środków europejskich i środków europejskich na pomoc techniczną wynosił 28,7 %, dochodów podatkowych – 89,3 %, a niepodatkowych – 10,1 %.<sup>77</sup>

Konstruując budżet na rok **2015** założono, iż podstawowym czynnikiem wpływającym na jego wykonanie będzie słaba koniunktura gospodarcza w UE będąca głównie konsekwencją niskiego popytu krajowego w krajach unijnych, który z kolei przełożył się na niski import UE. Czynniki te, podobnie jak w poprzednich latach, miały wpływać na popyt na polskie towary i usługi. Przyjęto, że udział inwestycji publicznych w PKB ustabilizuje się na poziomie ok. 4%, co miało wynikać z równoległego realizowania inwestycji przewidzianych w perspektywie finansowej na lata 2007-2013 i w nowej perspektywie na lata 2014-2020. Oczekiwano zmniejszenia zależności polskiej gospodarki od sytuacji na rynkach zewnętrznych na korzyść popytu wewnętrznego. Założono także obniżenie tempa wzrostu eksportu i w efekcie spadek udziału eksportu w PKB. Podobnie jak w poprzednich latach oczekiwano stałej poprawy koniunktury światowej, niskiej inflacji, wzrostu poziomu zatrudnienia w gospodarce narodowej o 0,7% , a także wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej o 4,7%. Założono wzrost PKB o 3,8 %. Przyjęto, że obok wymienionych czynników makroekonomicznych na dochody budżetu

---

<sup>76</sup> *Założenia projektu budżetu państwa na rok 2014*. RM, Warszawa czerwiec 2013, s. 4-12, *Ustawa budżetowa na rok 2014. Uzasadnienie*, RM, Warszawa wrzesień 2013, s. 5-10, 12-14. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 15.07.2015).

<sup>77</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2014 (Dz.U. z 2014 r., poz. 162), Załącznik nr 1. *Dochody budżetu państwa w 2014 r.*, Załącznik nr 3. *Dochody budżetu środków europejskich w 2014 r.* <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 16.07.2015).

wpływie spodziewane przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego wynikające ze wzrostu popytu krajowego, na który ma się przede wszystkim złożyć wzrost spożycia prywatnego i wysoka dynamika inwestycji prywatnych. Innymi czynnikami branymi pod uwagę przy tworzeniu budżetu były: minimalny wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych, stabilizacja polityki płacowej w gospodarce, cen surowców, tendencja aprecjacyjna złotówki i konsekwentna polityka fiskalna prowadzona na podstawie decyzji RPP w zakresie zmian stóp procentowych.<sup>78</sup>

Środki pozyskane z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej oraz dochody budżetu środków europejskich miały stanowić 21,8 % zsumowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich, ponownie więcej niż w roku poprzednim. Dochody podatkowe miały stanowić 70,7 %, a dochody niepodatkowe – 7,6 % tak określonego zasobu dochodów budżetowych. W stosunku do zaplanowanych w ustawie dochodów budżetu państwa ogółem udział dochodów budżetu środków europejskich i środków europejskich na pomoc techniczną wynosił 27,7 %, dochodów podatkowych – 89,8 %, a niepodatkowych – 9,6 %.<sup>79</sup>

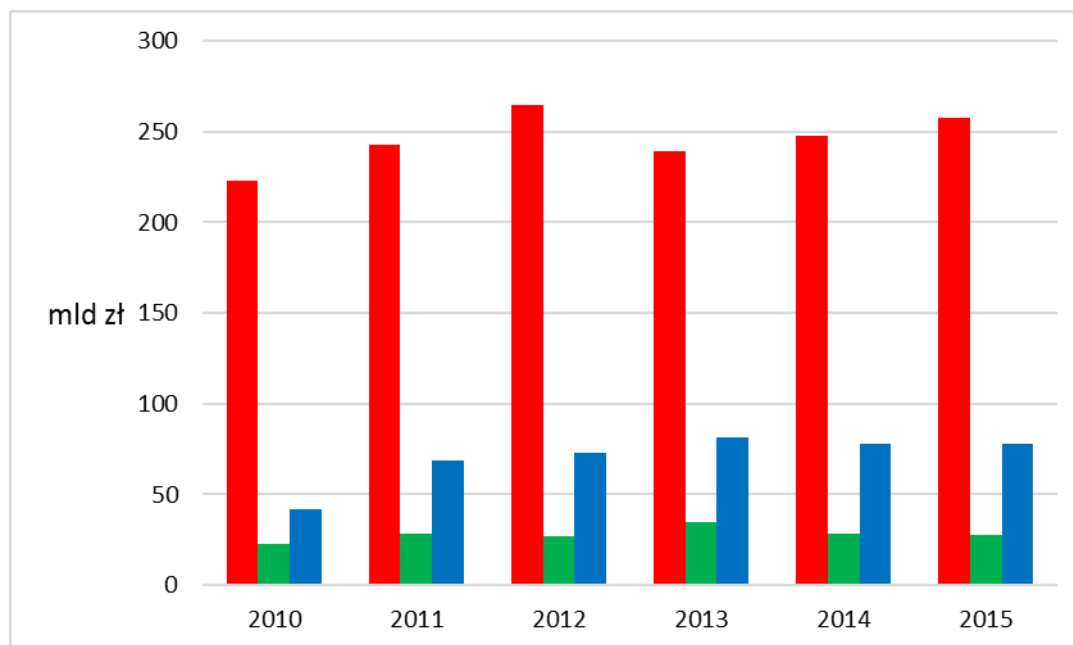
Na przestrzeni ostatnich lat rośnie udział planowanych dochodów budżetu środków europejskich i środków pozyskanych z UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej na realizację projektów pomocy technicznej, w relacji do prognozowanych zsumowanych dochodów budżetu państwa ogółem i dochodów budżetu środków europejskich. Jednocześnie jednak systematycznie rośnie także prognozowany udział dochodów podatkowych w tak skonstruowanym zasobie budżetowym, przy nieznacznie zmieniającym się (oscylującym wokół 10 %) udziale dochodów niepodatkowych budżetu państwa.

---

<sup>78</sup> *Założenia projektu budżetu państwa na rok 2015*. RM, Warszawa czerwiec 2014, s. 2-10, *Uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej na rok 2015r*. RM, Warszawa wrzesień 2014, s. 5-10, 13-14. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 17.05.2016, 23.04.2017).

<sup>79</sup> Wyliczenia własne na podstawie ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U.2015 poz. 153) oraz ustawy z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U.2015.2195), Załącznik nr 1. *Dochody budżetu państwa w 2015 r*, Załącznik nr 3. *Dochody budżetu środków europejskich w 2015 r*. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 16.07.2015, 24.04.2017).

**WYKRES 1: RELACJE DOCHODÓW ŚRODKÓW EUROPEJSKICH, PODATKOWYCH I NIEPODATKOWYCH W STRUKTURZE DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA PROGNOZOWANYCH W USTAWACH BUDŻETOWYCH W LATACH 2010-2015**



Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych dla wymienionych lat oraz dokonywanych przez NIK analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej <http://www.nik.gov.pl/> oraz sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa we wskazanych latach <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp od 2 do 28.03.2014 i 20.07.2015).

### 2.3. Realizacja prognoz budżetowych

Rzeczywistym odzwierciedleniem kondycji ekonomicznej kraju, stabilności gospodarki oraz trafności i akceptowalności przyjętych rozwiązań prawnych, w tym prawnopodatkowych, regulujących i kreujących zjawiska gospodarcze i społeczne jest zakres wykonania budżetu. Prześledzenie skali wykonania budżetów we wskazanych latach pozwala na ukazanie ewentualnych zależności między stopniem wykonania budżetu a przepisami funkcjonującymi w systemie podatkowym i karnym skarbowym.

Dochody budżetu państwa w roku **2006** wyniosły ponad 197,6 mld zł i były wyższe do zaplanowanych w ustawie budżetowej o 1,2 %<sup>80</sup>, a w porównaniu z rokiem 2005 wyższe o 9,9%. Było to przede wszystkim konsekwencją sprzyjającej koniunktury gospodarczej. Wzrost gospodarczy był wyższy niż zakładano o 1,8 % i wyniósł 6,1 % PKB, czemu

<sup>80</sup> Ustawa z dnia 17 lutego 2006 r. ustawa budżetowa na rok 2006 (Dz.U. z 2006 r. nr 35, poz. 244).

towarzyszyła niska inflacja na poziomie 1 %. Kluczowe dla wzrostu PKB było zwiększenie inwestycji i ożywienie na rynku pracy skutkujące wzrostem zatrudnienia o 250 000 osób w stosunku do poprzedniego roku. Stopa bezrobocia spadła poniżej 15 %. Dochody podatkowe zrealizowano w wysokości około 175 mld zł, wyższej od projektowanej w ustawie budżetowej o 0,2 %. Przekroczenie zakładanych dochodów było także efektem wyższych dochodów niepodatkowych, głównie w postaci wpływów z dywidend i wpłat z zysku. Dochody niepodatkowe w roku 2006 wyniosły 20 mld zł, stanowiąc 10,1 % całości dochodów budżetu państwa. Były niższe o 4,8 % niż w roku poprzedzającym.<sup>81</sup>

W 2007 roku dochody budżetu państwa wyniosły około 236,4 mld zł i przewyższały zaplanowane w ustawie budżetowej<sup>82</sup> o 3,2 % oraz o 19,6 % dochody ubiegłoroczne. W ustawie budżetowej na 2007 rok wprowadzono po raz pierwszy grupę dochodów w postaci środków z Unii Europejskiej i z innych źródeł nie podlegających zwrotowi. Wysokość dochodów z tej grupy prognozowano na 14,7 mld zł, przy czym wykonano jedynie 51,3 % prognozy. Po odliczeniu środków uzyskanych z budżetu Unii Europejskiej wzrost dochodów budżetu w porównaniu do poprzedniego roku zmniejszył się do 15,8 %. Wykonanie dochodów niepodatkowych wyniosło 22,5 mld zł, będąc wyższym od złożonego w planie o 1,7 % i o 8% od ubiegłorocznego.<sup>83</sup>

Rok 2008 był drugim, w którym do dochodów budżetu państwa włączono środki pochodzące z Unii Europejskiej i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Był także pierwszym, w którym było dostrzegalne spowolnienie gospodarcze wynikające z dotyczącego Polski ogólnoswiatowego kryzysu gospodarczego. Niższy od planowanego wzrost gospodarczy skutkował zmniejszeniem dochodów budżetowych, czemu w pewnym stopniu przeciwdziałała wyższa od przewidywanej inflacja. Wyższy poziom zatrudnienia i wynagrodzeń korzystnie wpływał natomiast na dochody budżetu z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>84</sup>. Nie wykonano dochodów budżetowych ustalonych w ustawie budżetowej<sup>85</sup>. Uzyskane dochody wyniosły 253,5 mld zł i były niższe od zaplanowanych o 10,1 %. Jednocześnie były o 7,3 % wyższe od zrealizowanych w roku poprzednim. Podstawowymi przyczynami niewykonania planu dochodów budżetowych było niższe (na poziomie 41,1 %) od planowanych wykonanie dochodów z tytułu wpłat środków z

---

<sup>81</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2006 roku*, op.cit., s. 51, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 16.03.2014).

<sup>82</sup> Ustawa budżetowa na rok 2007 z dnia 25 stycznia 2007 r. (Dz.U. z 2007 r., Nr 15, poz.90).

<sup>83</sup> *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2007 roku*, NIK Warszawa 2008, s. 55 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 18.03.2014).

<sup>84</sup> *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2008 roku*, NIK Warszawa 2009 s. 33 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 20.03.2014).

<sup>85</sup> Ustawa budżetowa na rok 2008 z dnia 23 stycznia 2008 r. (Dz.U. z 2008 r., Nr 19, poz.117).

Unii Europejskiej i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej oraz mniejsze o 3,8 % od planowanych dochody podatkowe<sup>86</sup>. Dochody niepodatkowe zrealizowane w roku 2008 wyniosły 19,3 mld zł i w stosunku do wielkości określonej w ustawie budżetowej były wyższe o 4,9 % natomiast w porównaniu do roku poprzedniego niższe o 14,0 %.

Rok **2009** był pierwszym, w którym ewidentnie odczuwalny był globalny kryzys gospodarczy. Już w drugiej połowie poprzedniego roku, w czasie opracowywania projektu budżetu wystąpiło spowolnienie wzrostu gospodarczego. Spowodowało to sformułowanie ostrożnych założeń makroekonomicznych do przygotowywanej ustawy budżetowej, w której planowane dochody ustalono na 303 mld zł<sup>87</sup>. Na początku 2009 roku, kiedy ustawa budżetowa była już wykonywana tempo wzrostu gospodarczego było najniższe. Kryzys finansowy na świecie oddziałujący na gospodarkę Polski uzasadniał obawy o osiągnięcie nakreślonej skali dochodów budżetowych. W ich konsekwencji, a także wobec stale zmniejszających się w kolejnych miesiącach roku wpływów z podatków pośrednich i podatku dochodowego od osób prawnych, konieczne było uchwalenie noweli do ustawy budżetowej zawierające bardziej realistyczne wskaźniki i cele. W drugiej połowie roku uchwalono nowelizację ustawy, w której prognozę dochodów obniżono o ponad 30 mld zł<sup>88</sup>. Zrealizowano dochody w wysokości nieznacznie przekraczającej górny próg określony w znowelizowanej ustawie budżetowej. W roku 2009 w porównaniu z rokiem poprzednim zrealizowane dochody podatkowe były niższe o 2,1 %. Dochody niepodatkowe zrealizowane wyniosły 27,4 mld zł, co stanowiło przekroczenie planu o 8,3 %.<sup>89</sup>

Rzeczywiste dochody budżetowe w **2010** r przekroczyły kwotę 250,3 mld zł, o 0,5% przekraczając pułap określony w ustawie.<sup>90</sup> Wykonanie ustawy budżetowej było możliwe dzięki wyższemu niż zakładano wzrostowi gospodarczemu, lepszej sytuacji na rynku pracy i stabilnemu złotemu. Z nadwyżką zrealizowano dochody z tytułu podatku od towarów i usług i akcyzy, uzyskano też nieplanowane wpłaty z zysku NBP. Natomiast nie wykonano ujętych w ustawie budżetowej dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych oraz opłat, grzywien, odsetek i innych dochodów niepodatkowych. W budżecie państwa określono też kwotę dochodów środków europejskich w wysokości 41,8 mld zł, wydatków-56,3 mld zł i deficytu budżetu tych środków-14,4 mld zł, co wynikało z przepisu

---

<sup>86</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2008 roku*, op.cit., s. 6, 43, a także *Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2008r.* z dn. 29 maja 2009 r <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 17.03.2014).

<sup>87</sup> Art.1 ust.1. Ustawa budżetowa na rok 2009 z dn. 9 stycznia 2009 r. (Dz.U.z 2009 r., Nr 10, poz.58).

<sup>88</sup> Ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o zmianie ustawy budżetowej na 2009 r. (Dz.U. z 2009 r., Nr 128, poz.1057).

<sup>89</sup> *Analiza wykonania budżetu ... w 2008 roku*, op.cit., s. 60. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 27.03.2014).

<sup>90</sup> Ustawa budżetowa na rok 2010 z dnia 22 stycznia 2010 r. (Dz.U. z 2010 r., Nr 19, poz.102).

art.110 u.f.p.<sup>91</sup>. Dochody łączne budżetu państwa i budżetu środków europejskich wyniosły 288 mld zł i były wyższe od dochodów uzyskanych w 2009 roku o 5,0 %.<sup>92</sup> Środki pochodzące z budżetu UE przekazane do budżetu państwa osiągnęły kwotę 37,3 mld zł<sup>93</sup>. Dochody niepodatkowe były wyższe od zaplanowanych o 9,3 % i wyniosły 24,5 mld zł. Jednak stało się tak przede wszystkim z powodu uzyskania nieplanowanej wpłaty z zysku NBP w kwocie około 4 mld zł, bowiem inne dochody niepodatkowe, jak wyżej sygnalizowano, pochodzące z opłat, grzywien, odsetek i innych dochodów wykonano w wysokości 81,8 % wielkości prognozowanej.<sup>94</sup>

W **2011** roku zrealizowano dochody wyższe o 1,6 % od zaplanowanych osiągając kwotę 277,5 mld zł. Najistotniejszy wpływ na uzyskanie dochodów wyższych od planowanych była wyższa od prognozowanej o 4,5 mld zł wpłata z zysku NBP (kwotowo różnica dochodów uzyskanych od planowanych wynosiła 4,4 mld zł). W stosunku do poprzedniego roku dochody budżetowe były wyższe o 10,9 %. W strukturze budżetu dochody podatkowe stanowiły 87,6 %, niepodatkowe 11,6 % natomiast dochody ze środków UE i bezzwrotnej pomocy zagranicznej 0,8 %. Zrealizowane dochody niepodatkowe wyniosły 32,3 mld zł i były wyższe od zaplanowanych o 15,1 % i o 31,7 % wyższe od uzyskanych w 2010 roku.<sup>95</sup>

W roku **2012** spowolnienie wzrostu gospodarczego miało ograniczony wpływ na realizację budżetu państwa. Zrealizowane dochody były niższe od prognozowanych o 2,1 %<sup>96</sup>, wyniosły 287,5 mld zł i były wyższe od ubiegłorocznych o 3,6 %. Wpływ na taki wynik miała utrzymująca się w Europie (i w Polsce) niekorzystna sytuacja gospodarcza i niezrealizowanie planu dochodów podatkowych, stąd też istotne znaczenie dla uzyskania dochodów bliskich zaplanowanym, miała, podobnie jak w roku poprzednim, nieplanowana wpłata z zysku NBP w wysokości 8,2 mld zł. Łączne dochody budżetu państwa i środków europejskich wyniosły 352,3 mld zł i były wyższe od uzyskanych w poprzednim roku o 8,0 %. W strukturze dochodów budżetowych dochody podatkowe stanowiły 86,3 % dochodów ogółem, dochody niepodatkowe 12,9 %, tj. 37,1 mld zł, natomiast dochody ze środków UE i innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej 0,8 %. Ostatnią z wymienionych składowych stanowią ujmowane w budżecie państwa dochody z tytułu refundacji z budżetu UE oraz przez

---

<sup>91</sup> Dz.U. z 2009 r., Nr 157, poz.1240 z późn. zm.

<sup>92</sup> *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2010 roku*, NIK Warszawa 2011 s. 41. <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 30.03.2014).

<sup>93</sup> *Ibidem* s.131.

<sup>94</sup> *Ibidem*. s.43-44.

<sup>95</sup> *Analiza... w 2011 roku*, op.cit. s. 60-63.

<sup>96</sup> Ustawa budżetowa na rok 2012 z dnia 2 marca 2012 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 273).



państwa członkowskie EFTA wydatków poniesionych na realizację projektów pomocy technicznej, nie zaliczane do budżetu środków europejskich.<sup>97</sup> Wskazane wyżej dochody niepodatkowe uzyskane w roku 2012 w porównaniu do prognozowanych w ustawie budżetowej były wyższe o 36,9 %, zaś w stosunku do roku poprzedniego wyższe o 15,1 %.

Rok **2013** był kolejnym rokiem wyraźnie odczuwalnego spowolnienia gospodarczego. Wystąpiło znaczące osłabienie tempa wzrostu dochodów. Zrealizowane dochody budżetu państwa wyniosły 279 mld zł i były wyższe od planowanych w znowelizowanej ustawie budżetowej o 1,2 %. Niższe od prognozowanych o 13,9% były dochody budżetu środków europejskich. Dochody te były jednak wyższe od ubiegłorocznych o 8,5%. Zrealizowano je w wysokości 70 mld zł. Dochody budżetu państwa były niższe od uzyskanych w roku poprzednim o 2,9 %. Łączne dochody budżetu państwa i budżetu środków europejskich osiągnęły w 2013 roku kwotę 349,2 mld zł, i okazały się niższe od ubiegłorocznych o 0,8% oraz niższe od prognozy budżetowej o 2,2%.<sup>98</sup>

W 2013 roku we wszystkich kategoriach dochodów budżetu państwa nie osiągnięto poziomu wpływów z roku poprzedniego. Dochody podatkowe były niższe o 2,7%, a środki z UE i innych źródeł o 30,0%. Jako główną przyczynę takich wyników wskazuje się uzyskanie niższych wpływów z tytułu niektórych podatków<sup>99</sup> oraz dywidend i wpłat z zysku, które były niższe od ubiegłorocznych. W strukturze dochodów budżetu państwa i budżetu środków europejskich zrealizowanych w 2013 roku udział dochodów podatkowych wyniósł 69,2%, dochodów niepodatkowych 10,3% zaś dochodów z tytułu rozliczeń z UE – 20,5%.<sup>100</sup>

W roku **2014** wyraźnie lepsze od prognoz przyjętych w projekcie ustawy budżetowej okazały się warunki makroekonomiczne w kraju i jego otoczeniu. Osiągnięto dwukrotne, wynoszące 3,4% zwiększenie tempa wzrostu PKB w stosunku do poprzedniego roku, a także odnotowano poprawę struktury tego wzrostu, bardziej korzystną w aspekcie dochodów podatkowych (m.in. wzrost popytu krajowego o 4,4% przy prognozie wzrostu o 1,9%). Dochody budżetu państwa zrealizowano w wysokości 283,5 mld zł i były wyższe od prognozowanych w ustawie budżetowej o 2,1 % i o 1,6% od uzyskanych w 2013 roku. Dochody budżetu środków europejskich były niższe od planowanych o 12,7% oraz od ubiegłorocznych o 2,9%. Wykonano je w wysokości 68 mld zł. Dochody łączne budżetu

---

<sup>97</sup> *Analiza wykonania w 2012 roku budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, NIK Warszawa 2013 s. 48-59,67 i 83 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 23.03.2014), a także: *Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2012 r. z dnia 31 maja 2013 r* <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 19.03.2014).

<sup>98</sup> Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych w: *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku*, NIK Warszawa 2014, s. 63-64,67, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 03.04.2014).

<sup>99</sup> Szerzej wysokość wpływów z poszczególnych podatków omawiam w podrozdziale 2.4.

<sup>100</sup> *Analiza...w 2013 roku*, op.cit., s. 65.

państwa i budżetu środków europejskich osiągnęły w 2014 roku kwotę 351,6 mld zł, i były wyższe od ubiegłorocznych o 0,7% i niższe od prognozy budżetowej o 1,2%.<sup>101</sup>

W 2014 roku w kluczowych, zwłaszcza podatkowych kategoriach dochodów budżetu państwa przekroczone wpływy z roku poprzedniego. Dochody podatkowe były wyższe o 5,4% a środki z UE i innych źródeł niepodlegających zwrotowi o 0,4%. Niższe od uzyskanych w 2013 r. jak i od planowanych były dochody niepodatkowe - odpowiednio o 24,3% i 3,3%. Złożyły się na to niższe od ubiegłorocznych o ponad 40% wpływy z dywidend i wpłat z zysku oraz opłat, grzywien i odsetek a także brak wpłaty z zysku NBP.<sup>102</sup> W strukturze zrealizowanych w 2014 roku dochodów budżetu państwa i budżetu środków europejskich udział dochodów podatkowych wyniósł 72,5%, dochodów niepodatkowych 7,7% zaś dochodów z tytułu rozliczeń z UE – 19,8%.<sup>103</sup>

W roku **2015** gospodarka światowa rozwijała się wolniej niż w roku poprzednim. Warunki makroekonomiczne w otoczeniu Polski kreowało zbyt powolne tempo ożywienia gospodarczego krajów strefy euro oraz recesja w Rosji i na Ukrainie. Stopniowa poprawa sytuacji gospodarczej w Niemczech zaowocowała wzrostem importu do tego kraju, w tym z Polski (o 11,2% w stosunku do 2014 r.). Gospodarka Polski rosła szybciej niż gospodarki pozostałych państw UE przede wszystkim z powodu zwiększonego popytu krajowego na usługi i towary produkowane w kraju (o 3,4%). Odnotowano także - po raz pierwszy od dwudziestu lat - wyższą wartość polskiego eksportu nad importem do Polski oraz - po raz pierwszy po 1989 r. – zjawisko deflacji. PKB wzrósł o 3,6% w stosunku do poprzedniego roku, a także o 0,2% powyżej prognozy zawartej w ustawie budżetowej. Dochody budżetu państwa zrealizowano w wysokości 289,1 mld zł i były wyższe od prognozowanych w ustawie budżetowej o 0,8% i o 2% od uzyskanych w 2014 roku. Dochody budżetu środków europejskich były niższe od planowanych o 17,2% oraz od ubiegłorocznych o 5,3%. Zostały zrealizowane w wysokości 64,5 mld zł. Dochody łączne budżetu państwa i budżetu środków europejskich osiągnęły w 2015 roku kwotę 353,6 mld zł, i były wyższe od ubiegłorocznych o 0,6% i niższe od prognozy budżetowej o 3%.<sup>104</sup>

---

<sup>101</sup> Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych w: *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku*, NIK Warszawa 2015, s. 65-67, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 20.07.2015) oraz na podstawie *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa w 2014 r., Część I, Rozdział 2, Dochody budżetu państwa s. 37-39, Część II, Budżet środków europejskich, s.263.* <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 22.07.2015).

<sup>102</sup> *Ibidem, Sprawozdanie...w 2014 r.*, s.38-40.

<sup>103</sup> *Analiza...w 2014 roku*, op.cit., s. 67.

<sup>104</sup> Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych w: *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*, NIK Warszawa 2016, s. 32-33, 41, 82, 94-95, 117, <https://www.nik.gov.pl> (dostęp 21.09.2016) oraz na podstawie *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa w 2015 r. Omówienie*, s. 24-25, 38-40. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 26.08.2016).

W 2015 roku w podatkowych kategoriach dochodów budżetu państwa osiągnięto większe wpływy niż w roku poprzednim. Dochody podatkowe były wyższe o 2% a środki z UE i innych źródeł niepodlegających zwrotowi o 14,6%. Wyższe od uzyskanych w 2014 r. jak i od planowanych były dochody niepodatkowe - odpowiednio o 1,8% i 0,5%. Podobnie jak w roku 2014 nie przewidywano zasilenia budżetu państwa wpłatą z zysku NBP.<sup>105</sup> W strukturze zrealizowanych w 2015 roku dochodów budżetu państwa i budżetu środków europejskich udział dochodów podatkowych wyniósł 73,5%, dochodów niepodatkowych 7,8% zaś dochodów z tytułu rozliczeń z UE – 18,7%.<sup>106</sup>

Analizując dane dotyczące roku 2015 należy mieć na uwadze, iż z powodu dostrzeżonego ryzyka przekroczenia zaplanowanego na ten rok deficytu budżetowego w wysokości 46.080 mln zł, wynikającego z mniejszych niż prognozowano wpływów z dochodów podatkowych (przede wszystkim z podatku od towarów i usług), w dniu 16 grudnia 2015 r. uchwalono ustawę o zmianie ustawy budżetowej na rok 2015, określającą zmniejszenie dochodów budżetowych o 10,5 mld zł oraz obniżającą limit wydatków budżetu państwa o ponad 6,5 mld zł.<sup>107</sup>

#### **2.4. Dochody podatkowe na tle dochodów budżetowych**

W aspekcie tematu rozprawy szczególne znaczenie ma przeanalizowanie wysokości dochodów podatkowych w zestawieniu z innymi dochodami budżetowymi, zwłaszcza ich możliwych powiązań i zależności od regulacji tworzących system prawny.

W 2006 roku, jak wyżej wskazano, zrealizowane dochody podatkowe w wysokości 175 mld zł. były wyższe od projektowanych w ustawie budżetowej o 0,2 % oraz od uzyskanych w poprzednim roku o 12,2 %. Przekroczono o 7,2 % planowane dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast nie udało się wykonać założonych dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych, akcyzowego, od gier oraz od towarów i usług. W porównaniu z rokiem 2005 wzrósł o 1,8 % udział dochodów podatkowych w łącznych dochodach budżetu państwa.<sup>108</sup>

Podatek od towarów i usług przyniósł w 2006 roku 84,4 mld zł, tj. 99,9 % zaplanowanej kwoty. Dochody z tytułu tego podatku były wyższe od zrealizowanych w poprzednim roku o

---

<sup>105</sup> *Ibidem*, *Analiza...w 2015 r.*, s. 94-95, 104-105, 109.

<sup>106</sup> *Analiza...w 2015 roku*, op.cit., s. 81-84.

<sup>107</sup> Ustawa z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U.2015.2195), także: *Analiza...w 2015 roku*, op.cit., s. 61-64.

<sup>108</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2006 roku*, op.cit., s. 5,7, 47-48, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 14.03.2014).

12 %. Dochody z podatku akcyzowego w wysokości 42 mld zł także były niższe od zaplanowanych (o 1,4%) i wyższe od ubiegłorocznych (o 6,6%). Najwyższe dochody uzyskano z akcyzy od paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych i wyrobów spirytusowych. Jednak kwoty te były niższe od określonych w ustawie budżetowej. Spowodowane to było m.in. odmiennymi od założonych skutkami finansowymi wprowadzonych podwyżek stawek podatkowych na wyroby tytoniowe. Wyższe od planowanych były jedynie dochody z akcyzy od gazu<sup>109</sup>. Dochody z podatku od gier zostały zrealizowane w 99,4 % planowanych w ustawie budżetowej i wyniosły 0,9 mld zł. Były wyższe o 13,0 % od wykonania w 2005 roku. Dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych wykonano w 96,1 %. Wyniosły 19,3 mld zł. W porównaniu do ubiegłorocznych były wyższe o 22,7 %. Jedynie dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych przekroczyły pułap wyznaczony w ustawie budżetowej. Zostały zrealizowane w 107,2 % i wyniosły 28 mld zł. Było to głównie spowodowane wyższym o 27,8 % wykonaniem dochodów z tytułu opodatkowania działalności gospodarczej według stawki 19 % oraz wyższym o 23,2 % wykonaniem dochodów z tytułu opodatkowania podatkiem zryczałtowanym<sup>110</sup>.

Wśród dochodów budżetowych w **2007** roku dominującą pozycję stanowiły dochody podatkowe. W ustawie budżetowej określono je na kwotę 192 mld zł, wyższą od wykonania w roku 2006 o 9,9 %. W rzeczywistości zrealizowano je w wysokości 206,4 mld zł, co pozwoliło na przekroczenie planu o 7,4 %. W stosunku do 2006 roku uzyskane dochody podatkowe były wyższe o 18,0 %<sup>111</sup>. Wykonanie dochodów podatkowych powyżej kwot prognozowanych w ustawie wynikało generalnie z niedoszacowania wskaźników makroekonomicznych stanowiących podstawę do konstruowania prognoz, które okazały się korzystniejsze od zakładanych<sup>112</sup>. Dochody z tytułu podatku od towarów i usług zostały zrealizowane w wysokości 96,3 mld zł, wyższej od planowanej o 4,3 % i wyższej od uzyskanych rok wcześniej o 12 mld zł. Zwiększyły się o 5,1 % zaległości podatkowe w tym podatku wynoszące 9,6 mld zł. Podatek akcyzowy przyniósł dochody w wysokości 49 mld zł,

---

<sup>109</sup> Tabela 17 - *Wpływy z podatku akcyzowego w latach 2005-2006*. *Ibidem* s. 49.

<sup>110</sup> *Ibidem* s. 50.

<sup>111</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2007 roku*, op.cit., s. 7, 51; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 14.03.2014), także *Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2007 r. z dnia 27 maja 2008 r.* <https://www.premier.gov.pl> (dostęp 12.03.2014).

<sup>112</sup> Wynikało to z utrzymującej się przez drugi rok z rządu dobrej koniunktury gospodarczej. Wzrost gospodarczy okazał się wyższy o 2,0 %, realna stopa wzrostu popytu krajowego o 3,2 %, stopa wzrostu spożycia o 1,6 %, a inflacja o 0,6 % wyższa od zakładanej na etapie opracowywania ustawy budżetowej. Dwukrotnie wyższy niż zakładano w trakcie konstruowania budżetu był wzrost inwestycji (najwyższy od dziesięciu lat), natomiast niższa o 2,7 % od zakładanej okazała się stopa bezrobocia. Niedoszacowano też pozycji złotego wobec głównych walut zakładając, że kurs wobec dolara amerykańskiego wyniesie 3,04 zł, a wobec euro - 3,90 zł, podczas gdy w rzeczywistości wyniósł on odpowiednio 2,77 zł i 3,78 zł. *Analiza... w 2007 roku*, op.cit., s. 8-9.

co stanowiło 108,5 % kwoty zaplanowanej w ustawie. Były one wyższe o 16,5 % od uzyskanych z tytułu tego podatku w roku ubiegłym. Spośród towarów objętych tym podatkiem największe dochody uzyskano z akcyzy na paliwa silnikowe, wyroby tytoniowe, a także wyroby spirytusowe, piwo i energię elektryczną. Wykonanie wyższych dochodów wynikało ze zwiększonej sprzedaży tych wyrobów. Po upływie roku zwiększyły się też o 10,2% zaległości podatkowe w podatku akcyzowym, wynoszące w 2006 r. – 3,3 mld zł, a w 2007 r. – 3,6 mld zł. Dochody z podatku od gier wyniosły 1,1 mld zł stanowiąc 116,7 % kwoty prognozowanej. Były wyższe od uzyskanych w 2006 roku o 23,7 %.

Zaplanowane dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych wykonano w 111,9% uzyskując kwotę ponad 35 mld zł. Przewyższyły dochody ubiegłoroczne o 25,7 %. Wynikało to z niedoszacowania tempa wzrostu funduszu wynagrodzeń, dobrej koniunktury na giełdzie oraz wyższego niż planowano zatrudnienia w gospodarce narodowej. Niższe o 9,4 % od poprzedniorocznych były zaległości podatkowe, które wyniosły 2,8 mld zł. Podatek dochodowy od osób prawnych wygenerował w roku 2007 dochody w wysokości 24,5 mld zł, stanowiące 111,2 % wykonania kwoty zaplanowanej w ustawie budżetowej. Decydujący wpływ na taki wynik miała dobra sytuacja finansowa przedsiębiorstw i korzystniejsze od ubiegłorocznych wyniki finansowe banków. Zaległości wynikające z tego podatku wyniosły około 1 mld zł zmniejszając się o 11,7 % w stosunku do 2006 roku.<sup>113</sup>

Dochody podatkowe w roku **2008** zostały zrealizowane w wysokości 219,5 mld zł i, jak wskazano wyżej, były niższe od prognozowanych w ustawie budżetowej. W stosunku do wykonania w roku poprzednim dochody te były wyższe o 6,4 %. Złożyło się na to niewykonanie planu dochodów z tytułu podatków pośrednich. Dochody uzyskane z podatku od towarów i usług były niższe o 8,9 % od planowanych w ustawie budżetowej i wyniosły 101,8 mld zł. W stosunku do roku poprzedniego były wyższe o 5,6 %. Niezrealizowanie dochodów z tego podatku wynikało z przeszacowania wykonania dochodów w 2007 roku i dodatkowych dochodów z zakładanej poprawy efektywności podatkowej gospodarki oraz niedoszacowania skali zwrotów tego podatku w okresie przejściowym i w budownictwie mieszkaniowym. Wzrosły w porównaniu z 2007 rokiem zaległości podatkowe z tytułu tego podatku o 3,1 %<sup>114</sup>. Podatek akcyzowy przyniósł dochody w kwocie 50,5 mld zł, co stanowiło 96,7 % prognozy. Podstawą do jej opracowania było optymistyczne założenie o dodatkowych dochodach z tytułu wzrostu (o 23,3 %) stawki podatku od wyrobów tytoniowych. Dochody były wyższe od ubiegłorocznych o 3,0 %. Wykonano jedynie plan w zakresie podatku od

---

<sup>113</sup> *Analiza... w 2007 roku*, op.cit., s. 51-54.

<sup>114</sup> *Analiza... w 2008 roku*, s. 51-52.

samochodów i energii elektrycznej<sup>115</sup>. W stosunku do pozostałych wyrobów objętych podatkiem akcyzowym planu dochodów nie wykonano.

Niższe niż zakładano dochody z tego podatku od wyrobów tytoniowych wynikały ze zwiększonej sprzedaży tańszych gatunków papierosów. Mniejsza od planowanej sprzedaż paliw o podwyższonej w połowie roku cenie oraz pogarszająca się w końcu roku sytuacja gospodarcza skutkowały zrealizowaniem niższych o 3,1 % od prognozowanych dochodów z akcyzy od paliw silnikowych.<sup>116</sup>

W omawianym roku zrealizowano dochody z podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 27,2 mld zł, co było wielkością zbliżoną do planowanej i o 10,7 % przewyższającą ubiegłoroczne dochody z tego tytułu. Wzrost był skutkiem przede wszystkim czynników makroekonomicznych, dobrej kondycji finansowej przedsiębiorstw oraz zmniejszenia (z 15,9 do 14,0 %) udziału województw we wpływach z tytułu tego podatku<sup>117</sup>. Zaległości podatkowe zwiększyły się w stosunku do 2007 roku o 12,2 %. Podatek dochodowy od osób fizycznych przyniósł kwotę 38,7 mld zł, wyższą od zaplanowanej w ustawie budżetowej o 6,9%. W porównaniu do ubiegłorocznego wykonania uzyskano wzrost o 9,3 %. Przekroczenie kwoty prognozowanej w ustawie wynikało z niedoszacowania przy jej opracowywaniu przeciętnego wynagrodzenia i zatrudnienia w gospodarce narodowej oraz wyższych (o 18%) wpływów z podatku od odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych. Zaległości podatkowe wynikające z tego podatku wzrosły o 13,2% wynosząc 3 mld zł.

---

<sup>115</sup> *Ibidem*, s.52-53.

<sup>116</sup> W analizie NIK pominięto dochody podatkowe z tytułu podatku od gier. *Analiza... w 2008 roku*, op.cit., s. 51-53.

<sup>117</sup> Ustawa z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz.U. z 2007 r., Nr 191, poz. 1370 ze zm.).

**TABELA 3: WYKONANIE DOCHODÓW Z PODATKU AKCYZOWEGO W LATACH  
2006-2015 ( mln zł)**

<b>ŹRÓDŁA DOCHODÓW</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
AKCYZA ŁĄCZNIE	42.078	49.026	50.490	53.927	55.685	57.934	60.450	60.653	61.570	62.808
WYROBY SPIRYTUSOWE	4.611	5.310	5.881	6.394	6.501	6.445	6.612	7.159	6.614	7.125
WINO	503	499	455	465	445	429	392	373	371	385
PIWO	2.734	3.012	2.984	3.176	3.298	3.422	3.580	3.504	3.566	3.609
PALIWA SILNIKOWE	17.668	21.257	21.950	22.530	22.695	24.157	26.127	26.022	27.458	27.899
SAMOCHOBY	873	1.159	1.537	1.530	1.338	1.254	1.301	1.413	1.642	1.895
WYROBY TYTONIOWE	11.248	13.483	13.460	16.058	17.436	18.264	18.577	18.206	17.923	17.790
ENERGIA ELEKTRYCZNA	2.578	2.631	2.665	2.243	2.319	2.441	2.349	2.422	2.325	2.504
OLEJE OPAŁOWE	585	451	380	406	399	356	272	266	267	185
GAZ	1.203	1.227	1.172	1.129	1.097	1.024	1.005	1.014*	1.031*	1.057

\*- gaz do silników spalinowych

Źródło: Wyniki kontroli NIK w Ministerstwie Finansów w: *Analiza wykonania w latach 2006 - 2015 budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, NIK Warszawa 2007 - 2016, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 3.03.2014, 16.07.2015, 2-8.07.2016) oraz Informacja Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 18 maja 2017 sygn. BMI 1.0124.389.2017 uzyskana w ramach dostępu do informacji publicznej.

Dochody podatkowe w roku **2009** w znowelizowanej ustawie budżetowej ustalono na kwotę 205,8 mld zł, o 18,1 % niższej od określonej w pierwotnie uchwalonej ustawie oraz o 6,2 % niższej od wykonania w roku poprzednim. Zrealizowane dochody w wysokości 214,9 mld zł były wyższe od założonych, jednak niższe o 2,1 % od uzyskanych w 2008 roku. Jako

istotną przyczynę spadku dochodów podatkowych wskazywane było wprowadzenie w 2009 roku zmian systemowych w podatku od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług<sup>118</sup>. Po nowelizacji ustawy, określone w niej prognozy dochodów podatkowych zostały przekroczone w zakresie wszystkich podatków. Ilustruje to poniższa tabela.

**TABELA 4: DOCHODY PODATKOWE W 2009 ROKU W RELACJI DO PROGNOZ USTAWOWYCH I WYKONANIA W 2008 ROKU (mln zł)**

RODZAJ PODATKU	WYKONANIE w 2008 roku	USTAWA BUDŻETOWA na 2009 rok	USTAWA BUDŻETOWA po nowelizacji	WYKONANIE w 2009 roku
Dochody podatkowe ogółem	219.499	251.434	205.812	214.879
od towarów i usług	101.783	118.590	94.000	99.455
akcyzowy	50.490	58.110	51.900	53.927
od gier	1.405	1.364	1.562	1.576
dochodowy od osób prawnych	27.160	33.120	24.000	24.157
dochodowy od osób fizycznych	38.659	40.250	34.350	35.764

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli NIK w Ministerstwie Finansów w: *Analiza wykonania w 2009 roku budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, NIK Warszawa 2010, s. 54 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 4.03.2014).

W porównaniu do wykonania z roku poprzedniego w roku 2009 zmniejszył się (o 8,2%) udział dochodów podatkowych w dochodach budżetu państwa.<sup>119</sup>

W stosunku do znowelizowanej prognozy zawartej w ustawie budżetowej zrealizowane dochody z tytułu podatku od towarów i usług były wyższe o 5,8 % i wyniosły 99,4 mld zł, a w porównaniu do wykonania w 2008 roku były niższe o 2,3 %. Obniżenie to wynikało ze wskazanych wyżej zmian systemowych, mniejszej skłonności do ujawniania zobowiązań podatkowych i co oczywiste, z niższego tempa wzrostu gospodarczego. Zaległości podatkowe

<sup>118</sup> Zmiany dotyczyły m.in. wprowadzenia korzystniejszej dla podatnika skali podatkowej w PIT, skrócenia terminu zwrotów podatku VAT (ze 180 do 60 dni) oraz umożliwienie rozliczenia podatku należnego z tytułu importu na deklaracji podatkowej, w przypadku niektórych procedur uproszczonych. Przyspieszenie realizacji zwrotów i rozliczenia podatku spowodowało jednorazowe obniżenie wpływów do budżetu. Zob.: *Uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej w układzie zadaniowym*. MF, Warszawa 2009.10.01. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 07.04.2014).

<sup>119</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2009 roku*, op.cit., s. 6, 53-55 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 14.03.2014), a także: *Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 r. z dnia 31 maja 2010 r.* <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 17.03.2014).



były wyższe od ubiegłorocznych o 1,0 % wynosząc 10 mld zł.<sup>120</sup> Podatek akcyzowy przyniósł 54 mld zł dochodów, o 3,9 % przekraczając znowelizowaną prognozę oraz o 6,8 % wykonanie sprzed roku. Wyższe były dochody z akcyzy od paliw silnikowych i z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych. Wyższe od ubiegłorocznych były również dochody z akcyzy na wyroby spirytusowe, wino, piwo i oleje opałowe.

Zaległości z tytułu podatku akcyzowego zwiększyły się w porównaniu z rokiem 2008 o 8,6 %. Dochody z tytułu podatku od gier wyniosły 1,6 mld zł o 0,9 % przekraczając kwotę zaplanowaną w zmienionej ustawie.

Dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych o 4,1 % przekroczyły znowelizowaną w ustawie prognozę i wyniosły 35,8 mld zł, co w porównaniu do ubiegłego roku było kwotą niższą o 7,5 %. Wynikało to przede wszystkim z wprowadzenia sygnalizowanych wyżej zmian systemowych polegających na wprowadzeniu dwustopniowej skali podatkowej (18 i 32 %) oraz podwyższeniu progu podatkowego<sup>121</sup>. Zaległości podatkowe zwiększyły się o 10,8 %.

Podatek dochodowy od osób prawnych przyniósł dochody w wysokości 24 mld zł, o 0,7% przekraczające kwotę zaplanowaną w znowelizowanej ustawie. Dochody te były niższe o 11,1 % od wykonanych w roku 2008. Zmniejszył się natomiast o 16 % stan zaległości podatkowych z tytułu tego podatku.<sup>122</sup>

Dochody podatkowe w roku **2010** wyniosły 222,6 mld zł i były niższe od prognozowanych o 0,3 %. Były jednak wyższe od zrealizowanych w 2009 roku o 3,6 %. Najwyższe wpływy przyniosły podatki od towarów i usług – 108 mld zł oraz akcyzowy 55,7 mld zł. Prognozowane dla tych podatków pułapy zostały przekroczone odpowiednio o 1,6 % i 4,9 %. Wyższe dochody z podatków pośrednich były głównym powodem nieznacznego przekroczenia zaplanowanego pułapu dochodów budżetu państwa. Na wykonanie planu w zakresie akcyzy niewątpliwy wpływ miało podniesienie stawki tego podatku na wyroby tytoniowe. Nie wykonano dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych realizując je w 92,2 % prognozowanej wielkości, a także dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych uzyskując 82,8 % zaplanowanej kwoty. W porównaniu do 2009 roku

---

<sup>120</sup> *Analiza wykonania budżetu...w 2009 roku*, op. cit., s.54.

<sup>121</sup> Próg ten określono na 85.528 zł. Istotne znaczenie miały także gorsze wyniki na giełdzie papierów wartościowych w roku 2008, niższe o 9,8 % wpływy z pobieranego według stawki 19 % podatku z pozarolniczej działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej oraz niższe o 44,8 % wpływy z podatku z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych. *Analiza wykonania budżetu...w 2009 roku*, s.57.

<sup>122</sup> *Ibidem* s. 58-59.

zaległości podatkowe zwiększyły się o 7,8 % i wyniosły 20,6 mld zł<sup>123</sup>. Największy udział w tej kwocie miały zaległości z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Dochody podatkowe wyniosły w **2011** roku 243 mld zł i były wyższe od określonych w ustawie budżetowej o 0,2 % oraz od wykonanych w roku poprzednim o 9,3 %. Podstawowymi przyczynami wzrostu tych dochodów było zamrożenie skali podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych, podwyższenie akcyzy na wyroby tytoniowe, wygaśnięcie ulg na paliwa o wyższej niż 2 % zawartości biokomponentów i na samoistne paliwa biokomponentowe, a przede wszystkim podwyższenie stawek w podatku od towarów i usług. W stosunku do dwóch poprzednich lat, w strukturze dochodów budżetu nastąpił wzrost udziału podatku od towarów i usług do 49,7 % (w 2010 r.- 48,5 %, 2009 r. – 46,3 %) oraz zmniejszył się do 23,8 % udział podatku akcyzowego (2010 r. – 25,0 %, 2009 r. – 25,1 %). Głównym źródłem dochodów podatkowych były podatki pośrednie. Przepisy dotyczące podatku akcyzowego i od towarów i usług budziły zastrzeżenia Komisji Europejskiej<sup>124</sup>, jako niezgodne z dyrektywami Rady. Skutkowało to określonymi konsekwencjami dla budżetu<sup>125</sup>.

Dochody z podatku od towarów i usług były wyższe od zaplanowanych o 1,3 % i wyniosły 120,8 mld zł. Były też wyższe od dochodów osiągniętych w 2010 r. o 12,0 %. Wzrost dochodów był min. wynikiem podwyżki stawek VAT 22 % i 7 % o jeden punkt procentowy i opodatkowania stawką 5 % nieprzetworzonych artykułów spożywczych oraz

---

<sup>123</sup> *Analiza wykonania budżetu...w 2010 roku*, s.54.

<sup>124</sup> W latach 2006 – 2011 w związku z naruszeniem przez RP zobowiązań traktatowych dotyczących tych podatków KE wszczęła 19 oficjalnych postępowań. Przepisy ograniczające możliwość odliczania VAT przy zakupie samochodów o nośności poniżej 3,5 tony, używanych w działalności gospodarczej a także zakazujące odliczania VAT od paliwa do takich pojazdów zostały uchylone z dniem 1 stycznia 2011 r. ustawą z dn. 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010, Nr 247, poz.1652), po ponad czterech latach od przedstawienia zarzutów przez KE i po dwóch latach od wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Opóźnienie w dostosowaniu przepisów do uregulowań europejskich skutkowało wypłaceniem podatnikom z tytułu odsetek kwoty 49 mln zł. Zob.: *Analiza wykonania w 2011 roku budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, NIK, Warszawa, s. 58-59, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 24.03.2014).

<sup>125</sup> Chodzi o dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1) oraz dyrektywą Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, tzw. dyrektywa energetyczna (Dz.U.UE.L.03.283.51). Dyrektywę tą wdrożono do systemu opodatkowania akcyzą energii elektrycznej z trzyletnim opóźnieniem w dniu 1 marca 2009 r. kiedy weszły w życie przepisy ustawy z dn. 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., Nr 3 poz.11). Niezgodność uregulowań w opodatkowaniu akcyzą energii elektrycznej skutkowałą skierowaniem przez producentów tej energii, w okresie od 2007 r. do czerwca 2001 r., 791 wniosków o zwrot zapłaconego podatku akcyzowego sięgających łącznie kwoty ok. 7 mld zł (kwotę odsetek szacowano na ponad 2,5 mld zł). Orzeczenia wydawane w tym okresie przez sądy administracyjne były zwykle niekorzystne dla organów podatkowych odmawiających zwrotu akcyzy. Kres roszczeniom z tego tytułu położyła uchwała NSA z dn. 22 czerwca 2011 r. stwierdzająca, iż nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w przypadku gdy podatnik nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego (wyrok pełnego składu Izby Gospodarczej NSA – I GPS 1/11).

książek i czasopism specjalistycznych<sup>126</sup>. Dochody z podatku akcyzowego wyniosły 58 mld zł, stanowiąc 98,7 % planowanej do uzyskania kwoty, jednak były wyższe od uzyskanych w poprzednim roku o 4,1 %.

Podatek od gier wygenerował dochody budżetowe w wysokości 1,5 mld zł stanowiące 88,4 % zaplanowanej kwoty. Dochody z tego podatku były niższe od uzyskanych w roku 2010 o 9,1 %, co wynikało ze spadku liczby automatów o niskich wygranych. Najwyższy udział w ogólnej wielkości dochodów miały podatki od gier liczbowych.

Zrealizowano 99,7 % zaplanowanych dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych, uzyskując kwotę 38 mld zł. W stosunku do poprzedniego roku dochody te były wyższe o 7,0 %. Kontrole przeprowadzone w urzędach kontroli skarbowej i urzędach skarbowych ujawniły, że organy te częściej niż w poprzednich okresach, stosowały wobec osób naruszających przepisy podatkowe sankcje karne zawarte w k.k.s.<sup>127</sup>. W zakresie tego podatku pojawił się problem możliwości prowadzenia postępowań karnych skarbowych o uchylanie się od obowiązku podatkowego przeciwko podatnikom, którym wymierzono zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75 % od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>128</sup>. Orzecznictwo sądów powszechnych kwestionujących dopuszczalność prowadzenia takich postępowań i umarzających wszczęte postępowania oraz Sądu Najwyższego<sup>129</sup> było odmienne od stanowiska Trybunału Konstytucyjnego o braku kolizji obu wskazanych przepisów i ich zgodności z art. 2 Konstytucji RP<sup>130</sup>. W roku 2011 o 11,2 % w stosunku do roku poprzedniego zwiększyły się należności z tytułu zaległości w ściąganiu podatku dochodowego od osób fizycznych i wyniosły 4,5 mld zł.

Dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych zostały zrealizowane w kwocie 24,9 mld zł i nieznacznie przekroczyły wielkość prognozowaną. Były o 14,2 %

---

<sup>126</sup> Uregulowania te wprowadzono ustawą z dn. 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. z 2010 r., Nr 238 poz. 1578) przewidującą w art. 19 pkt.2 zmianę art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.z 2004 r. Nr 54 poz.535 z późn. zm.) poprzez dodanie ust. 2a odsyłającego do Załącznika Nr 10 zawierającego listę towarów objętych zmienioną stawką podatkową.

<sup>127</sup> *Informacja o wynikach kontroli postępowań urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe*. Nr ewid. 21/2012/P/11024/KBF, NIK, Warszawa 2012 oraz: *Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz opodatkowania przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach*, Nr ewid. 17/ 2003/P/02/017/KBF, NIK, Warszawa 2003, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 02.03.2014).

<sup>128</sup> Dz.U.z 2010 r. Nr 51 poz.307.

<sup>129</sup> Wyrok SN z dnia 10 czerwca 2009 r., II KK 20/09 OSNKW 2009/11/95 a także Wyrok SN z dn. 20 października 2011 r., V KK 340/11.

<sup>130</sup> Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08 (Dz.U. Nr 87, poz. 493).

wyższe od dochodów uzyskanych w 2010 roku. Wzrosły także o 13,0 % wobec poprzedniego roku należności pozostałe do zapłaty w ramach tego podatku, wynosząc 1,3 mld zł.

Dochody podatkowe określono w ustawie budżetowej na rok **2012** na kwotę 264,8 mld zł. Wykonano dochody w wysokości 248 mld zł, niższe od zaplanowanych o 6,2 %. W stosunku do poprzedniego roku dochody podatkowe były wyższe o 2,1 %. Jedynie dochody podatkowe z tytułu podatku od gier były wyższe od prognozowanych o 6,6 %. Pozostałe podstawowe źródła podatkowe nie przyniosły spodziewanych dochodów. Dochody z podatku od towarów i usług okazały się niższe od planowanych o 9,2 %, z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych o 5,6 %, z podatku akcyzowego o 3,4 % i z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych o 1,1 %. Dochody z poszczególnych podatków przedstawia tabela.

Niższe od prognozowanych dochody podatkowe wynikały z mniej korzystnych od spodziewanych warunków makroekonomicznych, przeszacowania skutków zmian regulacji prawnych mających wpływ na dochody podatkowe oraz zmniejszenia skuteczności poboru podatków<sup>131</sup>. W stosunku do 2011 roku o 0,7 % zmniejszyły się dochody z podatku od towarów i usług oraz o 2,4 % z podatku od gier. Wyższe do ubiegłorocznych o 4,3 % były dochody z akcyzy, o 4,6 % z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz o 1,1 % z tytułu podatku od osób prawnych<sup>132</sup>. Skalę dochodów podatkowych według poszczególnych źródeł podatkowych ilustruje tabela obejmująca lata 2006-2015.

---

<sup>131</sup> Sytuacja makroekonomiczna odbiegała od założeń przyjętych do opracowania projektu ustawy budżetowej. Niższy od planowanego był wzrost PKB, inflacja, nominalny wzrost spożycia indywidualnego, fundusz wynagrodzeń w gospodarce narodowej oraz emerytur i rent, obniżeniu uległy inwestycje sektora finansów publicznych, niższe niż w roku 2011 było również zatrudnienie. Zmiany regulacji prawnych uwzględnione w projektowanych dochodach podatkowych obejmowały podwyższenie o 14,1 % akcyzy na olej napędowy i o 4 % na wyroby tytoniowe, wprowadzenie podatku akcyzowego na wyroby węglowe i od wydobycia miedzi i srebra (ustawa z dnia 2 marca 2012 o podatku od wydobycia niektórych kopalin Dz.U.2012 poz. 362). Zmianą nieplanowaną na etapie opracowywania ustawy budżetowej była zmiana sposobu rozliczania zwrotów z tytułu podatku od towarów i usług w okresie od 1 do 21 stycznia 2013 r. wprowadzona rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2012 r. o zmianie rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. z 2012 r. poz.1546).- *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2012 roku*, NIK, Warszawa 2013, s.71-72; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21.03.2014).

<sup>132</sup> Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych w *Analiza wykonania budżetu... w 2012 roku*, op.cit. s. 69, *Analiza wykonania w 2011 roku...*, op.cit., s. 58; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21 i 22.03.2014) a także w: *Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2012 r.* z dnia 31 maja 2013 r., <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.03.2014).

**TABELA 5: DOCHODY PODATKOWE WEDŁUG ŹRÓDEŁ W LATACH 2006-2015**

(dane w mln zł)

rodzaje źródeł podatkowych	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
dochody podatkowe ogółem	174.876	206.385	219.499	214.879	222.553	243.211	248.275	241.651	254.781	259.674
podatek od towarów i usług	84.439	96.350	101.783	99.455	107.880	120.832	120.000	113.412	124.262	123.121
podatek akcyzowy	42.078	49.025	50.490	53.927	55.685	57.964	60.450	60.653	61.570	62.809
podatek od gier	895	1.107	1.405	1.576	1.625	1.477	1.442	1.304	1.235	1.337
podatek dochodowy od osób prawnych	19.337	24.540	27.160	24.157	21.770	24.862	25.146	23.075	23.266	25.813
podatek dochodowy od osób fizycznych	28.125	35.359	38.659	35.764	35.597	38.075	39.809	41.291	43.022	45.040

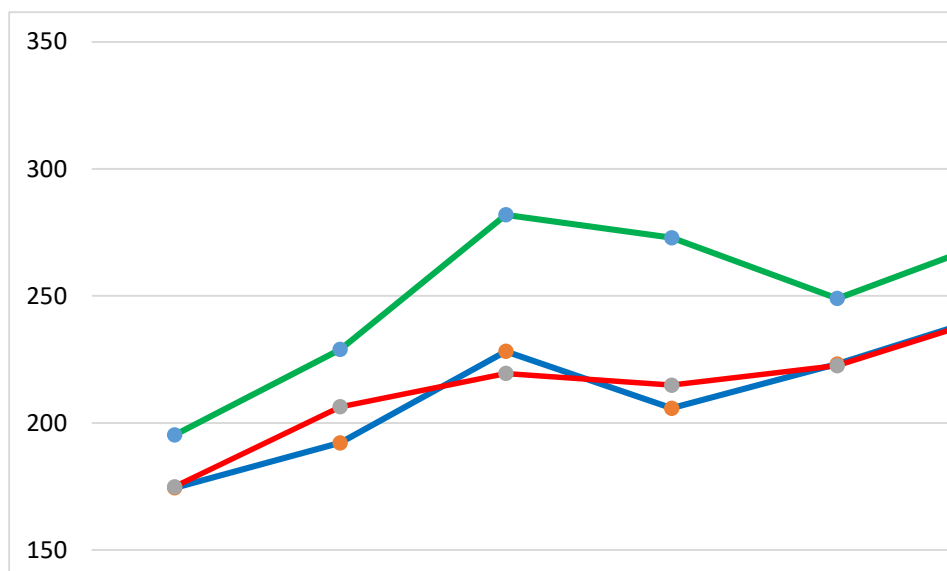
Źródło: opracowanie własne na podstawie dokonywanych przez NIK analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa we wskazanych latach //www.nik.gov.pl/ oraz [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (dostęp od 2 do 28.03.2014, 7-10, 21.07.2015 i 4-7.08.2016).

**TABELA 6: UDZIAŁ DOCHODÓW PODATKOWYCH W DOCHODACH BUDŻETOWYCH W LATACH 2006 – 2015**

wyszczególnienie mln zł	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
prognozowane dochody budżetowe	195.281	228.952	281.892	272.911	249.006	273.144	293.766	275.729	277.782	286.700
prognozowane dochody podatkowe	174.449	192.188	228.194	205.812	223.225	243.752	264.803	239.150	247.980	257.591
wykonane dochody podatkowe	174.876	206.385	219.499	214.879	222.552	243.211	248.275	241.651	254.780	259.674

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokonywanych przez NIK analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa we wskazanych latach 2006-2014 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp od 2 do 28.03.2014 i 22.07.2015).

**WYKRES 2: UDZIAŁ DOCHODÓW PODATKOWYCH W DOCHODACH  
BUDŻETOWYCH w mld zł**



Źródło: opracowanie własne na podstawie dokonywanych przez NIK analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa we wskazanych latach 2006-2014 <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp od 2 do 28.03.2014 i 22.07.2015).

W roku 2012 zmniejszył się, podobnie jak w latach poprzednich, udział dochodów podatkowych w całości dochodów budżetowych. Wzrost tego udziału odnotowano jedynie w roku 2010 w stosunku do poprzedniego, którym był rokiem największego spowolnienia gospodarczego. Następnie powróciła zarysowana przed spowolnieniem tendencja do stałego zmniejszania się udziału dochodów podatkowych w dochodach budżetowych.

W omawianym roku wzrosły o 4,2 mld zł w stosunku do 2011 roku zaległości podatkowe. W okresie dwóch ostatnich lat najwyższy, o 23,8 % był wzrost zaległości z tytułu podatku od towarów i usług oraz o 17,1 % z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>133</sup>.

<sup>133</sup> Analiza wykonania budżetu...w 2012 roku, op. cit., s.84; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21 i 22.03.2014).

**TABELA 7: ZALEGŁOŚCI PODATKOWE BUDŻETU PAŃSTWA W LATACH 2010-2015 (w mln zł)**

źródło zaległości	2010	2011	2012	2013	2014	2015
zaległości ogółem	29.450	32.873	38.237	45.925	57.460	76.908
zaległości z tytułu dochodów podatkowych, w tym:	20.568	22.915	27.100	33.112	41.104	59.000
podatek od towarów i usług	10.862	12.353	15.298	19.824	27.769	42.556
podatek akcyzowy	5.044	5.402	5.816	6.145	5.853	8.058
podatek dochodowy od osób prawnych	979	1.032	1.163	1.761	1.613	2.129
podatek dochodowy od osób fizycznych	3.632	4.061	4.757	5.294	5.779	6.158
zaległości pozostałych dochodów	8.882	9.957	11.137	12.813	16.357	17.918

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Analiza wykonania budżetu i założeń polityki pieniężnej w 2012 roku*, NIK, Warszawa 2013, s.84, *Analiza wykonania budżetu...w 2013 roku*, s.94, *Analiza wykonania budżetu i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku* NIK, Warszawa 2015, s.102 oraz *Analiza wykonania budżetu i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*, NIK, Warszawa 2016, s.17, 94-114, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp od 2 do 28.03.2014, 22.07.2015 i 4-10.08.2016).

Wzrost bieżących zaległości podatkowych wynikał głównie ze zwiększenia zobowiązań spowodowanych decyzjami wymiarowymi, podejmowanymi wskutek kontroli urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych. W badanym okresie odnotowano malejącą skłonność podatników, szczególnie przedsiębiorców, do wywiązywania się z zobowiązań podatkowych. Kontrole przeprowadzone przez urzędy kontroli skarbowej stwierdziły występowanie ryzyka oszustw podatkowych. Wykryto ponad 153,7 tys. faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze, opiewające na kwotę 15,5 mld zł, wyższą niż w 2011 r. o 9,7 mld zł<sup>134</sup>

Jak wspomniano wyżej, w roku **2013** zrealizowane dochody podatkowe były niższe o 2,7% od ubiegłorocznych. Wykonano je w kwocie 241,7 mld zł, wyższej o 1,2% od

<sup>134</sup> *Analiza wykonania budżetu...w 2012 roku*, op. cit., s.85.

określonych w znowelizowanej ustawie budżetowej na badany rok. Podstawowe źródła podatkowe przyniosły dochody wyższe od prognozowanych w noweli budżetowej. Podatki pośrednie wygenerowały dochody w wysokości ponad 175 mld zł, nieco wyższe, o 0,8% od kwoty ustawowej. Dochody z podatku od towarów i usług wyniosły 113,4 mld zł i okazały się nieznacznie, o 0,4% wyższe od planowanych. Dochody z tytułu podatku akcyzowego były wyższe od planowanych o 1,4% osiągając pułap 60,7 mld zł. Na kwotę tą złożyły się dochody z akcyzy od wyrobów krajowych, od wyrobów nabytych wewnątrzspółnotowo oraz od wyrobów akcyzowych importowanych. Jedynie dochody z ostatniej z wymienionych kategorii podatku akcyzowego były niższe od planowanych osiągając tylko 52,7% kwoty ustawowej. Podatek od gier zasilił budżet o kwotę 1,3 mld zł, o 4,3% wyższą od zaplanowanej. Spośród podatków bezpośrednich dochody niższe o 12,9% od określonych ustawowo na poziomie 2,2 mld zł, uzyskano jedynie z podatku od wydobycia niektórych kopalin. Z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych uzyskano kwotę 23 mld zł, wyższą w stosunku do złożenia ustawy budżetowej o 4,9%, zaś z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych kwotę 41,3 mld zł, wyższą o 1,0%.<sup>135</sup> Dochody z wybranych spośród wymienionych podatków przedstawia tabela.

Zaległości z tytułu podatków i innych należności budżetowych ogółem w stosunku do roku 2012 zwiększyły się o 20,1% i osiągnęły poziom 45,6 mld zł. Zaległości podatkowe wyniosły 33,1 mld zł wzrastając w porównaniu do poprzedniego roku o 22,2%. Tempo wzrostu zaległości podatkowych było znacznie wyższe niż w poprzednich kilku latach, bowiem w roku 2010 zaległości te w stosunku do ubiegłego roku wzrosły o 7,8%, w roku 2011 o 11,4% a w roku 2012 o 18,3%.<sup>136</sup> Istotne zwiększenie w 2013 roku bieżących zaległości podatkowych wynikało ze wzrostu zobowiązań będących konsekwencją pokontrolnych decyzji wymiarowych urzędów skarbowych i kontroli skarbowej. Zobowiązania będące skutkiem decyzji wymiarowych wzrosły o 99,2%, a zaległości bieżące o 29,8%.<sup>137</sup> Pracownicy urzędów skarbowych i inspektorzy kontroli skarbowej wykryli w 2013 roku 154,6 tys. faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze o wartości 19,7 mld zł w celu obniżenia zobowiązań podatkowych lub wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług. W stosunku do roku 2012 ilość wykrytych fałszywych faktur wzrosła o

---

<sup>135</sup> *Sprawozdanie operatywne... 2013 r.*, op.cit., MF, Warszawa 2014, Tablica 3, s. 17; <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 20.08.2014).

<sup>136</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2013 roku*, s. 95; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21.08.2014).

<sup>137</sup> Zobowiązania wynikające z decyzji wymiarowych podjętych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług wzrosły o kwotę 1.476,1 mln zł (o 83,4%) natomiast wynikające z decyzji dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych o kwotę 664,3 mln zł (o 580,5%). *Ibidem*, s. 95.



około 0,9 tys. sztuk (o 0,6%), zaś wartość fikcyjnych transakcji o 4,2 mld zł (o 21,3%)<sup>138</sup>. Ustalono kwotę uszczupień podatkowych wymierzonych w decyzjach pokontrolnych dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz wynikających z korekt deklaracji złożonych przez podatników, która wyniosła 6,4 mld zł i była wyższa od ubiegłorocznej o 70,6%. W wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe ujawniono uszczuplenia podatkowe w wysokości 808 mln zł, co stanowiło wzrost wobec 2012 roku o 17,7%. Kwota uszczupień podatkowych ustalona na skutek kontroli dokonanych przez te urzędy wyniosła 2,5 mld zł i była wyższa od kwoty ustalonej w tym trybie w roku 2012 o 37,5%.<sup>139</sup>

W roku **2014** wykonane dochody podatkowe były o 5,4% wyższe od ubiegłorocznych. Zrealizowano je w kwocie 254,8 mld zł, przekraczającej o 1,2% określoną w ustawie budżetowej. Nie wszystkie podatki przyniosły dochody wyższe od prognozowanych. Dochody z podatku od towarów i usług przyniosły 124,3 mld zł i były o 7,4% wyższe od planowanych, natomiast podatek dochodowy od osób prawnych wygenerowały dochód na kwotę 23,3 mld zł, nieznacznie, o 0,1% wyższą od zaplanowanej. Pozostałe zaplanowane dochody podatkowe nie zostały zrealizowane. Dochody z tytułu podatku akcyzowego były niższe od planowanych o 0,8% i wyniosły 61,6 mld zł, a z podatku od gier o 1,2% wynosząc 1,2 mld zł. Kwotę 1,4 mld, niższą o 28,7% od określonej w ustawie uzyskano z podatku od wydobywania niektórych kopalin. Z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych dochód wyniósł 43 mld zł i był niższy o 1,6% od prognozy ustawowej.<sup>140</sup>

W roku 2014 zaległości z tytułu podatków i innych należności budżetowych ogółem wyniosły 57,4 mld zł i w stosunku do roku 2013 zwiększyły się o 25,1%. Zaległości podatkowe stanowiły 71,5% zaległości budżetu państwa ogółem i wyniosły 41,1 mld zł, wzrastając w porównaniu do poprzedniego roku o 24,1%. Zaległości w podatku od towarów i usług wyniosły 27,8 mld zł, wzrastając w stosunku do poprzedniego roku o 40,1%, natomiast w podatku akcyzowym sięgnęły 5,9 mld zł i były niższe od ubiegłorocznych o 4,8%. Odnotowano wzrost zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych o 9,2% co skutkowało ich wielkością na kwotę 5,8 mld zł. Obniżyły się natomiast o 8,4% zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i wyniosły 1,6 mld zł.<sup>141</sup> Był to kolejny rok znaczącego wzrostu zaległości podatkowych, w tym największych dłużników, które wyniosły

---

<sup>138</sup> Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych w: *Analiza wykonania budżetu...w 2013 roku*, op.cit. s. 95.

<sup>139</sup> *Analiza wykonania budżetu...w 2013 roku*, op.cit. s. 96.

<sup>140</sup> *Sprawozdanie... z 2014 r.*, op.cit., s. 38, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 22.07.2015).

<sup>141</sup> *Analiza wykonania budżetu...w 2014 r.*, op.cit., s. 96-98; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 22.09.2016).

ponad 31 mld zł, a także powiększenia liczby dłużników posiadających zaległości powyżej 1 mln zł, których odnotowano 8.154, tj. około 18% więcej niż w roku ubiegłym. Zwiększenie zaległości podatkowych wynikało ze wzrostu o blisko 50% zobowiązań pokontrolnych będących skutkiem decyzji wymiarowych urzędów skarbowych i kontroli skarbowej, które przekroczyły 8 mld zł. Inspektorzy kontroli skarbowej wykryli w 2014 roku 207 tys. faktur dokumentujących fikcyjne transakcje łącznej wartości 33,7 mld zł.<sup>142</sup> W stosunku do roku 2013 ilość wykrytych fałszywych faktur wzrosła aż o 52,4 tys. sztuk (o 25,3%) zaś wartość fikcyjnych transakcji o 14 mld zł (o 41,6%)<sup>143</sup>.

W roku **2015** wykonane dochody podatkowe były o 1,9% wyższe od uzyskanych w poprzednim roku. Zrealizowano je w wysokości 259,7 mld zł, przekraczającej o 0,8% określoną w ustawie budżetowej. Jedynie dochody z tytułu podatku akcyzowego były niższe od planowanych o 0,2% i wyniosły 62,8 mld zł. Wszystkie pozostałe podatki przyniosły dochody wyższe od prognozowanych. Dochody z podatku od towarów i usług przyniosły 123,1 mld zł i były o 1,5% wyższe od planowanych, podatek dochodowy od osób prawnych wykonano w kwocie 25,8 mld zł, o 0,8% wyższej od zaplanowanej, z podatku od gier uzyskano kwotę 1,3 mld zł, wyższą o 7% od przewidzianej w ustawie zaś kwotę 1,6 mld zł, wyższą o 7,1% od określonej w ustawie uzyskano z podatku od wydobycia niektórych kopalin. Dochód z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wyniósł 45 mld zł i nieznacznie przekroczył (poniżej 0,1%) prognozę ustawową.<sup>144</sup>

W roku 2015 zaległości z tytułu podatków i innych należności budżetowych ogółem wyniosły 76,9 mld zł i w stosunku do poprzedniego roku zwiększyły się o 33,8%. Zaległości podatkowe stanowiły 76,7% zaległości budżetu państwa ogółem i wyniosły 59 mld zł. Wzrastając w porównaniu do 2014 roku o 43,5%. Zaległości w podatku od towarów i usług wyniosły 42,5 mld zł, wzrastając w stosunku do poprzedniego roku o 53,2%, natomiast w podatku akcyzowym sięgnęły 8 mld zł i były wyższe od ubiegłorocznych o 37,7%. Nastąpił wzrost zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych o 6,5% co dało kwotę 6,2 mld zł. Zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych wzrosły o 32% i wyniosły 2,1 mld zł.<sup>145</sup> Analogicznie jak w roku poprzednim znacząco wzrosły zaległości podatkowe największych dłużników, które przekroczyły 40 mld zł. Powiększeniu (o 22,1%) uległa liczba dłużników posiadających zaległości powyżej 1 mln zł, których odnotowano 8.674. Inspektorzy kontroli skarbowej wykryli w 2015 roku ponad 360 tys. faktur

---

<sup>142</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2014 r.*, op.cit., s. 98, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 21.07.2015).

<sup>143</sup> *Ibidem*. Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych na s. 98.

<sup>144</sup> *Sprawozdanie... z 2014 r.*, op.cit., s. 38, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 22.07.2015).

<sup>145</sup> *Analiza wykonania budżetu... w 2015 r.*, op.cit., s. 113-115; <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 19.09.2016).

dokumentujących fikcyjne transakcje łącznej wartości 82 mld zł.<sup>146</sup> W stosunku do roku 2014 ilość wykrytych fałszywych faktur wzrosła aż o 153 tys. sztuk (o 57,5%) zaś wartość fikcyjnych transakcji o 48,3 mld zł (o 41%)<sup>147</sup>.

### 3. Ewolucja uszczupień podatkowych w latach 2006-2015

#### 3.1. Uszczuplenia podatków pośrednich

##### 3.1.1. Ustalenia ogólne

Problematyka uszczupień podatkowych do niedawna była słabo rozpoznana. Umocnienie aparatu skarbowego i kontroli skarbowej oraz stopniowe udoskonalanie metod i narzędzi służących wykryciu oraz przeciwdziałaniu temu zjawisku pozwala na dostrzeżenie jego przekształceń zarówno w zakresie skali jak i mechanizmów ich powstawania.

Najpełniejszy obraz skali uszczupień podatkowych wyłania się z efektów postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez podstawowe jednostki organizacyjne kontroli skarbowej jakimi były urzędy kontroli skarbowej, tworzące zgodnie z ustawą o kontroli skarbowej (u.k.s.), fundament systemu organów kontroli skarbowej<sup>148</sup>. Przedmiotem kontroli organów kontroli skarbowej była najczęściej rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, zwłaszcza podatku od towarów i usług, akcyzowego, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>149</sup>.

W roku **2006** przeprowadzono ogółem 16.488 kontroli, w tym 6.488 z nich zakończono wydaniem decyzji. W ich wyniku stwierdzono uszczuplenia podatkowe na kwotę 1.926 mln zł, a ustalenia, dla których wydano decyzje wyniosły 1.911 mln zł. Kontrolowani podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych w łącznej wysokości 14 mln zł<sup>150</sup>. Kwota ustaleń

---

<sup>146</sup> *Analiza wykonania budżetu...w 2015 r.*, op.cit., s. 111, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp 20.09.2016).

<sup>147</sup> *Ibidem*. Wyliczenia własne na podstawie danych zawartych na s. 111.

<sup>148</sup> Art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.) jako organy kontroli skarbowej wymieniał ministra właściwego do spraw finansów publicznych jako naczelny organ kontroli skarbowej, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

<sup>149</sup> A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola Skarbowa.630 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 41-42.

<sup>150</sup> Przedstawione dane obejmują jedynie okres XI-XII 2006 roku w związku z wejściem w życie z dniem 11 listopada 2006 r. art. 14 c u.k.s. dodanego przez art. 1 pkt.5 ustawy z dnia 22 września 2006 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2006 r. Nr 191, poz.1413). Przepisy tego artykułu wprowadzały uprawnienie podatnika do skorygowania deklaracji podatkowej po stwierdzeniu jej nieprawidłowości przez kontrolujących.

objętych decyzjami dotycząca podatków pośrednich wyniosła 1.499 mln zł, co stanowiło 78,4% udziału w dokonanych ustaleniach ogółem.<sup>151</sup>

W **2007** roku urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 12.407 kontroli w wyniku których ustalenia uszczupień podatkowych wyniosły 1.942 mln zł, w tym ustalenia objęte decyzjami wydanymi w 3300 sprawach wyniosły 1.646 mln zł. Postępowania kontrolne skutkowały skorygowaniem przez podatników złożonych deklaracji podatkowych o łączną kwotę 296 mln zł. Ustalenia wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 1.243 mln. zł i stanowiły 75,4% udziału w ustaleniach ogółem. Zmniejszenie o blisko połowę w stosunku do poprzedniego roku liczby kontroli zakończonych decyzją, wynikało z wykorzystywania przez podatników możliwości złożenia korekty zakwestionowanej w trakcie kontroli deklaracji podatkowej<sup>152</sup>.

W **2008** roku urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 10.574 kontrole w wyniku których kwota ustaleń uszczupień podatkowych wyniosła 1.701 mln zł, w tym ustalenia dla których wydano decyzje wyniosły 1.436 mln zł. Postępowania kontrolne przyniosły też skutek w postaci dokonania przez podatników korekt złożonych deklaracji podatkowych na łączną kwotę 265 mln zł<sup>153</sup>. Ustalenia wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 1.044 mln. zł<sup>154</sup> i stanowiły 73,1% udziału w ustaleniach ogółem.

W roku **2009** roku liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej nieco spadła i wyniosła 10.168. Skutkowały one dokonaniem ustaleń uszczupień podatkowych na kwotę 2.430 mln zł, w tym ustalenia dla których wydano decyzje wyniosły 2.160 mln zł. Wynikiem postępowań kontrolnych były także dokonane przez podatników korekty złożonych deklaracji podatkowych na łączną kwotę 270 mln zł<sup>155</sup>. Wśród ustaleń podatkowych ustalenia uszczupień wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 1.392 mln. zł i stanowiły 60% udziału w ustaleniach ogółem.

---

<sup>151</sup> MF. DKS *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2007 r.*, Warszawa 2008, s.3-5, <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

<sup>152</sup> *Ibidem*, s. 4-5. Zob. także przypis 127.

<sup>153</sup> MF DKS, *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2008 r.* Warszawa 2009 r., s.13-14, <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 27.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

<sup>154</sup> Dane o wysokości uszczupień w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich (z rozbiem na poszczególne kategorie podatków) oraz dotyczące wartości korekt deklaracji podatkowych dokonywanych przez podatników w zakresie wymienionych podatków w latach 2008-2012, wobec braku takich danych w sprawozdaniach Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów dostępnych na stronach internetowych tego resortu, uzyskano w trybie udostępnienia informacji publicznej z informacji Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku (sygn. BMI 1.0136.265.2015), zawierającej zestawienia: - *Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2012* oraz - *Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy celne w latach 2008-2012*.

<sup>155</sup> MF DKS, *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2009 r.*, Warszawa 2010, s. 12-13, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 28.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

W **2010** roku liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej utrzymała się na poziomie zbliżonym do ubiegłorocznego i wyniosła 10.075. Dokonano ustaleń uszczupień podatkowych na kwotę 2.110 mln zł, w tym ustalenia wynikające z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej wyniosły 1.907 mln zł. Postępowania kontrolne spowodowały dokonanie przez podatników korekt złożonych deklaracji podatkowych na łączną kwotę 202,5 mln zł<sup>156</sup>. Wśród ustaleń podatkowych ustalenia uszczupień wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 1.314 mln. złotych i ich udział w ustaleniach ogółem wzrósł do 69,2%.

Nieco mniej bowiem 9.906 kontroli urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły w roku **2011**. Ustalenia uszczupień podatkowych wyniosły 2.525 mln zł, w tym ustalenia wynikające z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej wyniosły 2.256 mln zł. Dobrowolne korekty złożonych deklaracji podatkowych spowodowane przez postępowania kontrolne osiągnęły kwotę 269 mln zł<sup>157</sup>. Wśród ustaleń podatkowych ustalenia uszczupień wynikające z decyzji w zakresie podatków pośrednich wyniosły łącznie 1.767 mln. zł. Udział tych uszczupień w ustaleniach ogółem wzrósł do 74,4%.

Zbliżony do ubiegłorocznego poziom liczby kontroli urzędów kontroli skarbowej utrzymał się w roku **2012** i wyniósł 1.158. Stwierdzono nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi w wysokości 3.779,5 mln zł. Ustalenia wynikające z decyzji wydanych przez organy kontrolujące wyniosły 3.504,7 mln zł. Kontrolowani podatnicy dobrowolnie powiększyli swoje zobowiązania podatkowe poprzez dokonanie korekt złożonych deklaracji podatkowych na łączną kwotę 274,9 mln zł<sup>158</sup>. Wśród ustaleń podatkowych ustalenia uszczupień wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły łącznie 2.918 mln. zł. Udział tych uszczupień w ustaleniach ogółem wzrósł do poziomu 80%, co wynikało przede wszystkim ze wzrostu ustaleń uszczupień podatku od towarów i usług.

W **2013** roku liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej wyniosła 10.177. Kontrole pozwoliły na dokonanie ustaleń uszczupień podatkowych na kwotę 6.446,7 mln zł, przy czym ustalenia wynikające z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej wyniosły 6.248,6 mln zł. Postępowania kontrolne spowodowały dokonanie przez podatników korekt złożonych deklaracji podatkowych i zwiększenie tym

---

<sup>156</sup> MF.DKS *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2010 r.* Warszawa 2011 r., s. 10-11, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 28.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

<sup>157</sup> MF.DKS *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2011 r.* Warszawa 2012 r., s. 12-13, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 29.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

<sup>158</sup> MF.DKS *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2012 r.* Warszawa 2013 r., s. 1-2, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 29.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

samym swych zobowiązań podatkowych o kwotę 198 mln zł. Wśród ustaleń podatkowych ustalenia uszczupień wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 4.857,6 mln. zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 75,3%.<sup>159</sup>

W roku **2014** urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 10.105 kontroli, które pozwoliły na wykrycie uszczupień podatkowych na łączną kwotę 10.602,3 mln zł. Ustalenia, dla których wydano decyzje osiągnęły kwotę 10.191,6 mln zł. Postępowania kontrolne doprowadziły do dokonania korekt złożonych przez podatników deklaracji podatkowych i zwiększenie zobowiązań podatkowych o kwotę 410,7 mln zł. Ustalenia uszczupień wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 9.550,8 mln. zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 90%.<sup>160</sup>

W roku **2015** urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły w ramach swojej działalności 9.412 kontroli, w wyniku których wykryto uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 18.545,5 mln zł. Ustalenia, dla których wydano decyzje osiągnęły kwotę 18.377,1 mln zł. Postępowania kontrolne doprowadziły do dokonania przez podatników korekt złożonych przez nich deklaracji podatkowych i zwiększenie zobowiązań podatkowych o kwotę 168,5 mln zł. Ustalenia w zakresie uszczupień wynikające z decyzji dotyczących podatków pośrednich wyniosły 17.562,8 mln. zł. Udział tego rodzaju ustaleń w ustaleniach ogółem wyniósł blisko 95%.<sup>161</sup>

Podstawowe dane w zakresie uszczupień podatkowych w badanym okresie przedstawia tabela.

---

<sup>159</sup> MF DKS, *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2013 r.* Warszawa 2014 r., s. 2-4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 30.12.2014). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

<sup>160</sup> MF DKS, *Sprawozdanie roczne. Kontrola Skarbowa w 2014 r.* Warszawa 2015 r., s. 2-4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 23.07.2015). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

<sup>161</sup> MF DKS, *Sprawozdanie roczne. Kontrola Skarbowa w 2015 r.* Warszawa 2016 r., s. 2-3, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 16.08.2016). Sprawozdanie to nie zawiera danych dotyczących podatku od gier.

**TABELA 8: USZCZUPLENIA PODATKOWE W LATACH 2006-2015**

WYSZCZEGÓLNIENIE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
WARTOŚĆ USZCZUPEŃ OGÓŁEM (w mln)	1.926	1.949	1.701	2.430	2.110	2.525	3.779	6.447	10.602	18.546
WARTOŚĆ KOREKT DEKLARACJI PODATKOWYCH (w mln)	14*	296	265	270	203	269	275	198	411	169
WARTOŚĆ USZCZUPEŃ PODATKÓW POŚREDNICH (w mln)	1.499	1.243	1.660	1.448	1.192	1.670	1.652	4.858	9.551	17.563
UDZIAŁ W USZCZUPLANIACH OGÓŁEM (w %)	78,4	75,4	73,1	60	69,2	74,4	80	75,3	90	94,7
WARTOŚĆ USZCZUPEŃ PODATKÓW BEZPOŚREDNICH (w mln)	387	401	383	478	534	470	582	1.565	872	971
UDZIAŁ W USZCZUPLANIACH OGÓŁEM (w %)	20,3	24,3	26,8	22,5	25,8	24	18,2	24,3	8,2	5,2

\* Dane za okres XI-XII 2006 roku w związku z wejściem w życie z dniem 11 listopada 2006 r. art. 14 c u.k.s. uprawniającego podatnika do skorygowania deklaracji podatkowej zakwestionowanej w trakcie kontroli. Zob.: przypis 127.

Źródło: opracowanie własne na podstawie zestawień sporządzonych w Departamencie Kontroli Skarbowej MF *Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w...r.* dla lat 2007-2013. <http://www.archbip.mf.gov.pl> i <http://www.mf.gov.pl> (dostęp od 20 do 30.12.2014) zestawienia sporządzonego w Departamencie Kontroli Skarbowej MF *Sprawozdanie roczne. Kontrola Skarbowa w 2014 r.* <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 22.07.2015) zestawienia sporządzonego w Departamencie Kontroli Skarbowej MF *Sprawozdanie roczne. Kontrola Skarbowa w 2015 r.* <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 20.07.2016) oraz zestawienia: Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy celne w latach 2008-2012, zawartego w informacji Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku sygn. BMI 1.0136.265.2015, uzyskanej w trybie udostępnienia informacji publicznej.

### 3.1.2. Przeobrażenia skali zjawiska w podatku od towarów i usług

W **2006** roku organy kontroli skarbowej dokonały ustaleń uszczupień w zakresie podatku od towarów i usług na kwotę 593,5 mln zł, co stanowiło 31% udziału w dokonanych ustaleniach ogółem. Wartość złożonych korekt w zakresie tego podatku wyniosła ponad 3,5 mln zł. W roku **2007** kwota ustaleń dotyczących podatku od towarów i usług wyniosła 646 mln zł, stanowiąc 39,2% ogółu poczynionych ustaleń. Kontrolowani podatnicy dokonali

korekt złożonych deklaracji podatkowych na kwotę 162 mln zł<sup>162</sup>. W **2008** roku kwota ustaleń dotyczących podatku od towarów i usług wyniosła 626 mln zł, stanowiąc 43,1% ogółu poczynionych ustaleń. Kontrolowani podatnicy dokonali korekt złożonych deklaracji podatkowych na kwotę 23 mln zł. W porównaniu z rokiem poprzednim w roku **2009** nastąpił znaczący, bo 33% wzrost ustaleń dotyczących uszczupleń podatku od towarów i usług, które wyniosły 913 mln zł, stanowiąc 40,3% ogółu poczynionych ustaleń. Kontrolowani podatnicy dokonali korekt złożonych deklaracji podatkowych na kwotę 137 mln zł. W **2010** roku kwota ustaleń dotyczących podatku od towarów i usług wyniosła 1.047 mln zł, stanowiąc 46,5% ogółu poczynionych ustaleń. Podatnicy dokonali korekt złożonych deklaracji podatkowych na kwotę 309 mln zł. Rok **2011** był kolejnym, w którym wzrosła kwota ustaleń dotyczących podatku od towarów i usług wynosząc 1.345 mln zł i stanowiąc 57,6% ogółu poczynionych ustaleń. Kontrolowani podatnicy dokonali korekt złożonych deklaracji podatkowych na kwotę 434 mln zł. W roku **2012** blisko dwukrotnie w stosunku do poprzedniego roku wzrosła kwota ustaleń dotyczących podatku od towarów i usług wynosząc 2.640 mln zł i stanowiąc 72,6% ogółu poczynionych ustaleń. Podatnicy dokonali dobrowolnych korekt złożonych deklaracji podatkowych na kwotę 450 mln zł.<sup>163</sup> W **2013** roku o ponad 1/3 wzrosła kwota ustaleń dotyczących uszczupleń podatku od towarów i usług wynosząc 4.565,1 mln zł co stanowiło 70,8% ogółu poczynionych ustaleń.<sup>164</sup> Rok **2014** przyniósł rozszerzenie dominacji ustaleń uszczupleń w zakresie tego podatku w ogólnej strukturze ustaleń podatkowych o ponad 15% osiągając poziom prawie 86%, co było wynikiem dwukrotnego wzrostu kwoty ustaleń do wysokości 9.110,8 mln zł.<sup>165</sup> Brak danych o wysokości dokonanych przez podatników dobrowolnych korekt złożonych deklaracji podatkowych.<sup>166</sup> Kolejny **2015** rok utrwalił dominację ustaleń uszczupleń w zakresie podatku od towarów i usług które sięgnęły 90,4% w łącznej strukturze ustaleń podatkowych co odpowiadało kwocie ustaleń w wysokości 16.773,2 mln zł.<sup>167</sup>

---

<sup>162</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2007 r.*, op.cit., s. 3-5, <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.12.2014).

<sup>163</sup> Dane o wysokości uszczupleń w zakresie podatku od towarów i usług oraz dotyczące wartości korekt deklaracji podatkowych dokonywanych przez podatników w zakresie tego podatku w latach 2008-2012, uzyskano w trybie udostępnienia informacji publicznej z informacji Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku (sygn. BMI 1.0136.265.2015), zawierającej zestawienia: - *Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2012* oraz - *Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy celne w latach 2008-2012*.

<sup>164</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2013 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 30.12.2014).

<sup>165</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2014 r.* op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 24.07.2015).

<sup>166</sup> Informacja Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku (sygn. BMI 1.0136.265.2015), uzyskana w trybie udostępnienia informacji publicznej.

<sup>167</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2015 r.* op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 27.07.2016).



Podkreślenia wymaga, iż poddawana jest w wątpliwość realność skali uszczupień w zakresie podatku od towarów i usług i skuteczność przyjętej metody jej obliczania. Istnieją szacunki, według których wielkość uszczupień tego podatku wynosi rocznie od 20 do 50 mld zł.<sup>168</sup>

### 3.1.3. Rozmiar uszczupień podatku akcyzowego

W zakresie podatku akcyzowego ustalona decyzjami organów kontroli skarbowej kwota uszczupień w roku **2006** wyniosła 906 mln zł, stanowiąc 47,4% ogółu ustaleń. Nie odnotowano korekt deklaracji w zakresie tego podatku. W kolejnym **2007** roku kwota ustaleń podatkowych dotyczących uszczupień akcyzy wyniosła 597 mln zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 36,2%. Wartość złożonych korekt wyniosła 1,3 mln zł.<sup>169</sup> W porównaniu do 2007 roku w **2008** roku kwota ustaleń podatkowych dotyczących uszczupień akcyzy wyniosła 419 mln zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 30,0%. Rok **2009** przyniósł wzrost ustaleń podatkowych dotyczących uszczupień w zakresie podatku akcyzowego o 14% przez co kwota ustaleń wyniosła 479 mln zł a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 19,7%. W **2010** roku kwota ustaleń podatkowych dotyczących uszczupień akcyzy wyniosła jedynie 267 mln zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 22,7%. W roku **2011** kwota ustaleń podatkowych w zakresie uszczupień podatku akcyzowego wyniosła 422 mln zł a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 16,8%. W **2012** roku kwota ustaleń uszczupień akcyzy wyniosła 278 mln zł. Udział w ustaleniach ogółem wyniósł 7,4%. W roku **2013** ustalono wielkość uszczupień podatkowych w zakresie podatku akcyzowego na kwotę 292,5 mln zł co sprawiło, że ich udział w ustaleniach ogółem zmniejszył się do 4,5%.<sup>170</sup> Rok **2014** przyniósł dalszy kwotowy wzrost uszczupień tego podatku do wysokości 440 mln zł, co wszakże z sygnalizowanym wyżej znacznym wzrostem ustaleń uszczupień w podatku od towarów i usług spowodowało nieznaczny spadek uszczupień akcyzy w ogólnej strukturze ustaleń do 4,2%.<sup>171</sup> Resort finansów nie dysponuje informacjami o wartości złożonych korekt w zakresie

---

<sup>168</sup> Resort finansów pracuje nad wdrożeniem nowej metodologii obliczania tzw. „luki w VAT”, stanowiącej różnicę między uzyskiwanymi wpływami z tytułu podatku od towarów i usług a hipotetycznymi, możliwymi do osiągnięcia wpływami do budżetu, gdyby opodatkowanie tym podatkiem całej konsumpcji było w pełni efektywne. Nowa metoda ma pozwolić MF na samodzielne szacowanie uszczupień także w innych podatkach. Według firmy analityczno- konsultingowej PwC wielkość uszczupień w zakresie podatku od towarów i usług można ograniczyć do 31,5 mld złotych jednak nie jest możliwe ich całkowite zlikwidowanie. *MF będzie samo szacowało wielkość luki w VAT*, <http://www.biznes.onet.pl/podatki> (dostęp 24.01.2015).

<sup>169</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2007 r.*, op.cit., s. 5. <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.12.2014).

<sup>170</sup> MF.DKS *Sprawozdanie... w 2013 r.*, op.cit., s. 4. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 30.12.2014).

<sup>171</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2014 r.* op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 24.07.2015).

podatku akcyzowego.<sup>172</sup> Prawie dwukrotny - do wysokości 789,6 mln zł - kolejny kwotowy wzrost uszczupień w zakresie podatku akcyzowego nastąpił w roku **2015**, skutkując nieznacznym (do 4,3%) wzrostem udziału tego podatku w strukturze uszczupień podatkowych.<sup>173</sup>

### 3.1.4. Skala uszczupień podatku od gier

Resort finansów nie dysponuje danymi o skali uszczupień wpływów z tytułu podatku od gier za lata **2006 – 2009**<sup>174</sup> i za **2011** rok.<sup>175</sup>

Rok **2010** był pierwszym, w którym obowiązywały nowe przepisy regulujące problematykę gier hazardowych<sup>176</sup> oraz stanowiące podstawę prawną prowadzenia przez naczelników urzędów celnych kontroli rynku gier hazardowych, w tym uprawniających - obok uprawnień kontrolnych posiadanych przez urzędy kontroli skarbowej - do kontrolowania wywiązywania się przez podmioty zarządzające gry hazardowe z obowiązków w zakresie podatku od gier.<sup>177</sup> Przeprowadzono wówczas 404 kontrole, w trakcie których stwierdzono uszczuplenia podatkowe w relatywnie niewielkiej wysokości nieprzekraczającej 1 mln zł.<sup>178</sup> W **2012** roku dokonano 126 kontroli podatkowych w zakresie podatku od gier w wyniku których ustalono jedynie szacunkowo uszczuplenia w wysokości 4.473 (!) zł.<sup>179</sup>

Dostrzegalna zmiana skuteczności kontroli nastąpiła w roku **2013**, w którym naczelnicy urzędów celnych przeprowadzili 47 kontroli terminowości i prawidłowości wpłat podatku od gier. W ich wyniku ujawniono uszczuplenia wpływów do budżetu państwa z tytułu tego podatku, wynikające m.in. z prowadzenia zakładów wzajemnych bez zezwolenia, zaniżania podstawy opodatkowania i nie wywiązywania się z obowiązku wpłat podatku. Łączna

---

<sup>172</sup> Zob. przypis 149.

<sup>173</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2015 r.* op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 27.07.2016).

<sup>174</sup> MF, *Informacje o realizacji ustawy o grach i zakładach wzajemnych za lata 2006 – 2009*, Warszawa 2007-2010, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 6.05.2015).

<sup>175</sup> MF, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2011 roku*, Warszawa 2012, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 6.05.2015).

<sup>176</sup> W dniu 1 stycznia 2010 roku weszła w życie ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz.1540 z późn.zm.) mocą której utraciła moc obowiązującą dotychczasowa ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27, z późn. zm.).

<sup>177</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. Nr 168, poz. 1323 i Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.).

<sup>178</sup> MF, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2010 roku*, Warszawa 2011, s. 21, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 6.05.2015).

<sup>179</sup> MF, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2012 roku*, Warszawa 2013, s. 28-29, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 6.05.2015).

wysokość uszczupień wyniosła 96,5 mln zł.<sup>180</sup> W **2014** roku inspektorzy urzędów kontroli skarbowej przeprowadzili kontrole 5 podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych i 3 współpracujących z nimi serwisantów. W ich wyniku ustalono uszczuplenia w spółkach prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych w ogólnej kwocie 1.886,3 tys. zł (CIT-931,6 tys. zł, VAT-532 tys. zł – akcyza – 422,7 tys. zł), zaś u serwisantów w kwocie 1.271,2 tys. zł (VAT).<sup>181</sup>

W roku **2015** urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 5 kontroli podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych i współpracujących z nimi serwisantów. W ramach tych kontroli ustalono uszczuplenia w spółkach prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych w łącznej kwocie 289,3 tys. zł (CIT, akcyza), zaś u serwisantów w kwocie 112,4 tys. zł (VAT,PIT).<sup>182</sup>

### **3.2. Uszczuplenia podatków bezpośrednich**

#### **3.2.1. Ustalenia ogólne**

Urzędy kontroli skarbowej w zakresie podatków bezpośrednich dokonały w roku **2006** ustaleń dotyczących uszczupień podatkowych określonych w decyzjach, na łączną kwotę 387 mln zł. Stanowiły one 20,3% ogółu dokonanych ustaleń.<sup>183</sup> W roku **następnym** łączna kwota ustaleń w zakresie tych podatków wyniosła 401 mln zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 24,3%.<sup>184</sup> W **2008** roku ustalenia uszczupień podatków bezpośrednich określono na kwotę 383 mln zł zaś udział w całości ustaleń wzrósł do 26,8%. Kolejny **2009** rok charakteryzował się spadkiem udziału ustaleń uszczupień podatków bezpośrednich w całości ustaleń do 22,5% przy czym uszczuplenia te określono na kwotę 478 mln zł. W **2010** roku ustalenia uszczupień podatków bezpośrednich określono łącznie na kwotę 534 mln zł zaś udział w całości ustaleń ponownie wzrósł do 25,8%. Kolejny rok, **2011** przyniósł spadek udziału w całości uszczupień do 24%, ustaleń w zakresie uszczupień podatków bezpośrednich, które określono łącznie na kwotę 470 mln zł. W **2012** odnotowano dalszy - do poziomu 18,2% - spadek udziału w całości uszczupień podatkowych ustaleń w zakresie

---

<sup>180</sup> MF, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2013 roku*, Warszawa 2014, s. 30, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 6.05.2015).

<sup>181</sup> MF, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2014 roku*, Warszawa 2015, s. 29, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 7.11.2016).

<sup>182</sup> MF, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2015 roku*, Warszawa 2016, s. 29-30, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 7.11.2016).

<sup>183</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2007 r.*, op.cit., s. 5. <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.12.2014).

<sup>184</sup> *Ibidem*.

uszczerpień podatków bezpośrednich, które ujawniono łącznie na kwotę 582 mln zł.<sup>185</sup> W **2013** roku wielkość uszczerpień podatków bezpośrednich określono łącznie na kwotę 1.564,7 mln zł zaś ich udział w całości ustaleń wyniósł 24,3%.<sup>186</sup> W następnym **2014** roku odnotowano zarówno spadek kwoty uszczerpień do wysokości 872,4 mln zł jak i udziału w strukturze ogólnych uszczerpień do poziomu 8,2%.<sup>187</sup> W kolejnym **2015** roku odnotowano wzrost kwoty uszczerpień podatków bezpośrednich do wysokości 971 mln zł przy jednoczesnym spadku – do poziomu 5,2% - udziału w strukturze ogólnych uszczerpień.<sup>188</sup>

### 3.2.2. Uszczuplenia podatku dochodowego od osób fizycznych

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych ustalona decyzjami organów kontroli skarbowej kwota uszczerpień w roku **2006** wyniosła 246 mln zł, stanowiąc 12,9% ogółu ustaleń. Wartość dokonanych przez podatników korekt złożonych deklaracji w zakresie tego podatku wyniosła 0,5 mln zł<sup>189</sup>. W **2007** roku kwota ustaleń podatkowych dotyczących uszczerpień podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosła 269 mln zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 16,3%. Wartość złożonych korekt wyniosła 25,8 mln zł.<sup>190</sup> W roku **2008** ustalenia dotyczące uszczerpień podatku dochodowego od osób fizycznych sięgnęły kwoty 262 mln zł, a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 17,5%. Wartość złożonych korekt wyniosła 22 mln zł. W kolejnym roku **2009** ustalenia dotyczące uszczerpień podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 283 mln zł, a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 12,8%. Wartość złożonych korekt wyniosła 33 mln zł. W roku **2010** ustalenia dotyczące uszczerpień podatku dochodowego od osób fizycznych sięgnęły kwoty 340 mln zł, a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 14,7%. Wartość złożonych korekt wyniosła 50 mln zł. W **2011** roku ustalenia dotyczące uszczerpień podatku dochodowego od osób fizycznych osiągnęły kwotę 287 mln zł a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 13%. Wartość złożonych przez podatników korekt wyniosła 63 mln zł. W roku **2012** ustalenia dotyczące uszczerpień podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 378 mln zł a ich udział w

---

<sup>185</sup> Dane o wysokości uszczerpień w zakresie podatków bezpośrednich w latach 2008-2012, uzyskano w trybie udostępnienia informacji publicznej z informacji Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku sygn. BMI 1.0136.265.2015, zawierającej zestawienie *Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2012*.

<sup>186</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2013 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 30.12.2014).

<sup>187</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2014 r.* op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 24.07.2015).

<sup>188</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2015 r.* op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 7.10.2016).

<sup>189</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2007 r.*, op.cit., s. 5, <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.12.2014).

<sup>190</sup> *Ibidem*.

ustaleniach ogółem wyniósł 11%. Wartość złożonych przez podatników korekt wyniosła 58 mln zł.<sup>191</sup> W **2013** roku wielkość uszczupień podatku dochodowego od osób fizycznych określono na podstawie wyników kontroli na kwotę 748,2 mln zł, a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 11,6%. Następny **2014** rok przyniósł spadek kwoty uszczupień do wysokości 410,3 mln zł jak i udziału w strukturze ogólnych uszczupień do poziomu 3,8%.<sup>192</sup> Nie jest znana wartość złożonych przez podatników korekt deklaracji podatkowych.<sup>193</sup> Także kolejny **2015** rok blisko dwukrotny przyniósł spadek kwoty uszczupień tego podatku do wysokości 250,6 mln zł jak również udziału w strukturze ogólnych uszczupień do najniższego dotychczas poziomu 1,4%.<sup>194</sup>

### 3.2.3. Uszczuplenia podatku dochodowego od osób prawnych

W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych organy kontroli skarbowej ustaliły kwotę uszczupień podatkowych w roku **2006** w wysokości 141 mln zł, która stanowiła 7,4% ogółu ustaleń. Wartość dokonanych przez podatników korekt złożonych deklaracji w zakresie tego podatku wyniosła 2 mln zł<sup>195</sup>. W roku **2007** kwota ustaleń podatkowych dotyczących uszczupień podatku dochodowego od osób prawnych wyniosła 132,4 mln zł i ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 8 %. Wartość złożonych korekt wyniosła 36,5 mln zł.<sup>196</sup> W roku **2008** ustalenia dotyczące uszczupień podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły 121 mln zł, a ich udział w ustaleniach ogółem wyniósł 9,3%. Wartość złożonych korekt wyniosła 9 mln zł. W **2009** roku ujawnione uszczuplenia podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły 194 mln zł, co stanowiło 9,7% w ustaleniach ogólnych. Wartość korekt dokonanych przez podatników wyniosła 15 mln zł. W roku **2010** ustalenia dotyczące uszczupień podatku dochodowego od osób prawnych były podobne jak w roku ubiegłym i wyniosły 194 mln zł a ich udział w ustaleniach ogółem nieznacznie wzrósł i wyniósł 11,1%. Wartość złożonych korekt wyniosła 60 mln zł. Rok **2011** przyniósł ustalenia dotyczące uszczupień podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 183 mln zł. Ich udział w ustaleniach ogółem

---

<sup>191</sup> Dane o wysokości uszczupień w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz dotyczące wartości korekt deklaracji podatkowych dokonywanych przez podatników w zakresie tego podatku w latach 2008-2012, uzyskano w trybie udostępnienia informacji publicznej z informacji Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku (sygn. BMI 1.0136.265.2015), zawierającej zestawienia: - *Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2012* oraz - *Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy celne w latach 2008-2012*.

<sup>192</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2014 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 24.07.2015).

<sup>193</sup> Zob. przypis 149.

<sup>194</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2015 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 7.10.2016).

<sup>195</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2007 r.*, op.cit., s. 5, <http://www.archbip.mf.gov.pl> (dostęp 20.12.2014).

<sup>196</sup> *Ibidem*.

utrzymał się na poziomie ubiegłorocznym i wyniósł 11%. Wartość złożonych korekt wyniosła 26 mln zł. W 2012 roku ustalenia dotyczące uszczupień podatku dochodowego od osób prawnych osiągnęły wysokość 206 mln zł. Udział w ustaleniach uszczupień podatkowych ogółem obniżył się do 11%. Wartość złożonych korekt wyniosła 30 mln zł.<sup>197</sup> W roku 2013 ustalenia kontrolne urzędów skarbowych dotyczące uszczupień podatku dochodowego od osób prawnych określiły je na kwotę 816,5 mln zł, a ich udział w ustaleniach ogółem wzrósł i wyniósł 12,7%<sup>198</sup>. W kolejnym 2014 roku nastąpił spadek kwoty uszczupień do wysokości 462,1 mln zł, a także udziału w strukturze ogólnych uszczupień podatkowych do poziomu 4,4%.<sup>199</sup> Podobnie jak w przypadku innych podatków wynikało to głównie z podniesienia efektywności działań służb kontroli skarbowej i ich koncentracji na ustaleniach w zakresie uszczupień w podatku od towarów i usług. Brak informacji o wartości złożonych korekt deklaracji podatkowych.<sup>200</sup> Rok 2015 roku przyniósł gwałtowny wzrost kwoty uszczupień tego podatku do wysokości 720,1 mln zł, co ustabilizowało procentowy udział tych uszczupień w strukturze ogólnych uszczupień podatkowych na poziomie 3,9%, nieznacznie tylko odbiegającym od ubiegłorocznego.<sup>201</sup>

## 4. Ochrona systemu podatkowego – definicja pojęcia

### 4.1. System podatkowy

System podatkowy jest zbiorem wszystkich, powiązanych ze sobą podatków obowiązujących na określonym obszarze. Prawo podatkowe, które tworzą normy o charakterze ustrojowym oraz przepisy prawa materialnego i procesowego, reguluje wymiar i pobór należnych podatków. Wyróżnia się ogólne i szczegółowe prawo podatkowe. Pierwsze z nich stanowią normy prawne dotyczące ogółu podatków, regulujące procedurę i zasady podatkowe oraz zobowiązania podatkowe. Przepisy karne skarbowe, mimo spełniania wymienionych przesłanek, z powodu karnistycznego „rodowodu” nie są zaliczane do ogólnego prawa podatkowego.<sup>202</sup> Decydujący wpływ na ostateczny kształt systemu

---

<sup>197</sup> Dane o wysokości uszczupień w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz dotyczące wartości korekt deklaracji podatkowych dokonywanych przez podatników w zakresie tego podatku w latach 2008-2012, uzyskano w trybie udostępnienia informacji publicznej z informacji Zastępcy Dyrektora Biura Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2015 roku (sygn. BMI 1.0136.265.2015), zawierającej zestawienia: - *Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2012* oraz - *Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy celne w latach 2008-2012*.

<sup>198</sup> MF DKS, *Sprawozdanie... w 2013 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 30.12.2014).

<sup>199</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2014 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 24.07.2015).

<sup>200</sup> Zob.: przypis 149.

<sup>201</sup> *Sprawozdanie roczne... w 2015 r.*, op.cit., s. 4, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp 17.10.2016).

<sup>202</sup> R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 47-50.

podatkowego ma szczegółowe prawo podatkowe, które tworzą poszczególne rodzaje obowiązujących podatków, z których jeden jest ekonomicznie dominujący. Zwykle system podatkowy państwa zbudowany jest w oparciu o podatek od towarów i usług lub o podatki dochodowe. Inne podatki spełniają w systemie funkcję drugoplanową i dopełniającą.<sup>203</sup> Źródła prawa podatkowego wymienione są w ordynacji podatkowej (o.p.).<sup>204</sup> Są nimi ustawy podatkowe i przepisy prawa podatkowego obejmujące postanowienia ratyfikowanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących podatków oraz przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.<sup>205</sup> Zgodnie z brzmieniem art. 3 pkt 1 o.p. ustawy podatkowe to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych i osób trzecich. W obowiązującym systemie podatkowym, w przypadku gdy określone zagadnienie nie zostało uregulowane w ustawie podatkowej, znajdują zastosowanie właściwe przepisy o.p., pełniące wobec ustaw podatkowych funkcję *lex generalis*.<sup>206</sup> Istnieje szereg kategorii podatków wynikających z przyjętych kryteriów ich podziału. Ze względu na przedmiot opodatkowania rozróżniamy podatki przychodowe, dochodowe, majątkowe, konsumpcyjne, rzeczowe i osobiste. Podatki dzielą się również na bezpośrednie i pośrednie, w zależności od możliwości przerzucenia ciężaru zapłaty podatku na inny podmiot. Podatkiem bezpośrednim jest podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, od nieruchomości, rolny, leśny, tonażowy, od środków transportu. Podatkiem pośrednim, nakładanym na wydatki obciążające kupujących jest podatek od towarów i usług, akcyzowy i od gier.<sup>207</sup> System podatkowy służy realizacji zdefiniowanych i wyznaczanych przez państwo celów fiskalnych, gospodarczych, politycznych i społecznych.<sup>208</sup> Okresowość i zmienność

---

<sup>203</sup> A. Dobaczewska, *System podatkowy i zasady jego konstruowania* w: A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 402-403.

<sup>204</sup> Sposób legislacji w zakresie ogólnego prawa podatkowego nawiązuje do ordynacji podatkowej z 1934 r. Zob. Rozdział III pkt 2.1.1. *Ewolucja prawa karnego skarbowego*.

<sup>205</sup> Art.3 pkt 2 o.p.

<sup>206</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 24.

<sup>207</sup> A. Dobaczewska, *System podatkowy i...*, op.cit., s.403-404. Istotnymi kryteriami podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie, obok przerzucalności podatku „w przód” i „w tył”, są technika poboru podatku, sposób jego nałożenia i zdolność płatnicza ujawniana za pośrednictwem obrotu towarami i usługami. Zob.: C. Kosikowski, *Pojęcie, funkcja, rodzaje dochodów publicznych*, w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i...*, op.cit., s. 463 - 464.

<sup>208</sup> Zob.: pkt 1 niniejszego rozdziału.

tych celów wymusza dokonywanie, w różnym niezbędnym zakresie, bieżących modyfikacji legislacyjnych uaktualniających system podatkowy.

#### 4.2. Formy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego

Podstawą skutecznego funkcjonowania systemu podatkowego jest zapewnienie gwarancji wykonania obowiązków podatkowych. Dziedzinami prawa zawierającymi instrumenty prawne mające służyć temu celowi są prawo karne skarbowe i prawo o postępowaniu egzekucyjnym. W prawie podatkowym tak rozumianą funkcję gwarancyjną i ochronną wobec interesów wierzyciela podatkowego spełniają przepisy regulujące odpowiedzialność podmiotów obciążonych wypełnieniem zobowiązań podatkowych.<sup>209</sup> Po upływie terminu płatności podatku zobowiązanie podatkowe można zabezpieczyć na majątku podatnika w oparciu o przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, gdy istnieje niebezpieczeństwo utrudnienia lub udaremnienia egzekucji.<sup>210</sup> Ordynacja podatkowa dopuszcza możliwość zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, ale także płatnika i inkasenta przed terminem płatności, jeżeli istnieje uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane a zobowiązany trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub pozbywa się majątku, mogąc utrudnić bądź udaremnąć egzekucję. Możliwe jest również dokonanie przez organ podatkowy zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w trakcie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, jeszcze przed wydaniem decyzji ustalającej bądź określającej wysokość zobowiązania podatkowego i określającej wysokość zwrotu podatku.<sup>211</sup> Zabezpieczenie zapłaty należności podatkowych może nastąpić także po zastosowaniu hipoteki przymusowej na majątku podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich, tj. na nieruchomości stanowiących ich własność lub współwłasność, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu i wierzytelność zabezpieczoną hipoteką.<sup>212</sup> Inną

---

<sup>209</sup> Zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej obowiązek podatkowy to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Dotyczy to tzw. zindywidualizowanego obowiązku podatkowego. Natomiast zgodnie z art. 5 zobowiązanie podatkowe to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa lub j.s.t. podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zob.: na ten temat: R. Mroczkowski, *Obowiązek podatkowy* w: A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa...*, op.cit., s. 235-239 i R. Mroczkowski, *Zobowiązanie podatkowe* w: A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa...*, op.cit., s.538-544, także: A. Nita *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 505-507, 517-521.

<sup>210</sup> Art.2 § 1 pkt 1 i art. 154 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U.2016.599 j.t.).

<sup>211</sup> Art. 33 § 1 i 2 o.p.

<sup>212</sup> Art. 34 -35 i 38 o.p.



formą zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich jest zastaw skarbowy. Ustanawiany jest na rzeczach ruchomych o wartości co najmniej 10 000 złotych<sup>213</sup> będących własnością lub współwłasnością podatnika. Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów skarbowych prowadzonych przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.<sup>214</sup> Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego może być gwarantowane przyjęciem przez organ podatkowy poręczenia banku bądź gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej a także weksli, czeków czy depozytów w gotówce. Instrument ten określany jest jako zabezpieczenie dobrowolne, przy czym dobrowolność odnosi się tylko do postaci zabezpieczenia.<sup>215</sup> Formą zabezpieczenia jest też odpowiedzialność solidarna podatników za zobowiązania podatkowe, dopuszczona w określonych przypadkach przez ustawy podatkowe.<sup>216</sup>

#### 4.3. Represyjność norm podatkowych

Konsekwencją niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków ciążących na podatnikach jest powstanie odpowiedzialności podatkowej, której prawnymi skutkami są sankcje podatkowe. Sztwyne stosowanie i bezrefleksyjne nasilenie ich dolegliwości często prowadzi do zaburzenia, czy wręcz zablokowania efektywnej działalności gospodarczej, obiektywnie powiększając ryzyko niewywiązania się przez podatnika ze swych zobowiązań, z oczywistą szkodą dla interesu finansowego wierzyciela podatkowego. Przedstawione ujęcie problemu uzasadnia przeanalizowanie regulujących tę sferę przepisów prawa podatkowego w aspekcie ich represyjności.

Niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązku podatkowego prowadzi do powstania odpowiedzialności podatkowej mogącej mieć postać odpowiedzialności podatnika za własny dług podatkowy, odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych za dług podatkowy innej osoby oraz odpowiedzialności płatnika i inkasenta za nieprawidłowości w wykonaniu innych obowiązków określonych w ustawach podatkowych. Odpowiedzialność podatkowa jest odpowiedzialnością osobistą i nieograniczoną, może także przybrać kształt

---

<sup>213</sup> Wymieniona kwota jest okresowo waloryzowana przez Ministra Finansów. Podano wysokość na dzień 1 stycznia 2014 roku za: R. Mroczkowski, *Zobowiązanie podatkowe* w: A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa...*, op.cit., s. 418.

<sup>214</sup> Art. 41 - 43 o.p.

<sup>215</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych* w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego...*, op.cit., s. 548-549.

<sup>216</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo...*, op.cit., s.134-135.

odpowiedzialności solidarnej.<sup>217</sup> Odpowiedzialność osobista podatnika oznacza jego odpowiedzialność za podatki wynikające z zobowiązań podatkowych całym majątkiem<sup>218</sup> podlegającym egzekucji administracyjnej. Cecha nieograniczoności rozciąga tą odpowiedzialność także - obok majątku posiadanego w chwili jej realizacji - na majątek przyszły. Odpowiedzialność solidarna dłużników podatkowych obejmuje odpowiedzialność każdego z nich za zapłatę całego ciążącego na wszystkich zobowiązania podatkowego i zwolnienie z odpowiedzialności w przypadku zapłaty należności podatkowej przez któregokolwiek z nich. Zakłada również uprawnienie wierzyciela podatkowego do domagania się zapłaty zobowiązania podatkowego od wszystkich, wybranych lub tylko jednego z dłużników podatkowych zobowiązanych solidarnie.<sup>219</sup> Powstanie odpowiedzialności podatkowej podatnika musi poprzedzać tytuł prawny do egzekwowania zobowiązania podatkowego jakim jest deklaracja podatkowa zawierająca kwotę podatku do zapłaty lub decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego.<sup>220</sup> Podobna jest konstrukcja odpowiedzialności podatkowej płatnika i inkasenta, będąca odzwierciedleniem ich zakresów obowiązków. Inkasent odpowiada za niewpłacone w terminie, pobrane podatki natomiast płatnik także za podatek niepobrany od podatnika lub pobrany w niższej kwocie niż należna. Doprowadzenie do odpowiedzialności podatkowej płatnika i inkasenta wymaga wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość należności wynikającej z nie wykonania przez nich obowiązków. Za należności odpowiadają całym swoim majątkiem.<sup>221</sup> W przypadku utraty bytu prawnego bądź śmierci podatnika, płatnika lub inkasenta ich prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego przejmują następcy prawni. Za należności podatkowe ciążące na poprzedniku ponoszą odpowiedzialność podatkową jak za należności własne.<sup>222</sup> W sytuacji gdy podmioty, na których ciąży wykonanie zobowiązań podatkowych zwlekają z ich wykonaniem bądź nieskuteczne okazało się przymusowe wyegzekwowanie podatku, możliwe jest żądanie zapłaty podatku od osób trzecich, odpowiadających całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika lub z

---

<sup>217</sup> R. Mroczkowski, *Odpowiedzialność podatkowa* w: A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa...* op.cit., s. 423.

<sup>218</sup> Art.26 o.p.

<sup>219</sup> R. Mroczkowski, *Odpowiedzialność podatkowa...* op.cit., s. 424.

<sup>220</sup> Wyjątkowo wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej podatnika jest niezbędne wówczas gdy podatnik ponosi odpowiedzialność za podatek niepobrany od niego, z jego winy, przez płatnika. Art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej.

<sup>221</sup> Art. 30 § 1-4 o.p. Zob.: A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa* w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego...*, op.cit., s. 580-581.

<sup>222</sup> Następcami prawnymi są powstałe w wyniku przekształcenia, podziału lub połączenia osoby prawne, powstałe w podobny sposób spółki niemające osobowości prawnej, lub do których osoba fizyczna wniosła wkład w postaci przedsiębiorstwa a także spadkobiercy i zapisobiercy. Rozdział 14 o.p. Zob. także: A. Olesińska, *Odpowiedzialność...* op.cit., s.582.

podatnikiem za spowodowane przez niego zaległości podatkowe. Obciążenie osoby trzeciej odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe może mieć formę odpowiedzialności solidarnej, sukcesyjnej bądź posiłkowej w stosunku do podatnika.<sup>223</sup> Do kategorii osób trzecich, w rozumieniu przepisów regulujących odpowiedzialność podatkową, mogą być zaliczone osoby fizyczne lub prawne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, związane rodzinnie, gospodarczo lub umową z podmiotem niewykonującym zobowiązania podatkowego. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich ma charakter wyjątkowy i jej urzeczywistnienie jest możliwe po zaistnieniu ściśle określonych przesłanek.<sup>224</sup>

Prawną konsekwencją naruszenia materialnych norm prawa podatkowego są sankcje podatkowe skutkujące pogorszeniem dotychczasowej sytuacji podmiotu zobligowanego do wypełnienia zobowiązań podatkowych. Mogą przybrać postać podwyższonego opodatkowania, przyjęcia wyższej podstawy opodatkowania, ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, utraty prawa do zwolnień podatkowych, zwrotu odliczonych lub zwróconych podatnikowi kwot i konieczności zapłaty odsetek za zwłokę. Nieujawnienie dochodu<sup>225</sup> i gromadzenie oszczędności na więcej niż jednym koncie emerytalnym powoduje opodatkowanie 75% stawką podatkową.<sup>226</sup> Opodatkowanie 50% stawką dotyczy dochodu przerzuconego w wyniku zastosowania cen transakcyjnych na podmiot powiązany przy jednoczesnym nieprzedstawieniu organom podatkowym wymaganej dokumentacji podatkowej.<sup>227</sup> Prowadzenie ewidencji przychodów w sposób uniemożliwiający określenie przychodów z każdego rodzaju działalności albo nieprowadzenie ewidencji lub prowadzenie jej niezgodnie z wymaganiami niezbędnymi dla uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, skutkuje opodatkowaniem przychodu stawkami w wysokości 8,5%, 17% lub 20% bądź też w dwóch ostatnich przypadkach, opodatkowaniem stawkami stanowiącymi

---

<sup>223</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Kraków 1959, s. 171, za: M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 21.

<sup>224</sup> *Ibidem*, s. 582-592. Zakres podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich regulują przepisy Działu III Rozdziału 15 o.p.

<sup>225</sup> Zgodnie z znowelizowaną ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych do przychodów, które nie mają pokrycia w ujawnionych źródłach są zaliczane przychody ze źródła ujawnionego przez podatnika ale w nieprawidłowej wysokości. Przychodami pochodzącymi z nieujawnionych źródeł są przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy lub kontrolę skarbową. Podstawą opodatkowania takich przychodów jest nadwyżka wydatków nad przychodami opodatkowanymi lub nie, w roku podatkowym. Przychody z nieujawnionego źródła lub nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach są opodatkowane 75% stawką podatkową (art.25 e). Ustawa z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa weszła w życie 1 stycznia 2016 r. (Dz.U.2015 poz. 251). Zob.: także: Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa. Druk sejmowy nr 3032 z dnia 22.12.2014 r. <http://www.sejm.gov.pl> (dostęp 13.02.2015).

<sup>226</sup> Art. 30 ust. 1 pkt. 7a. u.p.d.o.f..

<sup>227</sup> *Ibidem*. Art. 30 d ust. 1 oraz art.19 ust.4. u.p.d.o.f..

pięciokrotność stawek podstawowych, przy czym tak ustalony ryczałt nie może przekraczać 75% przychodu.<sup>228</sup> Trzykrotne podwyższenie wartości podstawy opodatkowania (maksymalnej ceny detalicznej) może wywołać import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie papierosów lub tytoniu, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy w opakowaniach nieoznaczonych maksymalną ceną detaliczną, a także w przypadku nabycia bądź posiadania papierosów lub tytoniu znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, gdy nie zapłacono akcyzy oraz w toczącym się postępowaniu podatkowym, kontrolnym lub kontroli podatkowej nie ustalono, że podatek został zapłacony.<sup>229</sup> W sytuacji użycia olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe nie spełniających wymaganych warunków, w tym zwłaszcza niedopełnienia przez sprzedawcę obowiązku uzyskania od nabywcy oświadczenia o ich przeznaczeniu na cele opałowe, możliwe jest zastosowanie maksymalnych stawek podatkowych dla paliw silnikowych.<sup>230</sup> Podanie na fakturze lub rachunku stwierdzającym sprzedaż towaru lub wykonanie usługi danych istotnie niezgodnych ze stanem faktycznym, może prowadzić do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji ustalającej wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej.<sup>231</sup> Utrata przez przedsiębiorcę prawa do wpłacania zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy może wynikać z powstania zaległości w świadczeniach publicznoprawnych w roku lub za rok korzystania ze zwolnienia lub w pięciu następnych latach podatkowych.<sup>232</sup> Opodatkowanie w stawce 20% jest stosowane w przypadku niezapłacenia podatku i powołania się przed organem podatkowym lub kontroli podatkowej w toku czynności sprawdzających albo w postępowaniu na okoliczność nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny bądź polecenia darczyńcy.<sup>233</sup> Zastosowanie identycznej stawki podatku od czynności cywilnoprawnych jest możliwe jeżeli przed organem podatkowym lub kontroli podatkowej, w toku czynności sprawdzających lub prowadzonego postępowania podatnik powołuje się na zawartą umowę pożyczki, depozytu nieprawidłowego, ustanowienia użytkownika nieprawidłowego lub ich zmiany, a podatek od tych czynności nie został zapłacony oraz biorący pożyczkę powołuje się na zawarcie umowy pożyczki z małżonkiem, zstępnym, wstępnym, rodzeństwem, pasierbem, ojczymem lub macochą, a nie spełnił warunku należytego udokumentowania otrzymania pieniędzy na

---

<sup>228</sup> Art. 12 ust.3 i art. 17 ust. 1 i 2. u.z.p.d.o.f..

<sup>229</sup> Art. 99 ust. 7, 8 i 9 u.p.a..

<sup>230</sup> *Ibidem*. Art. 89 ust. 10 i 16.

<sup>231</sup> Art. 40 ust.1 pkt 4 u.z.p.d.o.f..

<sup>232</sup> Art. 25 ust. 11 i 14 pkt 4 u.p.d.o.p..

<sup>233</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768), art. 15 ust.4.

rachunek bankowy lub w inny przewidziany sposób.<sup>234</sup> Nabycie towarów i usług w sytuacji nieprowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących stwarza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego dla takiej transakcji.<sup>235</sup> Konsekwencją nie zgłoszenia kasy rejestrującej do obowiązkowego przeglądu technicznego przez uprawniony serwis w wyznaczonym terminie jest zwrot odliczonych lub zwróconych podatnikowi kwot wydatkowanych na zakup kasy oraz zobowiązanie do zapłaty podatku od towarów i usług wynikającego z wystawionej faktury z wykazaną, nieodzwoiercedlającą rzeczywistego stanu faktycznego kwotą tego podatku do zapłaty.<sup>236</sup> Najczęstszą i najpowszechniejszą konsekwencją naruszenia przepisów prawa podatkowego jest konieczność zapłaty odsetek od zaległości podatkowych. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o NBP i 2%, z tym, że stawka nie może być niższa niż 8%.<sup>237</sup>

#### **4.4. Rola interpretacji podatkowych**

Ujednoczeniu stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe i kontroli skarbowej służy uprawnienie Ministra Finansów do dokonywania interpretacji ogólnych tych przepisów. Interpretacje te sporządzane są z urzędu lub na wniosek, uzasadniony zaprezentowaniem braku jednolitości w stosowaniu wskazanych przepisów właściwych dla przedstawionego zagadnienia w zestawieniu z osadzonymi w podobnych stanach faktycznych i prawnych lub zdarzeniami przyszłymi. Nie są wydawane, jeśli miałyby dotyczyć toczącego się postępowania podatkowego, kontrolnego organu kontroli skarbowej lub odwoławczego. Wniosek nie może pochodzić od organu administracji publicznej. Interpretacje ogólne winny uwzględniać dorobek orzecniczy sądów, TK i ETS.<sup>238</sup> Nie wiążą organów podatkowych, wnioskodawcy czy innych podatników i nie stanowią samoistnej podstawy do wydania decyzji w konkretnej sprawie podatkowej.<sup>239</sup>

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej posiada uprawnienie do dokonywania pisemnych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, na pisemny, opłacony wniosek zainteresowanego podatnika w jego indywidualnej sprawie, zawierający jego stanowisko i

---

<sup>234</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 1661 ze zm.), art.7 ust. 5.

<sup>235</sup> Art. 111 ust.2 u.p.t.u..

<sup>236</sup> Art. 111 ust. 6 i 108 ust.1 i 2 u.p.t.u..

<sup>237</sup> Art. 53 § 1 i 2 i art. 56 § 1 o.p..

<sup>238</sup> Art. 14a § 1,2 i 3 o.p.

<sup>239</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo...*, op.cit., s. 141.

ocenę prawną przedstawionego zagadnienia. Interpretacja indywidualna ma na celu wyjaśnienie aktualnej bądź przyszłej sytuacji prawnej wnioskodawcy ukształtowanej przez przepisy podatkowe. Podobnie jak interpretacja ogólna, interpretacja indywidualna nie może dotyczyć problemu objętego toczącym się postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, postępowaniem kontrolnym organu kontroli skarbowej lub sprawa została rozstrzygnięta co do istoty decyzją lub postanowieniem organu podatkowego albo kontroli skarbowej. Wnioskodawca składa w tym przedmiocie oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.<sup>240</sup> Interpretacja, która winna być dokonana niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku, zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy i, w przypadku jego negatywnej oceny, wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. Zawiera także pouczenie o możliwości wniesienia skargi do sądu administracyjnego.<sup>241</sup> Interpretacja indywidualna, tak jak interpretacja ogólna, nie jest wiążąca dla organów podatkowych ani dla wnioskodawcy, posiada jednak walor gwarancyjny wobec podmiotów, które zastosowały się do ich treści, przyznając im pewien zakres ochrony prawnej. Zastosowanie się do uzyskanej wcześniej interpretacji indywidualnej nie może szkodzić wnioskodawcy w sytuacji, gdy nie została ona następnie uwzględniona przez organ rozstrzygający daną sprawę. Nie ponosi szkody również podatnik, który zastosował się do interpretacji ogólnej, dopóki nie została zmieniona bądź nie została uwzględniona przy rozpoznawaniu jego sprawy. Ochrona prawna sprowadza się do niewszczywania postępowania karnego skarbowego i odstąpienia od naliczania odsetek za zwłokę. W sytuacji, gdy zobowiązanie nie zostało właściwie wykonane w wyniku zastosowania interpretacji oraz gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem będącym jej przedmiotem nastąpiły po opublikowaniu interpretacji ogólnej bądź doręczeniu interpretacji indywidualnej, podmiot stosujący się do interpretacji jest zwolniony z obowiązku zapłaty podatku w tym zakresie.<sup>242</sup>

## 5. Wnioski

Budżet państwa jest podstawowym instrumentem finansowym państwa uchwalanym przez parlament, służącym organom państwa do realizacji zaplanowanych celów publicznych. Struktura budżetu wykazuje dominującą, pośród źródeł jego zasilania, rolę dochodów

---

<sup>240</sup> Art. 14b § 1-6 o.p. Przed wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2016.1947) uprawnienie do wydawania interpretacji indywidualnych posiadał Minister Finansów lub upoważniony przez niego organ.

<sup>241</sup> *Ibidem*. Art. 14 c i 14 d.

<sup>242</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo...*, op.cit., s. 144-145.

podatkowych na tle dochodów budżetowych w ostatnich latach. Zarysowana ewolucja wysokości dochodów podatkowych w latach 2006-2015 oraz konwersja wartości uszczupień podatkowych we wskazanym okresie z wyeksponowaniem skali tego zjawiska w zakresie poszczególnych kategorii podatków pośrednich i bezpośrednich pozwala na stwierdzenie, iż niedostrzegalny lub co najwyżej znikomy jest wpływ systemu przepisów karnych skarbowych zabezpieczającego interes finansowy Skarbu Państwa, j.s.t. i UE na wielkość dochodów podatkowych i rozmiar uszczupień podatkowych spowodowanych przez podatników. Zamieszczone tabele i wykresy ilustrują pozycję dochodów podatkowych w dochodach budżetowych, wpływy z różnych podatków w poszczególnych latach, w okresie poprzedzających spowolnienie gospodarcze, w okresie jego trwania i w okresie wzmożenia. Pokazują także skalę zaległości podatkowych i uszczupień podatkowych w badanym okresie. Jak wynika z przeprowadzonej analizy przyczyn zmniejszenia dochodów podatkowych należy upatrywać gdzie indziej. W roku 2008, w którym dostrzegalne były pierwsze objawy kryzysu gospodarczego, dochody podatkowe zostały zrealizowane w wysokości niższej od prognozowanej w ustawie budżetowej. Złożyło się na to niewykonanie planu dochodów z tytułu podatków pośrednich, w tym uzyskanych z podatku od towarów i usług, niższych o 8,9 % od planowanych w ustawie budżetowej. Niezrealizowanie dochodów z tego podatku wynikało z przeszacowania wykonania dochodów w roku poprzednim i dodatkowych dochodów z zakładanej poprawy efektywności podatkowej gospodarki oraz niedoszacowania skali zwrotów tego podatku w okresie przejściowym i w budownictwie mieszkaniowym. W roku 2009 wyraźnie odczuwalny był globalny kryzys gospodarczy. W drugiej połowie poprzedniego roku, odnotowano spowolnienie wzrostu gospodarczego w czasie opracowywania projektu budżetu, co w konsekwencji spowodowało formułowanie na etapie przygotowawczym ostrożnych założeń makroekonomicznych. W pierwszym okresie wykonywania ustawy budżetowej tempo wzrostu gospodarczego było najniższe. Kryzys finansowy na świecie oddziałujący na gospodarkę krajową uzasadniał obawy o osiągnięcie zaplanowanych dochodów budżetowych. Wobec stale zmniejszających się w kolejnych miesiącach roku wpływów z podatków pośrednich i podatku dochodowego od osób prawnych konieczne było uchwalenie realistycznej noweli do ustawy budżetowej. Mimo tego w porównaniu z rokiem poprzednim zrealizowane dochody podatkowe były niższe o 2,1 %. Przyczyną spadku dochodów podatkowych było też wprowadzenie w 2009 roku zmian systemowych w podatku od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług polegających m.in. na wprowadzeniu korzystniejszej dla podatnika skali podatkowej w PIT, skrócenie terminu zwrotów podatku VAT oraz umożliwienie rozliczenia podatku należnego z tytułu

importu na deklaracji podatkowej w przypadku niektórych uproszczonych procedur. Przyspieszenie realizacji zwrotów i rozliczenia podatku spowodowało jednorazowe obniżenie wpływów do budżetu. Jak z powyższego wynika, przyczyny spadku dochodów podatkowych we wskazanych kryzysowych latach miały przede wszystkim charakter obiektywny, wynikający z okoliczności zewnętrznych i z nie w pełni przewidzianych skutków decyzji wewnętrznych. Nie można również nie dostrzec ogólnej przyczyny tego niepożądanego zjawiska, jaką jest wpływ cykliczności rozwoju gospodarki wolnorynkowej.

Jak wcześniej wspomniano, szczegółowe prawo podatkowe ma decydujący wpływ na ostateczny kształt systemu podatkowego, natomiast instrumentarium gwarantujące skuteczne funkcjonowanie systemu podatkowego rozumianego jako zapewnienie wykonania obowiązków podatkowych znajduje się w prawie karnym skarbowym, prawie o postępowaniu egzekucyjnym i przepisach ordynacji podatkowej. Niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązku podatkowego skutkuje odpowiedzialnością podatkową podatnika za własny dług podatkowy, odpowiedzialność osób trzecich i następców prawnych za dług podatkowy innej osoby oraz odpowiedzialność płatnika i inkasenta za nieprawidłowości w wykonaniu swoich obowiązków określonych w ustawach podatkowych. Jest to odpowiedzialność osobista oznaczająca odpowiedzialność całym majątkiem i nieograniczona, rozciągająca tę odpowiedzialność, oprócz majątku posiadanego także na majątek przyszły. Odpowiedzialność podatkowa może także przybrać postać odpowiedzialności solidarnej. Prawną konsekwencją naruszenia przepisów prawa podatkowego są sankcje podatkowe skutkujące pogorszeniem sytuacji podmiotu zobligowanego do wypełnienia zobowiązań podatkowych. Przedstawione wyżej różne formy tych sankcji łączy cecha represyjności. Represyjność zawiera się nie tylko w wysokości np. podwyższonego opodatkowania, wyższej podstawy opodatkowania, dodatkowego zobowiązania podatkowego czy naliczonych odsetek, lecz także w wymierzaniu ich bez uwzględniania okoliczności subiektywnych, dotyczących konkretnego podatnika i pozbawieniu możliwości stopniowania, w zależności od skali naruszeń prawa. Represyjność systemu została w powszechnym odbiorze dodatkowo szczególnie wzmocniona, kiedy jego dolegliwości spotęgowało spowolnienie, czy wręcz kryzys gospodarczy, uzasadniający po stronie podatników oczekiwanie pomocy ze strony państwa, a przynajmniej zliberalizowania polityki podatkowej. Instrumenty nierepresyjne, do których zalicza się interpretacje ogólne i indywidualne, wbrew ujawnianym oczekiwaniom podatników,<sup>243</sup> w realnym funkcjonowaniu podatkowego systemu ochronnego mają charakter marginalny.

---

<sup>243</sup> W ramach eksperymentu przeprowadzonego z ekspertami Banku Światowego izby skarbowe w Poznaniu i Zielonej Górze do równych liczebnie grup podatników posiadających zaległości podatkowe skierowano



## Rozdział II

### Konstrukcja odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz charakter sankcji karnej skarbowej

#### 1. Zagadnienia wprowadzające

Odpowiedzialność karna skarbowa materializuje się poprzez poniesienie przez sprawcę czynu zabronionego prawem karnym skarbowym przewidzianych tym prawem konsekwencji karnych. Zasady tej odpowiedzialności są wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Różnice w jej konstrukcji dotyczące okresu przedawnienia i zawartości katalogu przewidzianych środków penalnych wynikają jedynie z mniejszej wagi wykroczeń skarbowych. Odpowiedzialność karna skarbowa za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest głównym rodzajem odpowiedzialności w tej gałęzi prawa, uzupełnionym przez mające charakter cywilistyczny - odpowiedzialność posiłkową i odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej.

Niezależnie od ustroju państwa, najistotniejszymi funkcjami prawa są: rozdział dóbr i usług, regulowanie konfliktów i kontrola zachowań ludzkich.<sup>244</sup> Normy prawne, obok norm moralnych, zwyczajowych, grupowych i religijnych, pełnią rolę najważniejszego regulatora życia społecznego. Gwarancją osiągnięcia przez prawodawcę założonych celów i efektów społecznych oraz zrealizowania funkcji przypisanych państwu przy użyciu prawa jest jego skuteczne funkcjonowanie.<sup>245</sup> Prawo skuteczne to prawo przestrzegane. Niezbędna do osiągnięcia celu ustanowionego prawa oraz jego przestrzegania jest znajomość treści normy prawnej przez jej adresatów. Do czynników wpływających na przestrzeganie prawa niewątpliwie należy przymus prawny oraz świadomość prawna, w tym zawierające się w niej,

---

tradycyjne druki wezwań z pouczeniami oraz równoległe zwykłą pocztą listy, w których zamiast zwykle stosowanych urzędowych zwrotów zawarto sformułowane w łagodnym tonie wezwanie do uregulowania zaległości, odwołując się do przyzwoitości i obywatelskiego obowiązku. Listy zawierały też ogólną informację o możliwości wszczęcia egzekucji administracyjnej i weryfikowaniu reakcji na pismo. Tradycyjne wezwanie spowodowało wpłatę zaległego podatku przez 708 podatników natomiast testowany list – przez 1058, przy czym osoby te regulowały zaległości w ciągu kilku dni od otrzymania listu. *Łagodny fiskus* [www.biznes.onet.pl/podatki](http://www.biznes.onet.pl/podatki) (dostęp 21.07.2015).

<sup>244</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2006, s. 28.

<sup>245</sup> J. Kowalski, *Typy, formy i funkcje państwa* w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek *Teoria państwa i prawa* Warszawa 1981, s. 268-274; M. Borucka-Arctowa, *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967, s.22-29.

obok wspomnianej wcześniej znajomości treści normy prawnej, ocena prawa przez jego adresatów, motywacja ich zachowań oraz przyjętych postaw wobec prawa. Za składnik kształtujący świadomość prawną bywa uznawane formułowanie postulatów w zakresie modyfikacji prawa.<sup>246</sup> Możliwość oddziaływania przez ustawodawcę na kluczowy element świadomości prawnej jaką jest ocena prawa jest ograniczona. Możliwości te są daleko większe w zakresie kreowania przymusu prawnego<sup>247</sup> wobec adresatów norm prawnych, zmuszającego do dokonywania wyborów między działaniem zgodnym i niezgodnym z prawem. Wiąże się to ze zbudowaniem i posługiwaniem się zestawem bodźców zachęcających bądź zniechęcających do przestrzegania prawa.<sup>248</sup> Przekroczenie normy prawnej skutkuje najczęściej poniesieniem dolegliwości zawartych w sankcji prawnej chroniącej naruszoną normę.

## 2. Determinanty zachowań ludzkich i funkcje norm karnych skarbowych

### 2.1. Świadomość prawna

Jak wspomniano wcześniej, zagadnienia składające się na świadomość prawną, związane z prawem przeżycia i doświadczenia poszczególnych jednostek i całych zbiorowości, zwłaszcza ich konsekwencje mają decydujące znaczenie dla jednostkowego oraz kolektywnego przestrzegania prawa. Świadomość prawna jest odmianą świadomości społecznej, przez którą rozumie się wzajemnie powiązaną i zintegrowaną całość treści życia duchowego, postaw, przekonań, wartości, idei, symboli, pojęć, wyobrażeń, przesądów i poglądów charakterystycznych dla danej zbiorowości, grupy społecznej lub społeczeństwa.<sup>249</sup> Świadomość prawna funkcjonuje równoległe do świadomości narodowej, politycznej, klasowej, grupowej, moralnej i innych, wynikając z istnienia norm społecznych, państwa i

---

<sup>246</sup> Za uznaniem postulatów de lege ferenda za odrębny element świadomości prawnej przemawia ich wykraczanie poza zwykłą ocenę dokonywaną przez większość osób, ich sformułowanie jako działanie odrębne jakościowo wymaga wyższego stopnia świadomości prawnej a nadto mogą dotyczyć zagadnień nieuregulowanych w obowiązującym prawie, zatem nie są jego oceną. Zob.: M. Borucka –Arctowa, *Świadomość prawna a planowe zmiany społeczne*, Wrocław 1981, s. 55. Odmienne stanowisko eksponuje zależność powstania postulatów wobec prawa od dokonania uprzedniej jego negatywnej oceny i kwestionuje oddzielanie postulatów od procesu wartościowania prawa, zaś problemy nieuregulowane stanowią lukę aksjologiczną, konieczną do wypełnienia w celu zrealizowania zasady zupełności systemu prawnego. Zob.: A. Gryniuk, *Świadomość prawna (studium teoretyczne)*, Toruń 1979, s. 10-11.

<sup>247</sup> Sytuacja przymusowa to „taka sytuacja, iż jeżeli się tego a tego nie uczyni, będzie źle i przy tym gorzej, niż jeżeli się to uczyni” T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Warszawa 1958, s. 89.

<sup>248</sup> Zob.: J. Zieleniewski, *Organizacja zespołów ludzkich. Wstęp do teorii organizacji i kierownictwa*, Warszawa 1982, s. 387-391.

<sup>249</sup> Świadomość zbiorowa zdefiniowana przez E. Durkheima to ogół przekonań i uczuć wspólnych przeciętnym członkom społeczeństwa. Zob.: *Słownik socjologii i nauk społecznych*, Warszawa 2008, s. 379.

władzy.<sup>250</sup> W doktrynie istnieją odmienne poglądy dotyczące przedmiotu świadomości prawnej, od ograniczających go wyłącznie do prawa pozytywnego, rozszerzonego ewentualnie o poglądy na władzę państwową, poprzez uznające za przedmiot świadomości prawnej pojedyncze normy prawne oraz instytucje prawne uregulowane normami prawnymi, zachowanie się i decyzje podmiotów stosujących prawo, aż do obejmowania nim - obok powinności prawnych - także podstawowych poglądów politycznych, moralnych i obyczajowych bezpośrednio z nimi związanych. Podmiotami świadomości prawnej są osoby występujące w określonych rolach społecznych lub będące członkami określonych grup społecznych.<sup>251</sup> W ujęciu jednostkowym świadomość prawna jest sumą indywidualnych przekonań składających się z wiedzy, emocji i ocen członków danej społeczności odnoszących się do zjawiska prawa.<sup>252</sup> Elementami formującymi świadomość prawną są: znajomość prawa, jego ocena, postawa wobec prawa oraz postulaty w zakresie jego przekształceń. Poziom wiedzy o prawie jest zależny od jakości wykształcenia, statusu zawodowego, charakteru wykonywanego zawodu i skali aktywności społecznej, a także od czynników demograficznych takich jak płeć, wiek czy miejsce zamieszkania.<sup>253</sup> Rozwiązaniem powszechnie uznawanym za optymalne dla efektywnej edukacji prawnej społeczeństwa jest dostarczanie mu podstawowych informacji o ustroju państwa, zasadach regulujących ważniejsze działy prawa materialnego i procesowego oraz trybie uzyskania informacji szczegółowych, a także wiadomości niezbędnych do wykonywania określonych ról społecznych i podejmowania decyzji i czynności bieżących. Ostatnie z wymienionych informacji winny być obywatelom jedynie udostępnione, w przeciwieństwie do dwóch wcześniej wymienionych grup wiadomości, które ustawodawca powinien obywatelom przekazać.<sup>254</sup> W wyniku badań problematyki znajomości prawa powstało szereg koncepcji i hipotez. Odróżniono znajomość przepisów prawnych stanowiącą domenę specjalistów, od znajomości zasad prawnych, do których sprowadza się społeczna wiedza o prawie. Przez zasady prawne rozumie się elementarne przepisy zaszczerpione w poczuciu prawnym społeczeństwa bądź grupy społecznej, oparte na społecznym uznaniu i wspierane przez inne

---

<sup>250</sup> P. Winczorek, *Spoleczne dzialanie prawa* w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa...*, op.cit., s. 214.

<sup>251</sup> Zob.: A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa. Zarys wykładu*, Kraków 2005, s. 175-176.

<sup>252</sup> A. Gryniuk, *Kultura prawna a świadomość prawna*, Państwo i Prawo 2002, Nr 1, s. 26.

<sup>253</sup> P. Winczorek, *Spoleczne dzialanie...*, op.cit., s. 215.

<sup>254</sup> F. Studnicki, *Przeptyw wiadomości o normach prawnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze 1965, Nr 22, s. 70-72 za: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa...*, op.cit., s. 215.

normy społeczne.<sup>255</sup> Wyodrębniono również znajomość prawa od wiedzy o prawie, stwierdzając przy tym, iż społeczna znajomość prawa nie dotyczy jego litery lecz faktycznego funkcjonowania w społeczeństwie.<sup>256</sup>

Psychologiczna teoria działania prawa zakłada, iż jest ono specyficznym przeżyciem uprawnień i obowiązków, z których jedynie część jest sformalizowanym prawem oficjalnym i pozytywnym, zabezpieczona przymusem państwowym. Według jej twórcy Leona Petrażyckiego, prawo (podobnie jak moralność) realnie istnieje wyłącznie w psychice człowieka w postaci przeżyć prawnych, a wszelkie ich odpowiedniki jak normy prawne, stosunki prawne, obowiązki i uprawnienia, są jedynie „fantazmatami emocjonalnymi”, „projekcjami”, będącymi wynikiem skłonności psychiki ludzkiej do obiektywizowania treści przeżyć psychicznych jednostki.<sup>257</sup> Istota przeżycia prawnego (normy prawnej), sprowadza się do wyobrażenia obowiązku pewnego postępowania i istnienia odpowiadającego mu roszczenia po stronie innego podmiotu, natomiast istota przeżycia moralnego (normy moralnej) polega wyłącznie na odczuciu obowiązku.<sup>258</sup> Psychika prawna jest roszczeniowa, w przeciwieństwie do bezroszczeniowej psychiki moralnej.<sup>259</sup> Uczony wyróżnił normy pozytywne (zewnętrzne) i intuicyjne (autonomiczne), przyjmując kryterium występowania w przeżyciach imperatywno-atrybutywnych (zobowiązująco-uprawniających), powołania się na tzw. fakty normatywne, do których zaliczył reguły i przepisy zawarte w Ewangelii, Talmudzie, Koranie, Zwodzie praw oraz w ustawach państwowych, zwyczajach przodków czy postanowieniach wieców. Norma pozytywna powstaje z wyobrażenia o pochodzeniu normy prawnej od decyzji zewnętrznej dającej jej moc wiążącą, natomiast w przypadku normy intuicyjnej nie ma wyobrażenia o jej zewnętrznym źródle.<sup>260</sup> Wzajemny stosunek prawa pozytywnego i intuicyjnego może przybrać relację równoległego istnienia i działania

---

<sup>255</sup> Hipoteza ta, przedstawiona przez Adama Podgóreckiego, określana jest jako minimalistyczna. A. Podgórecki, *Spoleczna znajomość prawa w: A. Podgórecki, J. Kurczewski, J. Kwaśniewski, M. Łoś, Poglądy społeczeństwa polskiego na moralność i prawo (Wybrane problemy)*, Warszawa 1971, s. 80-82, 85.

<sup>256</sup> Zob.: A. Turska, *Meandry społecznej znajomości prawa – od obowiązku do uprawnienia w: M. Borucka – Arctowa i in. (red.), Prawo-Władza-Społeczeństwo-Polityka. Księga jubileuszowa profesora Krzysztofa Paleckiego*, Toruń 2006, s. 301, także: A. Turska „Poczucie prawne” a świadomość prawna, *Państwo i Prawo* 1961, Nr 2, s. 251.

<sup>257</sup> K. Motyka, *Wpływ Leona Petrażyckiego na polską teorię i socjologię prawa*, Lublin 1993, s. 96.

<sup>258</sup> Zob.: L. Petrażycki, *O nauce, prawie i moralności. Pisma wybrane*, wybór J. Lisicki i A. Kojder, oprac. A. Kojder, Warszawa 1985, s.149. W literaturze dotyczącej psychologicznej teorii działania prawa normami moralnymi określa się normy etyczne wiążące się z wyobrażeniem obowiązku zaś normami prawnymi normy etyczne powiązane z wyobrażeniem prawa (uprawnienia). Zob.: L. Dubel, *Historia doktryn politycznych i prawnych do schyłku XX wieku*, Warszawa 2007, s. 494.

<sup>259</sup> *Ibidem*.

<sup>260</sup> L. Petrażycki pisze, iż „poglądy i przekonania etyczne, do których kojarzeniowego zespołu należą takie wyobrażenia, nazwiemy pozytywnie etycznymi poglądami, przekonaniem itd., ich treść normami pozytywnymi. Przekonania etyczne bez takich wyobrażeń cudzych rozkazów i innych faktów normatywnych nazwiemy intuicyjnymi przekonaniem etycznym, a odpowiednie normy normami intuicyjnymi”, *ibidem*, s. 147.

obu dziedzin bądź wyłącznego istnienia i działania każdej z nich.<sup>261</sup> Źródłami prawa są, obok władz państwowych i świeckich, także religijne, rodzicielskie i osobiste ludzi występujących w różnych rolach zawodowych, publicznych czy organizacyjnych.<sup>262</sup>

Wiedza o prawie jest kluczowym elementem umożliwiającym przestrzeganie prawa. Odebranie i przyswojenie informacji o konkretnej normie prawnej jest warunkiem koniecznym, choć oczywiście niewystarczającym, rzeczywistego funkcjonowania tej normy w porządku społecznym.<sup>263</sup> Współczesne systemy prawne zbudowane są na fikcji powszechnej znajomości prawa. Jest to narzędzie techniki prawodawczej, którego filarami są dwie generalne zasady prawne rzymskiej proveniencji tj. zasada, iż nieznajomość prawa szkodzi (*ignorantia iuris nocet*), oraz że nikt nie może korzystać i usprawiedliwiać się nieznajomością prawa (*ignorantia iuris non excusat*). Reguła fikcji powszechnej znajomości prawa umożliwia stosowanie normy prawnej także wówczas, gdy jej adresat nie obejmuje swą świadomością jej treści. Spełnia funkcję ochronną wobec aparatu wymiaru sprawiedliwości, eliminując okazje do unikania odpowiedzialności karnej bądź obchodzenia prawa, możliwe przy przyjęciu konstrukcji błędu co do prawa. Realizuje również zasadę równego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych. Zasada ta nie powinna zwalniać prawodawcy od obowiązku przekazywania obywatelom informacji o obowiązującym prawie i jego przekształceniach. Z fikcji powszechnej znajomości prawa winno się wyprowadzać zadania organów państwa odpowiadające obowiązkom obywateli.

## 2.2. Ocena obowiązującego prawa

Elementem współtworzącym świadomość prawną jest ocena prawa dokonywana przez jego adresatów. Prawo oceniane jest przy użyciu różnych kryteriów i z różnych punktów widzenia. Używane są odniesienia do wartości etycznych, politycznych, religijnych i prakseologicznych, norm obyczajowych i grupowych. Kluczowe znaczenie dla kształtowania oceny obowiązującego prawa mają przyswojone i akceptowane standardy moralne. Przyjmuje się, że ocena moralna jest podstawowym czynnikiem kształtowania świadomości prawnej.<sup>264</sup> Rodzaj i treść dokonanej oceny ma istotny, a często decydujący wpływ na zachowanie adresata normy prawnej. Oceny norm prawnych mogą być pozytywne i negatywne. Zgodność normy prawnej z normą moralną będzie w sposób naturalny przez jej adresata oceniana

---

<sup>261</sup> *Ibidem*, s.277.

<sup>262</sup> A. Kojder, *Leon Petrażycki (29 IV 1867-15 V 1931)* w: A. Kojder, Z. Cywiński (red), *Socjologia prawa. Główne problemy i postaci*, Warszawa 2015, s. 289.

<sup>263</sup> F. Studnicki, *Przeptyw wiadomości...*, op.cit., s. 8,19,20,44.

<sup>264</sup> A. Gryniuk, *Świadomość prawna...*, op.cit., s. 66.

pozytywnie i będzie skutkować jej respektowaniem.<sup>265</sup> Rozbieżność normy prawnej i normy moralnej może utrudniać bądź eliminować możliwość zachowania zgodnego z prawem. Skuteczne funkcjonowanie norm prawnych jest w znacznym stopniu warunkowane zgodnością ocen moralnych ich adresatów i prawodawcy.<sup>266</sup> W literaturze wymienia się szereg rodzajów ocen prawa, w zależności od przyjętych kryteriów. Biorąc pod uwagę sposób uzasadniania ocen i motywy zachowania jednostki, oceny dzieli się na krytyczno-wartościujące i legalistyczne, wychodząc ze stosunku jednostki do grupy społecznej można mówić o ocenach konformistycznych i nonkonformistycznych. Oceny dokonywane przez prawników różnią się od ocen zwykłych ludzi, przy czym treść ocen prawników nie jest jednolita, zależy bowiem od specjalności prawniczej oceniającego. W tej grupie zawodowej przeważają oceny konformistyczne i legalistyczne. Dominująca grupa adresatów norm prawnych, tj. zwykli obywatele oceniają prawo przede wszystkim na podstawie własnych doświadczeń z organami stosującymi prawo. Dla treści dokonywanych ocen szczególne znaczenie ma trafność i przyswajalność uzasadnienia wydanej decyzji lub orzeczenia. Istotny jest również określony wymóg znajomości prawa, niezbędny w danej grupie adresatów. Osoby, których role społeczne nie wymagają daleko posuniętej znajomości prawa wykazują tendencję do formułowania ocen instrumentalnych, oportunistycznych i prakseologicznych.<sup>267</sup>

Czynnikiem silnie oddziaływującym na oceny prawa dokonywane przez zwykłych obywateli jest przebieg ich socjalizacji. Filarem socjalizacji jest rodzina, w największym stopniu mająca wpływ na przyszłość jednostki, jej zdrowie, wykształcenie i zawód oraz internalizację wartości i norm postępowania. Innymi czynnikami socjalizacji są grupy rówieśnicze, szkoła, kościół, sąsiedztwo, media, a także - w zależności od społecznej aktywności jednostki - stowarzyszenia i partie polityczne.<sup>268</sup> Stopień zbieżności ocen prawa dokonywanych przez jednostkę z ocenami prezentowanymi przez wymienione podmioty jest związany ze skalą identyfikacji z uznawanymi przez nie wartościami. Ponadto na ocenę prawa szczególnie wpływ ma konfrontacja dotychczasowych ocen dokonywanych przez jednostkę z jej faktycznymi doznaniem wynikającymi z realnego funkcjonowania norm prawnych. Negatywne doświadczenia owego zetknięcia wyobrażeń z rzeczywistością

---

<sup>265</sup> S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 203.

<sup>266</sup> W. Dziedziak, *Sankcje prawne i moralne. Studium teoretycznoprawne*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 1999, s. 176 i nast., 187-191, za: P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 8.

<sup>267</sup> Zob.: A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, op.cit., s. 181-182.

<sup>268</sup> W. Staśkiewicz, *Socjologia prawna* w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon socjologii prawa*, Warszawa 2013, s. 326.

powodują nasycenie ocen prawa dotyczącymi go nieprzychylnymi stereotypami, natomiast doświadczenia pozytywne kształtują oceny aprobujące normy prawne.<sup>269</sup>

Ustawodawca posiadający obiektywnie niewielki wpływ na kształt i treść społecznych ocen prawa zbudowanych na wartościach moralnych winien tworzyć normy prawne zgodne, koherentne lub neutralne względem norm moralnych adresatów. Pozwoli to zminimalizować lub wyeliminować niebezpieczeństwo ewentualnego konfliktu obu norm, jednocześnie zapewniając skuteczność funkcjonowania ustanawianych norm prawnych.

### **2.3. Postawy wobec prawa i rodzaje zachowań podatników**

Postawą wobec prawa jest ogół względnie trwałych dyspozycji do określonego oceniania norm prawnych i emocjonalnego reagowania w odniesieniu do tych norm, opartych na przekonaniach dotyczących prawa i jego własności, połączonych ze względnie trwałymi dyspozycjami do zachowania się w sytuacjach regulowanych przez normy prawne.<sup>270</sup> Postawę wobec prawa współtworzą trzy komponenty, z których podstawowym jest komponent poznawczy, tj. wiedzy o prawie, pozwalający na budowanie pozostałych składników postawy. Kolejnym elementem jest komponent afektywny (emocjonalny, oceniający), wynikający z uczuć, upodobań i uprzedzeń opartych na doświadczeniach własnych lub innych osób. Ma on charakter decydujący dla przyjętej postawy, bowiem określa czy jest ona pozytywna czy negatywna. Komponent behawioralny (gotowości) zawiera dyspozycję do określonego reagowania (werbalnego) bądź działania względem prawa<sup>271</sup> Podstawowymi podziałami postaw wobec prawa są podziały postaw na zasadnicze i celowościowe, rygoryzmu i tolerancji oraz ideacyjne i konkretne. Postawa zasadnicza prezentuje posłuszeństwo normom prawnym wynikające z uznania dla idei porządku społecznego, autorytetu ustawodawcy lub instytucji chroniących normę. Postawa celowościowa dopuszcza posłuch normie prawnej w przypadku, gdy jest on niezbędnym środkiem do osiągnięcia celu akceptowanego przez adresata normy. Odmianą postawy zasadniczej jest legalizm, zakładający gotowość do respektowania wszystkich norm prawnych bez względu na ich treść, gdyż stanowią obowiązujące prawo będące podstawą ładu społecznego. Rodzajem postawy celowościowej jest konformizm, czyli postępowanie zgodne z uznanymi normami społecznymi bądź

---

<sup>269</sup> A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, op.cit., s. 183.

<sup>270</sup> G. Skąpska, *Spoleczne podłoże postaw wobec prawa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Łódź 1981, s. 137.

<sup>271</sup> M. Stefaniuk, *Postawy wobec prawa*, w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon socjologii...*, op.cit., s. 227-228.

normami prezentowanymi przez grupę (grupę odniesienia), z którą adresat normy się identyfikuje. Innym rodzajem postawy celowościowej jest oportunizm polegający na uzależnieniu przestrzegania prawa od jego przydatności dla wsparcia własnych działań i osiągnięcia indywidualnych celów i zamierzeń, od wyniku kalkulacji potencjalnych zysków i strat. Rygoryzm prawny i tolerancja prawna są przeciwstawnymi postawami przyjmowanymi wobec osób naruszających prawo. Rygoryzm potępia takie osoby zasługujące na surowe ukaranie i szczegółową kontrolę zachowania, w przeciwieństwie do tolerancji zakładającej wyrozumiałość dla takich osób i sytuujących przyczyny naruszania prawa poza nimi, w zewnętrznych okolicznościach obiektywnych.<sup>272</sup>

Postawa ideacyjna (poznawcza, zintelektualizowana) składa się z ogólnych przekonań o prawie, jego własnościach, celach prawa i wartościach stanowiących kanwę porządku prawnego oraz ocen prawa opartych na racjonalnym podłożu, wynikających z wiedzy i przekonań o naturze prawa. Postawa konkretna (realna) jest wynikiem wycinkowej, fragmentarycznej wiedzy na temat poszczególnych norm prawnych, opartej na ocenach powstałych w efekcie osobistych kontaktów z prawem i związanych z tym przeżyć. Sposobami na rozstrzygnięcie konfliktu między obowiązkiem przestrzegania prawa a sprzeciwem wobec norm naruszających istotne wartości społeczne, stanowiącymi szczególny rodzaj postaw wobec prawa są koncepcje prawa oporu i nieposłuszeństwa obywatelskiego. Prawo oporu legitymizuje działania jednostki zmierzające do zapobiegania nadużyciom prawa przez organy państwa, do zachowania lub przywrócenia ładu wyznaczonego przez system prawny. Nieposłuszeństwo obywatelskie polega na naruszeniu prawa stanowiącego przedmiot protestu lub którego stosowanie jest niesprawiedliwe bądź naruszeniu prawa niepozostającego w żadnym związku z przepisami prawnymi uznanymi za niesprawiedliwe, przeciwko którym skierowano protest.<sup>273</sup>

Podatnicy dzielą się na płacących podatki i ich nie płacących. Jedni i drudzy są jednak podatnikami - dobrowolnymi lub bezwolnymi podstawowymi „składnikami” systemu podatkowego. Do pierwszej grupy należą ludzie wykonujący swoje zobowiązania podatkowe wobec samorządu i państwa, świadomie akceptujący przyjęte reguły fiskalne bądź powodowani przymusem w tym zakresie. Do drugiej - działający celowo lub pod wpływem błędu czy pomyłki. Niepłacenie podatków może przybrać formę unikania opodatkowania bądź uchylania się od niego poprzez zatajenie źródeł przychodów, przedstawianie

---

<sup>272</sup> P. Winczorek, *Spoleczne...* op.cit., w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, op.cit., s. 217-219, M. Stefaniuk, *Postawy...*, op.cit., w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon socjologii...*, op.cit., s. 229-233.

<sup>273</sup> *Ibidem.* s. 234-236. Zob. także: A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, op.cit., s. 198-215.



niedokonanych wydatków, fikcyjnego obrotu, posługiwanie się fałszywymi fakturami i rachunkami, korzystanie z nieprzysługujących ulg, fałszowanie ksiąg podatkowych czy innych podobnych zachowań, z którymi związany jest obowiązek podatkowy. Unikanie opodatkowania, w przeciwieństwie do uchylania się od podatków jest działaniem jawnym wobec organów skarbowych i, co najmniej do chwili zakwestionowania, uprawnionym, zmierzającym do ograniczenia dolegliwości podatkowych poprzez wyszukiwanie i wskazywanie korzystniejszych podstaw opodatkowania danej czynności czy działalności. Obie postawy różnicują też grożące sankcje karne wobec uchylających się od płacenia podatków i finansowe w stosunku do unikających opodatkowania.

W nauce psychologii istnieje wiele teorii wyjaśniających zachowania podatników, od akcentujących ujęcie ściśle ekonomiczne, eksponujących znaczenie środków przymusu do tzw. teorii behawioralnych zakładających zgodną z prawem, dobrowolną współpracę z aparatem fiskalnym również w szerszym interesie społecznym.

Najbardziej znaną i reprezentatywną spośród teorii ekonomicznych jest koncepcja oporu podatkowego<sup>274</sup> zakładająca racjonalność działania jednostki kierującej się maksymalizacją korzyści. Podatnik decydując o zapłaceniu należnych podatków bądź o uchyleniu się od ich zapłacenia, wybiera alternatywę mającą mu przysporzyć większe zyski. Przed podjęciem decyzji podatnik rozważa czynniki wpływające na jej opłacalność, tj. wysokość własnych dochodów, stawki podatkowej, prawdopodobieństwo przeprowadzenia kontroli skarbowej i surowość grożącej kary. Według tej koncepcji najistotniejszy wpływ na decyzję o wykonaniu zobowiązania podatkowego mają surowe kary oraz duże prawdopodobieństwo kontroli skarbowej jako redukujące skalę spodziewanych korzyści. Jednak z dotychczasowych badań zjawiska uchylania się od płacenia podatków nie wynika prosta zależność między surowością sankcji a zachowaniem podatników.

Najwięcej osób uchyla się od podatków przy jednoczesnym występowaniu łagodnej kary i minimalnego prawdopodobieństwa ujawnienia naruszenia prawa. Zagrożenie surową karą urealnioną wysokim ryzykiem wykrycia złamania prawa skutecznie zniechęca do uchylania się od płacenia podatków. Jednakże, gdy surowej karze towarzyszy niskie prawdopodobieństwo ujawnienia uchylenia się od obowiązku podatkowego, liczba osób płacących była dwukrotnie niższa w porównaniu z sytuacją gdy kara była łagodna a ryzyko

---

<sup>274</sup> Model oporu podatkowego opracowany na początku lat siedemdziesiątych ubiegłego wieku przez Michaela Allinghona i Angara Sandra za: M. Niesiołędzka, „Dlaczego nie płacimy podatków. Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania”, Warszawa 2013, s.21.

kontroli znaczne.<sup>275</sup> Rozpowszechniony, zwłaszcza w kręgach władzy publicznej pogląd, że zaostrenie sankcji i zwiększenie intensywności kontroli skarbowych jest najlepszym sposobem przeciwdziałającym uchylaniu się od opodatkowania jest w świetle dotychczasowych wyników badań wielce wątpliwy.<sup>276</sup> Przeciwnie, zaostrenie kar może wręcz nasilać opór podatkowy. Wiele mówiący jest przykład władz Argentyny, które wobec zmniejszających się wpływów z tytułu podatków szerzej wprowadziły za niektóre przestępstwa podatkowe kary pozbawienia wolności, zastępując nimi dotychczasowe grzywny. Oczekiwany efekt w postaci spadku liczby przede wszystkim oszustw podatkowych osiągnięto jedynie w krótkim okresie. Sankcje karne zastosowano w około 1% przypadków uchylania się od płacenia podatków. Relatywnie niewielka liczba osób surowo ukaranych i zagrożenie wymierzeniem dolegliwej kary okazało się niewystarczające dla trwałego zapobieżenia bądź znaczącego ograniczenia zjawiska uchylania się od opodatkowania. Po upływie czterech lat od zaostrenia kar liczba przestępstw podatkowych wróciła do skali przed nowelizacją prawa karnego skarbowego zaś większość mieszkańców tego kraju deklarowała zamiar naruszenia prawa podatkowego.<sup>277</sup>

Inne teorie odnoszące się do zjawiska uchylania się od opodatkowania analizują obok motywu opłacalności, także inne motywy jednostkowe i grupowe posługując się takimi pojęciami jak mentalność podatkowa, moralność podatkowa, czy podatkowe standardy jednostkowe i społeczne. Przez mentalność podatkową powszechnie rozumie się wypadkową ogólnych postaw, norm i przekonań na temat państwa, podatków, dystrybucji i finansowania natomiast moralność podatkowa dotyczy postaw wobec obowiązku podatkowego i oceny uchylania się od opodatkowania na tle innych przestępstw i wykroczeń<sup>278</sup>. Wyróżnia się najczęściej pięć rodzajów postaw motywacyjnych: zaangażowania, kapitulacji, oporu, gry i kontestacji. Postawa zaangażowania wynika z przekonania, że dobrowolne płacenie podatków jest moralną powinnością wobec zbiorowości, której uzasadnionych interesów strzeże system podatkowy. Postawa kapitulacji opiera się na postrzeganiu organów skarbowych jako reprezentantów władzy, życzliwie traktujących podatnika do chwili powstania jego konfliktu z urzędem. Postawa gry polega na traktowaniu przez podatnika prawa podatkowego jako pola własnej aktywności, zmierzającej do wyszukiwania sposobów przysporzenia sobie korzyści.

---

<sup>275</sup> Badania związku między wysokością sankcji a zachowaniem podatników prowadzili m.in. w 1995 roku G. Carnes i T. Englebrecht oraz A. De Juan, M. A. Lasheras i R. Mayo a także w 2010 roku L. P. Feld, A. J. Schmidt i F. Schneider za: M. Niesiobędzka, „Dlaczego nie płacimy podatków. Psychologiczna analiza...”, op.cit, s.29.

<sup>276</sup> Badania w tym zakresie przeprowadzili K. N. Varma i A. Doob w 1998 roku. *Ibidem* str.30.

<sup>277</sup> *Ibidem.*, s.30

<sup>278</sup> Definicje tych pojęć stworzył na początku lat trzydziestych XX wieku Gunter Schmolders za: M. Niesiobędzka, *Ibidem* s.38.

Postawy oporu i kontestacji wobec władz skarbowych wynikają z rozczarowania ich działalnością, z rozumienia i dostrzegania jedynie ich kontrolnych i wręcz wrogich zadań względem podatników. Przy czym druga z wymienionych postaw jest bardziej zdecydowana i dopuszcza aktywną konfrontację.<sup>279</sup> Do wymienionych wyżej postaw można dodać postawę bierności i niewiedzy, która wynika z ogólnie obojętnej postawy wobec spraw publicznych i zobowiązań podatkowych. Postawa ta jest obserwowana w państwach średnio rozwiniętych, szczególnie tych, które przeszły lub przechodzą transformację z systemu gospodarki centralnie sterowanej (w której opodatkowanie nie miało charakteru powszechnego) do systemu gospodarki rynkowej opartej na zasadzie powszechności opodatkowania.

Trafna diagnoza funkcjonujących w społeczeństwie i poszczególnych jego grupach i środowiskach postaw społecznych i wyłonienie dominujących spośród nich ma pierwszorzędne znaczenie dla sformułowania i prowadzenia optymalnej polityki podatkowej, skutkującej podniesieniem dyscypliny podatkowej.

#### **2.4. Przesłanki skuteczności funkcjonowania prawa**

Działanie jest skuteczne gdy pozwala osiągnąć zamierzony cel. Doniosłość założonego celu może wymagać użycia do jego realizacji również środków nieakceptowanych społecznie i amoralnych, co w przeszłości znajdowało oparcie w poglądach teoretyków nauki o państwie i przedstawicieli realizmu politycznego w stosunkach społecznych.<sup>280</sup> Założeniem i celem każdego ustawodawcy jest skuteczność stanowionego prawa. Jak wskazano wcześniej, skuteczność prawa<sup>281</sup> stanowi bowiem gwarancję osiągnięcia zaplanowanych przez prawodawcę skutków społecznych i zrealizowania przy użyciu prawa funkcji przypisanych państwu. Skuteczność w ujęciu prakseologicznym oznacza stopień zbliżania się do założonego celu; działanie jest skuteczne, gdy w sposób zamierzony osiąga

---

<sup>279</sup> Autorką klasyfikacji postaw motywacyjnych jest Valerie Braithwaite za: M. Niesiobędzka „*Dlaczego nie płacimy podatków. Psychologiczna analiza...*”, op.cit., s.40.

<sup>280</sup> Przedstawicielem tego nurtu w okresie renesansu we Włoszech był Niccolò Machiavelli, któremu przypisywano autorstwo hasła „cel uświęca środki”. W rzeczywistości zaproponował on reformy i zasady rządzenia mające doprowadzić do zjednoczenia kraju: „...władca... nie może przestrzegać tych wszystkich rzeczy, dla których uważa się ludzi za dobrych, bowiem by utrzymać państwo, musi on częstokroć postępować wbrew wierności, miłosierdziu, człowieczeństwu czy religii. Trzeba więc, by miał on umysł zdolny do zwrotu stosownie do tego, jak nakazują wiatry i zmienne koleje losu, by nie porzucał dobra, gdy można, lecz umiał również wejść na drogę zła, gdy zostanie do tego zmuszony”. N. Machiavelli, *Książę. Rozważania nad pierwszym dziesięcioleciem historii Rzymu Liwiusza*, Warszawa 1993, s. 101.

<sup>281</sup> Twórca psychologicznej teorii działania prawa (psychologizmu prawniczego), Leon Petrażycki w tematyce skuteczności prawa posługiwał się „świadomie-racjonalnym operowaniem prawem jako środkiem do osiągnięcia takich czy innych celów”. Zob.: L. Petrażycki, op.cit., s.153.

cel, dla którego je podjęto.<sup>282</sup> Skuteczność normy prawnej odzwierciedla poziom zrealizowania celu zamierzonego i nakreślonego przez państwo (ustawodawcę). Jest mierzalna wówczas, gdy cel ustanowionej normy prawnej nie jest poddawany w wątpliwość. Cele norm prawnych mogą być ukrywane przez prawodawcę, niespójne logicznie lub prakseologicznie, zmienne w trakcie trwania procesu legislacyjnego, wykorzystywane do osiągania różnych efektów.<sup>283</sup> Warunkiem niezbędnym do osiągnięcia celu ustanowionego prawa oraz jego przestrzegania jest znajomość treści normy prawnej przez jej adresatów. Konieczne jest też określenie kręgu adresatów tworzonych norm prawnych, stopień zróżnicowania ich podatności na perswazję, predyspozycji motywacyjnych i stopnia konformizmu, posiadanie autorytetu przez podmiot informujący o treści normy, sposób przekazania komunikatu poprzez posłużenie się odwołaniem do nagród bądź kar, a także siła argumentacji użytej przez prawodawcę do przekonania audytorium o słuszności ustanowionych norm.<sup>284</sup> Ogólnie przyjęty i akceptowany jest podział skuteczności norm prawnych<sup>285</sup> na behawioralną, socjotechniczną i symboliczną. Skuteczność behawioralna zachodzi wówczas, gdy zachowanie adresata normy prawnej w sytuacji określonej w hipotezie odpowiada jej dyspozycji i nieistotne są inne efekty jakie wywołuje. Skuteczność socjotechniczna jest definiowana jako prowadząca skutecznie do osiągnięcia celów społecznych przyświecających uchwaleniu normy prawnej, wyartykułowanych w akcie normatywnym lub deklarowanych w trakcie procedury legislacyjnej. Natomiast skuteczność symboliczna jest mierzona wywołaniem zamierzonych i pożądaných skutków w zakresie zmiany postaw adresatów normy prawnej, uznawanych przez nich wartości, poglądów i zapatrywań.<sup>286</sup>

Relację między zachowaniem prawnym a przepisem prawnym przedstawia sformułowana przez Adama Podgóreckiego hipoteza trójstopniowego działania prawa, podważająca automatyzm działania obowiązującego przepisu prawnego. Według tej teorii przepis prawny wpływa na zachowanie społeczne poprzez trzy zasadnicze niezależne zmienne. Pierwszą jest typ ustroju społeczno-gospodarczego, w ramach którego obowiązuje

---

<sup>282</sup> T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław 1982, s. 104, 113-116.

<sup>283</sup> J. Winczorek, *Skuteczność prawa* w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon...*, op.cit., s. 320.

<sup>284</sup> A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, op.cit., s. 163-164.

<sup>285</sup> W socjologii prawa dokonuje się podziału na skuteczność węższą i szerszą (M. Borucka-Arctowa, *op.cit.*, s.11) oraz zgodną z zamiarami ustawodawcy i negatywną, nieprzewidzianą (A. Podgórecki, *Socjologia prawa*, Warszawa 1962, s. 162 i nast. także A. Podgórecki, *Zarys socjologii prawa*, Warszawa 1971, s. 451 i nast.). W polskiej nauce teorii prawa funkcjonuje podział na skuteczność behawioralną, finitystyczną i społeczno-wychowawczą. J. Wróblewski, *Skuteczność prawa i problemy jej badania*, *Studia Prawnicze* 1980, Nr 1-2, za: J. Winczorek, op.cit., s. 320.

<sup>286</sup> Szerzej o tym J. Winczorek, op.cit., s. 319-325.

system prawny zawierający dany przepis. Drugą zmienną jest typ podkultury funkcjonujący w ramach tego ustroju, stanowiący łącznik między prawodawcą a adresatem przepisów prawnych, natomiast trzecią zmienną jest typ osobowości adresata przepisu prawnego będącego ostatecznym realizatorem zaleceń zawartych w przepisie. Zdaniem autora tej koncepcji, optymalna skuteczność aktu normatywnego zostanie osiągnięta jeżeli funkcjonuje on w akceptowanym ustroju społeczno-gospodarczym, jest aprobowany przez promującą prawo podkulturę i stosowany przez adresatów przyjmujących postawę legalistyczną. Warunki skrajnie odmienne od przedstawionych skutkują optymalną nieskutecznością aktu normatywnego.<sup>287</sup>

## 2.5. Motywacja w procesie egzekucji prawa

Realizowanie świadomej i celowej działalności przez człowieka jest powodowane określonymi motywami, zatem uzależnione od oddziaływania szeregu czynników wewnętrznych, uzasadniających dążenie do nakreślonego celu. Motywacja jest siłą motoryczną działania podejmowanego przez człowieka i jego zachowania. Proces motywacyjny jest procesem regulującym sterowanie podejmowanymi czynnościami, w sposób mający doprowadzić do osiągnięcia przez człowieka wyznaczonego celu w postaci przemiany wewnętrznej, otoczenia zewnętrznego, bądź zmiany własnego położenia. Uruchomienie procesu motywacyjnego jest możliwe, gdy cel jest oceniany przez człowieka za użyteczny, co najmniej prawdopodobny do osiągnięcia, a także akceptowany z uwzględnieniem przewidywanego wysiłku i ryzyka, związanych z wykonywaniem niezbędnych czynności. Dwa ostatnie z wymienionych czynników mogą modyfikować motywację podmiotu. Pobudzenie procesu motywacyjnego, zwiększenie intensywności motywacji powoduje zmiany energii i sprawności działania. Większa intensywność motywacji generuje większą energię zaangażowaną w wykonywaną czynność.<sup>288</sup> Większa motywacja, wyższy stopień jej intensywności prowadzi również do większej sprawności podejmowanych działań.<sup>289</sup> Treść normy prawnej może stanowić bezpośredni motyw działania jej adresata w przypadku gdy nakłada na niego obowiązek określonego zachowania

---

<sup>287</sup> A. Podgórecki wyróżnił osiem konfiguracji okoliczności i czynników służących skuteczności norm prawnych bądź powodujących ich nieskuteczność. Przez podkultury prawne uczony rozumie wyjątki od ogólnej kultury prawnej, która definiuje jako „ogół nawyków i wartości, związanych z akceptacją, oceną, krytyką i realizacją obowiązującego systemu prawnego”, A. Podgórecki, *Zarys socjologii...*, op.cit, s. 417 i nast.

<sup>288</sup> Zob.: J. Reykowski, *Emocje i motywacja* w: T. Tomaszewski (red.) *Psychologia*, Warszawa 1976, s. 579, 599, 615.

<sup>289</sup> W. Budohoska, Z. Włodarski, *Psychologia uczenia się*, Warszawa 1970, s. 182.

się. Wywołany wówczas u adresata rodzaj motywacji zmusza go do rozważenia czy będzie przestrzegał czy też złamie dyspozycję takiej normy. Natomiast norma prawna zawierająca wzór postępowania zapewniającego skuteczność zgodnego z normą działania adresata (tzw. działanie skierowujące) stanowi dla adresata jeden z powodów dokonania wyboru określonego sposobu postępowania. Działanie skierowujące normy prawnej poprzez posłużenie się wzorem postępowania oddziałuje pośrednio na powstanie bądź eliminację sytuacji pożądanych lub niepożądanych.<sup>290</sup>

Istotnymi elementami motywującymi przestrzeganie i egzekucję prawa są bodźce, wśród których wyróżnia się bodźce materialne i bodźce niematerialne. Bodźcami są czynniki zewnętrzne kształtujące motywy, wyzwalające je w działaniu.<sup>291</sup> Są nimi wszelkie zmiany w zewnętrznym otoczeniu podmiotu wywołujące jego reakcję. Człowiek jest obiektem oddziaływania wielkiej liczby czynników zewnętrznych, licznego i złożonego zespołu bodźców składających się na sytuację bodźcową.<sup>292</sup> W rozważanym zakresie istotne są istniejące bodźce ekonomiczne, zwłaszcza bodźce finansowoprawne uruchamiane i regulowane przepisami prawa, wywołujące motywację do działania nakierowanego na osiągnięcie celu o charakterze pieniężnym. Biorąc pod uwagę kryterium wywoływania określonej motywacji bodźce finansowoprawne dzielą się na pozytywne i negatywne.<sup>293</sup> Bodźce pozytywne zachęcają do preferowanego postępowania perspektywą uzyskania przywilejów finansowych w postaci ulg i zwolnień podatkowych. W przeciwieństwie do nich, bodźce negatywne zniechęcają do określonych działań urealnając utratę przywilejów podatkowych i zwiększenie dolegliwości finansowych.

W problematyce podatków naturalnie dominującą pozycję posiadają bodźce materialne wywołujące motywację do osiągania korzyści majątkowej. Uprawnione jest wszakże wskazanie na wzrastające znaczenie motywacyjne możliwych do wyodrębnienia bodźców niematerialnych. Zewnętrznym bodźcem niematerialnym jest dobra komunikacja i atmosfera w stosunkach z aparatem skarbowym, dobra opinia i uznanie urzędników tego aparatu. Do wewnętrznych bodźców niematerialnych należą; stabilizacja i pewność prowadzenia określonej działalności, możliwość rozwoju, równowaga między pracą a życiem

---

<sup>290</sup> Zob.: A. Pieniążek, M. Stefaniuk, op.cit., s. 168-169.

<sup>291</sup> T. Pszczołowski, *Zasady sprawnego działania*, Warszawa 1982, s. 176.

<sup>292</sup> J. Ekel, *Orientacja w otoczeniu. Procesy sensoryczne*, s. 205 i K. Jankowski, *Organizacja ustroju*, s. 42 w: T. Tomaszewski (red.) *Psychologia*, op.cit..

<sup>293</sup> H. Renigier, *Bodźce prawno-finansowe* w: M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL. Instytucje ogólne. Tom I*, Wrocław 1982, s. 321-332, za: P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s.138.

osobistym oraz niski poziom stresu.<sup>294</sup> Wymienione bodźce niematerialne oczywiście często wspierają i towarzyszą bodźcom materialnym, funkcjonują jednak także niezależnie, jako bodźce autonomiczne.<sup>295</sup>

## 2.6. Funkcje norm karnych podatkowych

Normy karno podatkowe stanowiące immanentną część prawa karnego skarbowego spełniają w naturalny sposób wszystkie funkcje charakterystyczne dla tej gałęzi prawa. W literaturze przedmiotu wyróżnia się najczęściej funkcje represyjną, kompensacyjną i prewencyjną. Wymienia się także funkcję gwarancyjną określającą we współczesnych demokracjach relacje między obywatelem a państwem. Funkcja ta zapewnia istnienie ściśle określonych zachowań, okoliczności i warunków mogących skutkować pociągnięciem do odpowiedzialności karnej i zastosowaniem represji. Wszakże w stosunku do funkcjonowania w systemie powszechnego prawa karnego, w prawie karnym skarbowym funkcja ta podlega swoistemu ograniczeniu precyzyjności wymienionych przesłanek, wynikającemu z blankietowości norm karnych skarbowych.<sup>296</sup>

Normy prawa karnego podatkowego wypełniają także funkcję ochronną względem interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i UE.

Powstanie funkcji represyjnej (sprawiedliwościowej, retribucyjnej) należy sytuować u źródeł prawa karnego. Stanowiła ona jedną z podstawowych przyczyn powstania tej gałęzi prawa. Pierwotnie zaspokajała przede wszystkim potrzebę odwetu za zachowanie odbiegające od ogólnie przyjętych i akceptowanych norm. Obecnie od represji karnej oczekuje się zaspokojenia poczucia sprawiedliwości osób pokrzywdzonych czynem zabronionym, a także ogółu społeczeństwa. W prawie karnym podatkowym gdzie przestępstwa godzą w interes ogólny, jedynie pośrednio naruszając interes jednostki, funkcja represyjna nie spełnia tak doniosłej roli w przywracaniu bądź umacnianiu poczucia sprawiedliwości jak w klasycznym prawie karnym, gdzie konkretne osoby są bezpośrednio pokrzywdzone pospolitymi przestępstwami. W prawie karnym skarbowym funkcja ta posiada swoje umocowanie ustawowe w k.k.s. zawierającym nakaz uzależniania skali dolegliwości represji karnej skarbowej od stopnia winy i społecznej szkodliwości czynu.<sup>297</sup>

Specyficzną funkcją w systemie prawa karnego skarbowego jest funkcja kompensacyjna (restytucyjna, egzekucyjna, odszkodowawcza). Występuje ona również w

---

<sup>294</sup> Zob.: B. Czarniawska, *Motywacyjne problemy zarządzania*, Warszawa 1980, s. 139.

<sup>295</sup> B. Kuc, *Zarządzanie doskonałe*, Warszawa 2000, s. 266.

<sup>296</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 14-15.

<sup>297</sup> Art.12 § 2 k.k.s. Zob.: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I*, Kraków 2006, s. 237 i nast.

innych gałęziach prawa. W klasycznym prawie karnym jej rola jest związana ze stale wzmacnianą w procesie karnym pozycją pokrzywdzonego. W prawie karnym skarbowym specyfika i znaczenie funkcji kompensacyjnej wynika z przyjętej zasady priorytetu wyrównywania uszczerbku finansowego wierzycieli i egzekwowania należności publicznoprawnych przed sięgnięciem po narzędzia represyjne. Rozróżnia się cel egzekucyjny jakim jest nakłonienie sprawcy przestępstwa skarbowego do wywiązania się z obowiązku publicznoprawnego, od celu kompensacyjnego reakcji karnoskarbowej, którym jest orzeczenie wobec sprawcy takiego przestępstwa dolegliwości będącej rekompensatą za wyrządzenie szkody. Problemem znanym literaturze przedmiotu jest określenie szkody w ujęciu karnopodatkowym.<sup>298</sup> Kwota uszczuplonego podatku lub zwróconego wyłudzonego podatku nie zawsze odzwierciedla wysokość powstałej szkody, choćby ze względu na różnice w zasobności budżetów lokalnych i budżetu państwa oraz w rozmiarze powstałych w nich skutków wywołanych takimi przestępstwami. Funkcję kompensacyjną spełniają odsetki za zwłokę w płatności podatku, stanowiąc wyrównanie za wykorzystywanie przez podatnika pieniędzy należnych organowi skarbowemu po upływie wyznaczonego, przekroczonego terminu płatności. W przypadku gdy pokrzywdzonym deliktem podatkowym jest Skarb Państwa, funkcję kompensacyjną można przypisać również grzywnie, jednak tylko w sytuacji gdy nie nastąpiło ściągnięcie należności publicznoprawnej wraz z odsetkami, co stanowi kompensację.<sup>299</sup>

Podobnie jak w powszechnym prawie karnym także w obszarze prawa karnego skarbowego wyróżnia się prewencję ogólną i szczególną (generalną i indywidualną). Funkcja prewencyjna ogólna może mieć postać negatywną i pozytywną. Istotą pierwszej jest odstraszenie od popełniania przestępstw skarbowych przy zastosowaniu surowych sankcji karnych. Pozytywna zaś funkcja ogólnoprewencyjna wywołuje i utrzymuje wśród ogółu społeczeństwa przekonanie o dostatecznej ochronie określonych dóbr prawnych i wartości społecznych bez sięgania po środki nadmiernie represyjne. Większego znaczenia w tak pojmowanej prewencji ogólnej nabiera dolna granica kary, poniżej której może powstać zachęta do naruszania prawa ocenianego jako niedostatecznie chroniącego owe dobra i wartości. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na różnice skuteczności realizowania

---

<sup>298</sup> W okresie obowiązywania ustawy karnej skarbowej szkoda była utożsamiana z obecnym uszczupleniem należności publicznoprawnej określonym w art. 53 § 27 k.k.s., co odpowiadało cywilistycznemu pojęciu utraconych korzyści (*lucrum cessans*). Umieszczenie w k.k.s. przestępstwa podatkowego wyłudzenia bezpodstawnego zwrotu podatku (art.76 k.k.s.) t.j. utracenie kwot podatku uprzednio uiszczonego uzasadniło rozszerzenie tego pojęcia. Zob.: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II*, Kraków 2006, s. 309-311.

<sup>299</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 111-113.



pozytywnej prewencji ogólnej w obszarze pospolitej przestępczości kryminalnej i przestępczości skarbowej. Charakterystyczny dla prawa karnego skarbowego brak szerszej społecznej akceptacji jego norm prawnych i wsparcia działań aparatu skarbowego i kontroli skarbowej sprawia, iż integrowanie społeczeństwa i wychowywanie go na wartościach takich jak potępienie, napiętnowanie, czy karanie unikania, uchylania się bądź nierzetelnego wypełniania obowiązków podatkowych jest dalekie od realizmu i pozostaje oczekiwaniem i dążeniem ustawodawcy. Podkreślenia wymaga, iż oba rodzaje prewencji ogólnej funkcjonują równolegle wywołując właściwe sobie efekty w prezentowanych postawach i społecznej świadomości w zależności od cech i właściwości odbiorców.<sup>300</sup> Prewencja szczególna polega na oddziaływaniu na określonego sprawcę przestępstwa skarbowego i wywołanie u niego efektu w postaci zmiany osobowości i ukształtowania postawy poszanowania prawa oraz zniechęcenia do powtórzonego popełnienia deliktu skarbowego.<sup>301</sup>

### **3. Zakres podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności karnej skarbowej**

#### **3.1. Kategorie odpowiedzialności karnej skarbowej**

Jak wspomniano na wstępie, prawo karne skarbowe jest gałęzią prawa wyodrębnioną z prawa karnego, przede wszystkim z uwagi na specyficzny przedmiot ochrony jakim są interesy finansowe Skarbu Państwa, j.s.t. i UE (dawniej Wspólnot Europejskich). Istnieją cztery odrębne rodzajowo kategorie przestępstw i wykroczeń skarbowych wchodzące w skład tej autonomicznej dziedziny prawa karnego: 1) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, 2) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, 3) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu oraz 4) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych. Wymienione kategorie deliktów skarbowych są ściśle związane z odpowiadającymi im dziedzinami prawa (podatkowego, celnego, dewizowego itd.), wspomagając i zabezpieczając respektowanie ich norm. Naruszenie przepisów tych dziedzin prawa objętych ochroną karną skarbową skutkuje, po spełnieniu określonych przesłanek, poniesieniem przez sprawcę konsekwencji w postaci odpowiedzialności karnej skarbowej.

---

<sup>300</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 13-14.

<sup>301</sup> F. Prusak, op.cit., s. 240-241.

Odpowiedzialność karna skarbową za dopuszczenie się przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego<sup>302</sup> jest głównym i najczęstszym rodzajem odpowiedzialności występującym w prawie karnym skarbowym. Innymi rodzajami odpowiedzialności, nie mającymi charakteru odpowiedzialności karnej są odpowiedzialność posiłkowa i odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej.

## 3.2. Rodzaje odpowiedzialności karnej skarbowej

### 3.2.1. Odpowiedzialność powszechna

Podmiotem odpowiedzialności karnej skarbowej może być tylko osoba fizyczna spełniająca warunki w zakresie poczytalności i wieku. Przesłanka poczytalności jest uregulowana analogicznie jak w powszechnym prawie karnym. Niepoczytalność zwalnia od odpowiedzialności, natomiast wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, który w czasie jego popełnienia miał ograniczoną zdolność rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania swym postępowaniem można orzec karę zmniejszoną do wysokości nieprzekraczającej dwóch trzecich górnego ustawowego zagrożenia, nadzwyczajnie złagodzić karę bądź odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego.<sup>303</sup> Odpowiedzialność karną skarbową może ponosić osoba, która ukończyła 17 lat. Wobec sprawcy przestępstwa (i wykroczenia) skarbowego popełnionego po ukończeniu 17 lat, a przed ukończeniem 18 lat - o ile przemawiają za tym okoliczności sprawy, stopień jego rozwoju oraz warunki i właściwości osobiste - stosuje się zamiast kary lub środka karnego, środki lecznicze, wychowawcze bądź poprawcze przewidziane dla nieletnich.<sup>304</sup> W przypadku popełnienia przez osobę czynu zabronionego przepisem prawa karnego skarbowego przed osiągnięciem wieku 17 lat, mają wobec niej zastosowanie przepisy regulujące postępowanie w sprawach nieletnich (u.p.s.n.).

---

<sup>302</sup> Część przedstawicieli doktryny, w tym twórcy kodeksu karnego skarbowego, kwestionuje zasadność używania terminu „odpowiedzialność karna skarbową” w stosunku do wykroczeń skarbowych, ograniczając ją do przestępstw karnych skarbowych, uzasadniając to odstąpieniem od używania terminu „odpowiedzialność karna” w stosunku do wykroczeń pospolitych i poprzestaniem na terminie „odpowiedzialność”. Zob.: F. Prusak op.cit., s. 39. Zwolennicy rozciągnięcia tego terminu także na wykroczenia skarbowe wskazują m.in. na ich autonomiczność względem wykroczeń pospolitych oraz na wspólnotę podstawowych zasad odpowiedzialności określonych w Rozdziale I k.k.s., prawie zawsze wymienianych w łączności oraz na metodę tzw. kontrawencjonalizacji polegającą na „przepełowieniu” czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe według kryteriów tzw. ustawowego progu (art.53§ 3 i 6 k.k.s.) i wypadku mniejszej wagi ( art.53 § 8 kks), co skutkuje jednolitością charakteru odpowiedzialności obu rodzajów czynów zabronionych. Różnice w zasobności katalogu środków penalnych czy okresów przedawnienia wynikają z mniejszej wagi wykroczeń skarbowych. Zob.: L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 33.

<sup>303</sup> Art.11 § 1 i 2 k.k.s. Zob.: F. Prusak, *Prawo karne skarbowe* w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego. Tom 11. Szczególne dziedziny prawa karnego*, Warszawa 2014, s. 32.

<sup>304</sup> Art. 5 § 1 i 2 k.k.s.

Przestępstwa skarbowe o charakterze powszechnym zawierają ogólne określenie adresata normy, najczęściej wyróżnione w redakcji kodeksowej poprzez użycie zaimka „kto”, z czego wynika, że mogą zostać popełnione przez każdą osobę po spełnieniu wcześniej wymienionych przesłanek. Sprawcą jest osoba popełniająca przestępstwo skarbowe samodzielnie, wspólnie i w porozumieniu z inną osobą oraz osoba nie biorąca bezpośredniego udziału w dokonaniu przestępstwa, ale zorganizowała akcję przestępczą i kierowała nią. Formą sprawstwa jest też tzw. sprawstwo polecające wykorzystujące istniejący formalny bądź faktyczny stosunek zależności między wydającym polecenie a realizującym czyn zabroniony.<sup>305</sup> Specyficznym rodzajem odpowiedzialności karnej skarbowej jest tzw. sprawstwo zastępcze (rozszerzone) skutkujące odpowiedzialnością za działanie w cudzym interesie. Odpowiedzialnością karną skarbową objęte są osoby zajmujące się na podstawie upoważnienia formalnego lub faktycznie sprawami gospodarczymi, a w szczególności finansowymi osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, w przypadku gdy zachowaniem swym wypełnią dyspozycję norm karnych skarbowych konkretyzujących podmiot, którym może być nie tylko osoba fizyczna. Konstrukcja ta umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności osoby działającej w interesie podatnika, płatnika lub inkasenta mogących być osobami prawnymi lub ułomnymi osobami prawnymi, przy jednoczesnym uniknięciu przez te podmioty odpowiedzialności karnej skarbowej. Sprawstwo zastępcze oznacza odpowiedzialność równoległą do odpowiedzialności wymienionych podmiotów i pozwala na eliminowanie negatywnych konsekwencji kodeksowej zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej jedynie przez osoby fizyczne.<sup>306</sup>

Wyodrębniono w k.k.s. 79 przestępstw skarbowych (i 60 wykroczeń skarbowych) polegających na naruszeniu obowiązków podatkowych oraz rozliczeń z tytułu dotacji lub subwencji. Wyróżnia się klasyczne przestępstwa podatkowe, przeciwko dokumentacji podatkowej i procedurze podatkowej, dotyczące podatku akcyzowego, używania znaków akcyzy, przeciwko obowiązkom podatkowym związanym z wydobywaniem niektórych kopalin, z nienależnym zwrotem podatku i wydatków mieszkaniowych, służbowe delikty podatkowe, a także przeciwko rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji.<sup>307</sup>

---

<sup>305</sup> F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 44-45.

<sup>306</sup> Art. 9 § 3 k.k.s. Zob.; L. Wilk, J. Zagrodnik op.cit., s. 89-94, także: F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 45.

<sup>307</sup> F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 129-162.

### 3.2.2. Odpowiedzialność indywidualna. Podatnik. Płatnik. Inkasent. Osoby trzecie

Odpowiedzialność karna skarbowa w zakresie podatków, zwana dalej odpowiedzialnością karną podatkową, jest konsekwencją naruszenia przez określone podmioty nakazów zawartych w przepisach prawa podatkowego dotyczących najczęściej wykonywania obowiązku podatkowego. Odpowiedzialność karna podatkowa rozciąga się na wszystkich mogących popełnić ogólne czyny zabronione (odpowiedzialność powszechna), bądź na podmioty mogące popełnić określone indywidualne czyny zabronione (odpowiedzialność indywidualna), takich jak podatnik, płatnik i inkasent.<sup>308</sup> Podatnikiem jest osoba fizyczna lub prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, a także inne ustanowione ustawami podatkowymi byty organizacyjne i prawne, na których spoczywa obowiązek podatkowy wynikający z ustaw podatkowych.<sup>309</sup>

Podatnik może być podmiotem przestępstwa skarbowego uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), zatajenia działalności gospodarczej, tzw. firmanctwa (art. 55 k.k.s.), oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.), oszustwa w zakresie informacji o pojazdach wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (art. 56a k.k.s.), uporczywego niepłacenia podatku (art. 57 k.k.s.), niewykonywania pomiarów i nieprowadzenia ich ewidencji zgodnie z przepisami ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (art. 75a i 75b k.k.s.) oraz prowadzenia bez urzędowego sprawdzenia działalności w zakresie wydobycia miedzi i srebra (art. 75c k.k.s.). Płatnik to osoba fizyczna, prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, na podstawie przepisów prawa podatkowego zobowiązana do obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie na rachunek organu podatkowego.<sup>310</sup> Obowiązki płatnika są rodzajem funkcji publicznej, mają charakter techniczny, rachunkowy i nie inicjują ani nie są częścią postępowania podatkowego.<sup>311</sup> Płatnik może stać się podmiotem dwóch przestępstw skarbowych; niepobierania podatku bądź pobrania go w zaniżonej kwocie (art. 78 k.k.s.) oraz niewpłacenia pobranego podatku (art. 77 k.k.s.). Inkasent z kolei to osoba fizyczna, prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, na podstawie przepisów prawa podatkowego zobowiązana do pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we

---

<sup>308</sup> Zgodnie z art. 75 k.k.s. podmiotem przestępstwa skarbowego indywidualnego, polegającego na niewykonaniu obowiązku rozliczenia się z producentem zagranicznym z przekazanych mu znaków akcyzy jest importer, podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz przedstawiciel podatkowy.

<sup>309</sup> Art. 7 o.p. Obok klasycznych podatników podmiotowość podatkowoprawną przepisy prawa podatkowego mogą przypisać np. spółkom osobowym czy też tzw. zbiorowym podmiotom podatkowym jakim jest podatkowa grupa kapitałowa. Zob. art. 1a u.p.d.o.p.

<sup>310</sup> Art. 8 o.p.

<sup>311</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 32.

właściwym terminie na rachunek organu podatkowego.<sup>312</sup> Pobieranie podatku przez inkasenta jest dopuszczone przepisami podatkowymi wówczas, gdy ustalenie wysokości podatku nie wymaga obliczeń i wynika z decyzji organu podatkowego doręczonej podatnikowi lub bezpośrednio z obowiązujących przepisów. Konsekwencją takiego określenia obowiązków inkasenta jest ograniczenie jego odpowiedzialności karnej podatkowej do możliwości stania się podmiotem przestępstwa skarbowego niewpłacenia pobranego podatku.

Odpowiedzialność karna skarbową została swoiście „pomnożona i rozszerzona” na inne podmioty niż sprawcy przestępstw skarbowych, poprzez wykorzystanie nawiązujących do cywilistycznych konstrukcji odpowiedzialności posiłkowej i odpowiedzialności za zwrot korzyści majątkowej. Odpowiedzialność posiłkowa jest oryginalnym rozwiązaniem prawa karnego skarbowego. Ma charakter akcesoryjny wobec odpowiedzialności karnej skarbowej. Będąc rodzajem odpowiedzialności majątkowej jest ona nakładana na osobę trzecią (fizyczną, prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznały zdolność prawną) inną niż sprawca przestępstwa skarbowego (nie dotyczy sprawców wykroczeń skarbowych), przy czym osoba taka odniosła lub mogła odnieść korzyść majątkową. Odpowiedzialność posiłkowa sprowadza się w praktyce do osobistej odpowiedzialności majątkowej osoby trzeciej za ściągnięcie kary grzywny bądź środka karnego w postaci równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, orzeczonych wobec sprawcy przestępstwa skarbowego. Odpowiedzialność posiłkowa uruchamiana jest dopiero w przypadku niezapłacenia grzywny bądź wskazanego środka karnego przez sprawcę oraz bezskuteczności egzekucji na jego majątku. Nałożenie tej odpowiedzialności jest obligatoryjne, co wynika z nadrzędności zaspokojenia interesu finansowego Skarbu Państwa. Odpowiedzialność posiłkowa obecnie współistnieje z odpowiedzialnością podmiotów zbiorowych (o czym niżej), uprzednio wypełniając lukę wynikającą z braku ustawowej regulacji takiej odpowiedzialności.<sup>313</sup> Innym niezależnym od odpowiedzialności posiłkowej instrumentem służącym pociągnięciu do odpowiedzialności osób trzecich jest obligatoryjny zwrot korzyści majątkowej uzyskanej przez podmiot niebędący sprawcą przestępstwa skarbowego. Nałożenie na osobę trzecią (fizyczną, prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznały zdolność prawną), obowiązku zwrotu korzyści odniesionej z przestępstwa skarbowego dokonanego przez osobę działającą w jej imieniu lub interesie, umożliwia odzyskanie utraconej korzyści majątkowej

---

<sup>312</sup> Art. 9 o.p.

<sup>313</sup> Art. 24 § 1-4 i 184 k.k.s. Zob. także: F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 113-114, F. Prusak, *Kodeks.... Tom I*, op.cit. s. 351-366, F. Prusak, *Kodeks.... Tom II*, op.cit. s. 1315-1320, L. Wilk, J. Zagrodnik op.cit., s. 34-36.

przez Skarb Państwa lub j.s.t. Podmiotem zobowiązanym do zwrotu korzyści majątkowej może być podmiot pociągnięty równolegle do odpowiedzialności posiłkowej. Podobnie jak w przypadku odpowiedzialności posiłkowej, także orzeczenie obowiązku zwrotu korzyści majątkowej jest obligatoryjne, przy czym nie orzeka się obowiązku zwrotu korzyści Skarbowi Państwa lub j.s.t. w przypadku korzyści podlegającej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu. Odpowiedzialność posiłkowa oraz odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej są równoległe do odpowiedzialności sprawcy przestępstwa skarbowego.<sup>314</sup>

### **3.3. Składowe strony przedmiotowej przestępstw skarbowych**

Znamionami strony przedmiotowej przestępstwa skarbowego, podobnie jak przestępstwa kryminalnego są: zachowanie sprawcy, czas i miejsce oraz sposób popełnienia czynu, jego skutek a także przedmiot czynności wykonawczej. Najważniejszym składnikiem strony przedmiotowej jest zachowanie sprawcy, zwłaszcza element opisujący na czym to zachowanie polega, tzw. czynność sprawcza. Czynność sprawcza może przybrać formę działania, zaniechania, ale też kształt pośredni polegający na utrzymywaniu określonej sytuacji poprzez przechowywanie bądź posiadanie określonych przedmiotów. Za typowe dla prawa karnego skarbowego można uznać zaniechanie spełnienia określonych obowiązków ciążących na różnych podmiotach, na podstawie przepisów prawa celnego, dewizowego i pozostałych dziedzin prawa chronionych prawem karnym skarbowym. Zaniechaniem jest niedopełnienie obowiązku celnego, nieudzielanie wyjaśnień, nieudostępnianie wymaganych dokumentów, niezgłoszenie danych o obrocie dewizowym czy nieprzechowywanie dokumentów celnych. Działanie jest czynnością sprawczą wyłudzenia pozwolenia celnego i zezwolenia dewizowego, przemyt celny, paserstwo celne i oszustwo celne, usunięcie towaru spod dozoru celnego, bezpodstawny zwrot cła, obrót nieruchomościami i papierami wartościowymi bez zezwolenia dewizowego czy urządzenie nielegalnych gier i zakładów wzajemnych. Zachowanie może też polegać na bezprawnym przechowywaniu przedmiotów przestępstw celnych stanowiącym jedną z postaci czynności wykonawczej paserstwa celnego czy też utrzymywanie bez zezwolenia dewizowego rachunku w banku mającym siedzibę za granicą.

Włączenie do znamion przestępstwa skarbowego jego skutku uzasadnia ich podział na przestępstwa skarbowe materialne (skutkowe) i formalne, popełnione przez samo zachowanie

---

<sup>314</sup> Art. 24 § 5. Zob. także: F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 115-116, F. Prusak, *Kodeks.... Tom I*, op.cit. s. 357, 360-361, L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 36-37.

sprawcy niezależnie od wywołanego skutku. W k.k.s. przeważają formalne przestępstwa skarbowe. Charakterystyczne dla znamion strony przedmiotowej przestępstw skarbowych są przedmioty bezpośredniego oddziaływania sprawcy (wykonawcze). Są nimi m.in. wartości dewizowe, obrót dewizowy, należności celne czy pozwolenie celne.<sup>315</sup>

Znamiona strony przedmiotowej przestępstw podatkowych wyróżniają się pewnymi odmiennościami w stosunku do znamion innych przestępstw skarbowych, zwłaszcza dotyczących przedmiotu czynności wykonawczej. Czynność sprawcza opisująca na czym polega zachowanie sprawcy, najistotniejszy element strony przedmiotowej, podobnie jak przy popełnianiu pozostałych przestępstw skarbowych może przybrać formę działania, zaniechania oraz postać pośrednią polegającą na podtrzymywaniu przez sprawcę bezprawnego stanu rzeczy poprzez przechowywanie bądź posiadanie określonych przedmiotów. Przykładem takiej postaci zachowania sprawcy może być bezprawne przechowywanie znaków akcyzy lub wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym.

Za swoiste dla prawa karnego podatkowego należy ocenić zaniechanie spełnienia obowiązków takich jak: ujawnienie przedmiotu i podstawy opodatkowania, prowadzenie księgi, przechowywanie jej w siedzibie firmy lub w miejscu prowadzonej działalności, złożenie deklaracji podatkowej lub oświadczenia, wystawianie faktury lub rachunku, sporządzenie i przedstawienie organowi spisu wyrobów akcyzowych, rozliczenie wyrobów akcyzowych, wykonywanie pomiarów ilości urobku i zawartości miedzi i srebra w rudzie tych kopalni i prowadzenie ich ewidencji czy pobieranie podatku lub niewpłacenie pobranego podatku. Działanie jest w prawie karnym podatkowym czynnością sprawczą uchylania się od opodatkowania, firmanctwa, podawania nieprawdziwych danych podatkowych, fałszowania znaków akcyzy, wadliwego oznakowania wyrobów akcyzowych, obrotu nieoznakowanymi wyrobami akcyzowymi, bezprawnego obrotu znakami akcyzy, zmiany przeznaczenia oleju opałowego, bezpodstawnego zwrotu podatku i wydatków czy utrudniania kontroli podatkowej. W prawie karnym podatkowym występuje uzależniony od zaistnienia skutku podział na przestępstwa podatkowe materialne i formalne. Spory w doktrynie wywołuje kwestia zaliczenia do jednej z wymienionych grup czynów zabronionych przestępstw podatkowych polegających na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Przeważa pogląd o uznaniu za skutek, obok realnego uszczerbku finansowego w uszczupieniu

---

<sup>315</sup> Art. 53 § 34 k.k.s. odsyła do definicji wartości dewizowych i obrotu dewizowego zawartych w ustawie z dnia 27 lutego 2002 r. Prawo dewizowe (Dz. U. z 2002 r., Nr 141, poz.1178, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 826 ze zm.) w art. 2 ust.1 pkt 8 i 16, natomiast art.53 § 32 k.k.s. odsyła do definicji pozwolenia celnego i należności celnych znajdujących się w Wspólnotowym Kodeksie Celnym – Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302 z 19.10.1992) w artykule 4 pkt 5,10,11 i 22.

należności publicznoprawnej także powstania wysokiego prawdopodobieństwa takiego uszczerbku, stanowiącego cechę narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie.<sup>316</sup> Odmienność wobec innych przestępstw skarbowych obejmuje również element strony przedmiotowej przestępstw podatkowych, jakim jest przedmiot bezpośredniego oddziaływania sprawców takich przestępstw. Specyficzne dla przestępstw podatkowych są przedmioty wykonawcze w postaci należności publicznoprawnej, wyrobów akcyzowych, znaków akcyzowych czy ksiąg.<sup>317</sup>

### 3.4. Elementy strony podmiotowej przestępstw skarbowych

Strona podmiotowa jest subiektywnym elementem odpowiedzialności sprawcy za przestępstwo skarbowe, odzwierciedla jego psychiczne nastawienia do dokonanego czynu. Przestępstwo skarbowe może być popełnione umyślnie bądź nieumyślnie, przy czym konstrukcje obu postaci strony podmiotowej zostały recypowane z kodeksu karnego. Przestępstwo jest dokonane umyślnie jeśli sprawca chce je popełnić lub godzi się z możliwością jego popełnienia, może zatem przyjąć kształt zamiaru bezpośredniego bądź ewentualnego. Zamiar bezpośredni może przybrać formę nagłą, gdy decyzja o popełnieniu przestępstwa jest podejmowana w czasie bezpośrednio je poprzedzającym, bez większego namysłu, w przeciwieństwie do zamiaru bezpośredniego przemyślanego, który jest wynikiem trwającego określony czas procesu myślowego obejmującego najczęściej przygotowanie planu działania i przede wszystkim kształtującego decyzję o dokonaniu przestępstwa. Nieumyślne popełnienia przestępstwa ma miejsce wówczas gdy sprawca nie chciał go popełnić, jednak wskutek nieusprawiedliwionej okolicznościami nieostrożności popełnia je mimo, iż taką możliwość przewidywał i mógł przewidzieć. Nieumyślność jest lekkomyślnością (świadomą nieumyślnością) lub niedbalstwem (nieświadomą nieumyślnością).<sup>318</sup>

Z orzecznictwa karnego skarbowego wynika zakaz przypisywania umyślności w działaniu sprawcy jedynie wobec stwierdzenia wypełnienia przez niego znamion przestępstwa skarbowego, np. narażenia na uszczuplenie przez podanie nieprawdziwych danych, niewystawienia rachunku czy uszczuplenia podatku. Podkreśla się konieczność udowodnienia

---

<sup>316</sup> Por. art. 53 § 27 i 28 k.k.s. Zob.: L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 48.

<sup>317</sup> Definicje należności publicznoprawnej znajdują się w art. 53 § 26 i 26a k.k.s., księgi w art. 53 § 21 k.k.s. natomiast definicje wyrobów akcyzowych i znaków akcyzowych w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2017.43j.t.), odpowiednio w art. 2 ust.1 pkt.1 i art. 120 ust.1 i 2.

<sup>318</sup> Art. 4 § 2 i 3 k.k.s. Zob.: F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 26, F. Prusak, *Kodeks.... Tom I*, op.cit. s. 132-135 także: L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 50.



umyślności w działaniu na podstawie całokształtu ujawnionych dowodów popartych logicznym rozumowaniem.<sup>319</sup> W prawie karnym skarbowym dominują przestępstwa skarbowe, które można popełnić umyślnie, co jest konsekwencją przyjęcia w k.k.s. zasady podmiotowej odpowiedzialności opartej na umyślności.

Nieumyślne przestępstwa skarbowe można popełnić tylko wówczas, gdy taką możliwość dopuszcza k.k.s.<sup>320</sup> Obecnie w k.k.s. znajdują się jedynie dwa nieumyślne przestępstwa skarbowe: nieumyślne paserstwo wyrobów akcyzowych i nieumyślne paserstwo celne<sup>321</sup>. Czyny zabronione polegające na niedopełnieniu obowiązków w wynikających z nadzoru doprowadzającego w konsekwencji do chociażby nieumyślnego popełnienia przestępstw podatkowych, celnych, dewizowych lub hazardowych, stanowią wykroczenia skarbowe<sup>322</sup>. Znamionami strony podmiotowej niektórych przestępstw skarbowych są motywacja sprawcy i cel jego działania. Takim przestępstwem podatkowym jest firmanctwo, w którym występuje cel zatajenia prowadzonej własnej działalności gospodarczej, uzyskiwanie lub przysposabianie środków w celu fałszowania znaków akcyzy i bezprawny obrót znakami akcyzy, które sprawca nabywa lub przyjmuje w celu użycia lub wprowadzenia w obieg natomiast wśród przestępstw przeciwko organizacji gier hazardowych – sprzedaż losów bez uprawnienia dokonywana w celu osiągnięcia korzyści majątkowej<sup>323</sup>. W przedstawionych przypadkach występuje tzw. kierunkowy charakter czynu.<sup>324</sup>

### **3.5. Status podatnika i konstrukcja jego odpowiedzialności w świetle ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary**

Uregulowana ustawowo (u.o.p.z.)<sup>325</sup> odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe jest, obok odpowiedzialności posiłkowej, instrumentem mającym przeciwdziałać przestępczości osób fizycznych powiązanych w szczególny sposób z podmiotami zbiorowymi,<sup>326</sup> jeżeli przestępstwa popełnione przez takie osoby przyniosły lub

---

<sup>319</sup> Zob.: np. postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r. V KKN 426/00, OSNKW 2002/9-10/81, wyroki SN z dnia 12 maja 1976 r., V KR 20/76, LEX nr 21710, z dnia 6 lipca 1979 r., III KR 186/79, OSNPG 1980, nr 5, poz.60, wyrok SO w Opolu z dnia 20 września 2013 r. VII Ka 101/13, LEX nr 1718325.

<sup>320</sup> Art.4 § 1 k.k.s.

<sup>321</sup> Art. 65 § 2 k.k.s. i art. 91 § 2 k.k.s.

<sup>322</sup> Art. 84 § 1, 96 § 1, 106f § 1 i 111 § 1 k.k.s.

<sup>323</sup> Odpowiednio art. 55, 66 § 2, 70 § 2 i 110 k.k.s.

<sup>324</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, op.cit., s. 50.

<sup>325</sup> O u.o.p.z. w aspekcie jej funkcjonowania jako element mechanizmu ochrony prawnego porządku podatkowego piszę w Rozdziale III pkt 2.2.

<sup>326</sup> Podmiotem zbiorowym, zgodnie z art. 2 ust.1 i 2 u.o.p.z. jest osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną z wyłączeniem Skarbu

mogły przynieść chociażby niemajątkową korzyść. Zależność między osobą, która dokonała przestępstwa a podmiotem zbiorowym może alternatywnie przybrać postać działania w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej albo przy przekroczeniu takiego uprawnienia lub niedopełnienia takiego obowiązku, bądź też przestępstwa dopuściła się osoba dopuszczona do działania przez osobę pozostająca w przedstawionym wcześniej stosunku zależności, w wyniku przekroczenia przez nią uprawnień lub niedopełnienia obowiązków, albo osoba działająca w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego za zgodą lub wiedzą osoby zależnej w opisany sposób od tego podmiotu<sup>327</sup>. Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego jest ponadto uzależniona od zaistnienia przestępstwa w następstwie braku należytej staranności w wyborze tak określonej osoby przez organ lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego, lub co najmniej braku należytego nadzoru nad taką osobą, bądź też w następstwie błędu w organizacji działalności podmiotu zbiorowego<sup>328</sup>. Krąg osób, których zachowanie może doprowadzić do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego został uzupełniony przez przedsiębiorcę, który bezpośrednio współdziała z takim podmiotem w realizacji celu prawnie dopuszczalnego<sup>329</sup>. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych ma charakter wtórny w stosunku do poprzedzającej ją odpowiedzialności osoby fizycznej za popełnienie przestępstwa wymienionego w u.o.p.z. Przesłanki przestępstwa podatkowego uruchamiające odpowiedzialność podmiotu zbiorowego są wymienione w art. 16 ust. 2 pkt 1 u.o.p.z.. Aktualnie przepis ten zawiera katalog łącznie 49 przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Wyodrębniając ze względu na specyfikę lub zawężone ramy podmiotowe przestępstwa: akcyzowe, inkasenckie, płatnicze (popełniane przez płatnika) lub godzące w reguły wydobywania niektórych kopaliny, w powołanym przepisie pozostanie 17 penalizowanych klasycznych zachowań podatników. Typowymi przestępstwami podatkowymi jest uchylenie się od opodatkowania poprzez zatajenie jego przedmiotu lub podstawy albo niezłożenie deklaracji narażające podatek na uszczuplenie<sup>330</sup>, oszustwo

---

Państwa, j.s.t. i ich związków, spółka handlowa z udziałem Skarbu Państwa, j.s.t. lub związku j.s.t., spółka kapitałowa w organizacji, podmiot w stanie likwidacji, przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną oraz zagraniczna jednostka organizacyjna.

<sup>327</sup> Art. 3 pkt 1-3 u.o.p.z..

<sup>328</sup> Precyzyjnie reguluje te dodatkowe przesłanki odpowiedzialności art. 5 pkt 1 i 2 u.o.p.z..

<sup>329</sup> Art. 3 pkt 3a u.o.p.z. rozszerzający listę takich osób został dodany przez art. 3 ustawy z dnia 29 lipca 2011 r. o zmianie ustawy- Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2011 r., Nr 191, poz. 1135).

<sup>330</sup> Narażenie na uszczuplenie jest rozumiane jako działanie lub zaniechanie biernego podmiotu stosunku prawnopodatkowego prowadzące do powstania różnicy między należną Skarbowi Państwa lub j.s.t. kwotą podatku a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznania lub zgłoszenia straty. Jest nim przede wszystkim

podatkowe, bezpodstawny zwrot podatku, nieprowadzenie i nierzetelne prowadzenie księgi oraz firmanctwo. Bezpośrednim sprawcą wymienionych przestępstw podatkowych może być osoba fizyczna spełniająca przesłanki działania w interesie będącego podatnikiem podmiotu zbiorowego, tj. zajmująca się sprawami finansowymi tego podmiotu na podstawie przepisu prawa, umowy, decyzji właściwego organu lub faktycznego wykonywania. Osoba ta natomiast wykonywałaby czynności zbliżone do funkcji płatnika. Nieco bardziej złożona jest odpowiedzialność podatnika za przestępstwo podatkowe zatajenia prowadzenia własnej działalności gospodarczej bądź jej rzeczywistych rozmiarów (firmanctwo). Podatnik posługuje się imieniem i nazwiskiem podstawionej osoby, nazwą lub firmą innego podmiotu w celu uchylenia się od opodatkowania. Posługiwanie się danymi innego podmiotu obejmuje również wystawianie rachunków, faktur oraz innych dokumentów przez podmiot firmujący.<sup>331</sup> W przypadku gdy firmantem (podatnikiem) jest osoba prawna, możliwa jest jego odpowiedzialność jedynie na podstawie u.o.p.z. Osoba fizyczna działająca w jej imieniu, jako firmująca, nie poniesie odpowiedzialności karnej podatkowej.<sup>332</sup>

#### **4. Usytuowanie sankcji w architekturze normy karnej skarbowej**

##### **4.1. Istota i funkcje sankcji prawnych**

Słowo „sankcja” zaczerpnięto z łaciny, w której terminem „sanctio” określano utwierdzenie, uświęcenie, przymus, zakaz, postanowienie i wskazanie konsekwencji naruszenia przepisów prawa<sup>333</sup>. W prawie rzymskim sankcjami nazywano te części ustawy, w których ustanawiane były kary<sup>334</sup>. Pierwotnie termin ten oznaczał początek obowiązywania (usankcjonowanie) aktu prawnego oraz negatywne skutki naruszenia norm prawnych.

---

niezadeklarowanie należnej kwoty podatku, od którego uiszczenia się uchylono, niezgłoszenie organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podania takich danych niezgodnie z rzeczywistością, nierzetelne prowadzenie ksiąg oraz każde inne działanie prowadzące do powstania różnicy między kwotą należną a wykazaną w zeznaniu podatkowym. Zob.: wyrok SN z dnia 2 lutego 2003 r., (IV KKN 21/00 LEX nr 77435). SN ograniczył należności publicznoprawne jedynie do przysługujących Skarbowi Państwa i j.s.t. bowiem cytowany wyrok został wydany przed nowelizacją k.k.s. dostosowującą polskie prawo karne skarbowe do ustawodawstwa państw członkowskich UE i obejmującą ochroną także interesy finansowe UE (d. Wspólnot Europejskich), co nastąpiło mocą ustawy z dnia 24 sierpnia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2003 r. Nr 162, poz.1569).

<sup>331</sup> F. Prusak, *Kodeks.... Tom I*, op.cit. s. 70.

<sup>332</sup> Szerzej na ten temat zob.: D. Habrat, *Materialnoprawne aspekty odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w polskim prawie karnym*, Toruń 2008, s. 212.

<sup>333</sup> M. Kuryłowicz, *Słownik terminów, zwrotów i sentencji prawnych łacińskich oraz pochodzenia łacińskiego*, Kraków 2002, s. 82.

<sup>334</sup> K. Burczak, A. Dębiński, M. Jońca, *Łacińskie sentencje i powiedzenia prawnicze*, Warszawa 2013, s. 270.

Współcześnie pojęcie to obejmuje konsekwencje naruszenia także funkcjonujących norm obyczajowych, moralnych, etycznych czy religijnych. W różnych koncepcjach prawniczych sankcja stanowi element określający konsekwencje niezgodnego z normą prawną (z ustalonym normatywnoprawnie wzorcem) zachowania jej adresata.<sup>335</sup> W teorii prawa sankcję najogólniej definiuje się jako reakcję państwa (ujęcie realne) bądź zapowiedź takiej reakcji (ujęcie normatywne), skutkującej negatywnymi następstwami wobec naruszającego normę prawną, za sprzeczne z nią zachowanie.<sup>336</sup>

Według tradycyjnej stworzonej przez praktykę prawniczą koncepcji trójczłonowej, sankcja jest jednym z trzech (obok hipotezy i dyspozycji) elementów konstytutywnych normy prawnej, określającym następstwa naruszenia dyspozycji tej normy w warunkach opisanych w jej hipotezie. Sankcje prawne są wymierzane, orzekane i egzekwowane przez uprawnione organy władzy publicznej. Realizowanie norm prawnych, w odróżnieniu od innych norm, jest oparte na zinstytucjonalizowanym przymusie ze strony organów państwa, popartym sformalizowaną sankcją.<sup>337</sup> Współcześnie w teorii prawa odchodzi się od trójczłonowej koncepcji budowy normy prawnej, w celu podkreślenia rangi praw podmiotowych i spowodowania postrzegania istoty prawa jako uprawnień i roszczeń a także redukcji znaczenia przymusu państwowego. Koncepcją podkreślającą w teorii prawa przede wszystkim obywatelski i konsensualny charakter władzy państwowej, z ograniczoną i jedynie subsydiarną rolą przymusu jest koncepcja norm sprzężonych (sankcjonowanych i sankcjonujących). W ramach tej koncepcji sankcje są względnie autonomiczną kategorią norm prawnych, określaną przez normy sankcjonujące. Są one sprzężone funkcjonalnie z innymi rodzajowo normami prawnymi nakazującymi określone postępowanie (normy sankcjonowane) ich adresatom pierwotnym, osobom fizycznym i prawnym.

Przymus państwowy realizowany jest poprzez normy sankcjonujące, nakazujące organom państwa wymierzanie i wykonywanie wobec adresata normy sankcjonowanej, nie stosującego się do jej dyspozycji, przewidzianych prawem konsekwencji (sankcji) takiego naruszenia. Poszczególne przepisy mogą zawierać obok siebie elementy normy sankcjonowanej i sankcjonującej. Przepisy typizujące przestępstwa zawierają zwykle zakazy

---

<sup>335</sup> Zob.: W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 344-347, 385, J. Kowalski, *Pojęcie prawa* w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, op.cit., s. 76-79, także: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s. 102.

<sup>336</sup> S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1971, s. 90, M. Borucka-Arctowa, J. Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1997, s.76.

<sup>337</sup> J. Utrat-Milecki, *Sankcja* w: A. Kojder, Z. Cywiński (red.), *Socjologia prawa. Główne problemy i postacie*, Warszawa 2015, s. 425, także: J. Kowalski, *Pojęcie...*, op.cit., w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, op.cit., s. 79-81.

skierowane do adresatów pierwotnych, ale w połączeniu z innymi przepisami są częścią norm sankcjonujących, nakazujących właściwym organom państwa reakcję na naruszenie norm sankcjonowanych. Normy sankcjonujące uruchamiane są tylko w przypadku naruszenia norm sankcjonowanych i z inicjatywy pokrzywdzonego naruszeniem lub z urzędu. Obie kategorie norm mają budowę dwuelementową, składają się z hipotezy i dyspozycji. W koncepcji norm sprzężonych norma sankcjonująca odpowiada pojęciu sankcji w koncepcji trójczłonowej budowy normy prawnej. Elementem hipotezy normy sankcjonującej jest naruszenie normy sankcjonowanej, które wywołuje reakcję uprawnionego organu, sprecyzowaną w dyspozycji normy sankcjonującej.<sup>338</sup>

#### 4.2. Specyfika sankcji karnej w katalogu sankcji prawnych

Wśród typów sankcji prawnych wyróżnia się sankcje pozytywne i negatywne, przy czym pierwsze z wymienionych są nagrodami za przestrzeganie prawa zaś drugie ujemnymi konsekwencjami jego naruszenia. Wszakże wobec przywołanych wcześniej definicji zrównywanie sankcji z nagrodami wydaje się wątpliwe. Według rodzaju dolegliwości dotyczących naruszającego normę prawną rozróżnia się sankcje pozbawienia wartości materialnych, dóbr niematerialnych, zmniejszenia czci i szacunku a także uznania czynności prawnej za nieistniejącą<sup>339</sup>. Przyjmując kryterium przynależności do poszczególnych gałęzi prawa zasadne jest wyodrębnienie sankcji prawa administracyjnego, cywilnego, kanonicznego, karnego, czy też - zawężając do dziedzin immanentnych względem wymienionych gałęzi – sankcje prawa rodzinnego, nieletnich, podatkowego, karnego skarbowego, karnego dewizowego czy karnego podatkowego.

W teorii prawa podstawowym, klasycznym podziałem sankcji prawnych jest typizacja na sankcje represyjne, egzekucyjne i nieważności, do których zaliczane bywają sankcje bezskuteczności czynności prawnej.<sup>340</sup> Sankcje egzekucyjne (restytucyjne<sup>341</sup>) obligują adresata normy sankcjonowanej do przywrócenia nakazanego stanu rzeczy lub jego

---

<sup>338</sup> A. Gryniuk, *Sankcja prawna a prawny przymus* w: G. Skąpska, J. Czapska, K. Daniel, J. Górski, K. Pałeczki (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Kraków 1992, s. 93-114. Szerzej na temat trójelementowej koncepcji budowy normy prawnej i koncepcji normy podwójnej (sprzężonej), szczególnie w aspekcie wyodrębnienia odpowiedzialności prawnofinansowej zob.: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność...*, op.cit., s. 108-113, także: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność prawnofinansowa – uwarunkowania konstrukcyjne i modele teoretyczne* w: C. Kosikowski (red.) *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 396-397.

<sup>339</sup> M. Smółka, *Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych*, Lublin 1979, s. 153, za: P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 47.

<sup>340</sup> Zob.: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność...*, op.cit., s. 94-95.

<sup>341</sup> Zob.: S. Ehrlich, op.cit., s. 95.

zrealizowania na własny koszt. Powszechnym sposobem stosowania tych sankcji jest wyegzekwowanie odszkodowania za straty wynikłe wskutek nieprzestrzegania prawa, co zwykle prowadzi do odstąpienia od rzeczywistego restytuowania stanu rzeczy przed naruszeniem normy prawnej. Uzasadnia to rozgraniczenie sankcji restytucyjnej w ścisłym znaczeniu w ramach sankcji egzekucyjnej.<sup>342</sup> Sankcje nieważności polegają na uznaniu za nieważne czynności prawnych dokonanych dla osiągnięcia skutków prawnych, poprzez odmowę przyznania im mocy prawnej z powodu niewypełnienia przewidzianych dla tych czynności wymagań prawnych.<sup>343</sup> Sankcje nieważności są najszerzej stosowane na gruncie prawa cywilnego, gdzie wyróżnia się sankcje w postaci nieważności bezwzględnej, względnej, bezskuteczności względnej i zawieszanej.<sup>344</sup> Uzasadnione są poglądy przedstawicieli doktryny podważające traktowanie nieważności i bezskuteczności jako sankcji, podkreślając, że ich skutkiem jest przywrócenie poprzedzającego zakwestionowaną czynność stanu zgodnego z prawem i obiektywnie podmiot dokonujący wadliwej czynności nie znalazł się w gorszej sytuacji, po uznaniu jej za nieważną (bezskuteczną). Podobne wątpliwości dotyczą sankcji egzekucyjnej, którą organy publiczne stosują wobec podmiotu uprzednio zobowiązanego do zachowania zgodnego z normą prawną, doprowadzając do jego zrealizowania.<sup>345</sup>

Sankcją mającą powodować dolegliwość adresatowi normy prawnej za jej przekroczenie oraz zniechęcać go i innych do naruszania prawa w przyszłości jest sankcja karna. Podstawowym celem sankcji karnej jest zadanie dolegliwości. Realizuje ona także funkcje resocjalizacyjne, kompensacyjne oraz w zakresie prewencji ogólnej i szczególnej. Odmianą sankcji karnej jest sankcja izolacyjna, która obok wywoływania zamierzonej dolegliwości i zniechęcania do łamania prawa, w pierwszym okresie stosowania także fizycznie je uniemożliwia. Pojęciem szerszym od sankcji karnej w rozumieniu prawnokarnym jest sankcja represyjna polegająca na pozbawieniu lub ograniczeniu także innych praw i wolności albo na deprivacji majątkowej.<sup>346</sup> Sankcja karna jest definiowana jako ujemna reakcja na zachowanie niezgodne z prawem, objawiająca się w zamierzonej przez ustawodawcę dolegliwości dla naruszającego normę, polegającej na pozbawieniu cennych dla niego praw albo dóbr o charakterze materialnym lub osobistym.<sup>347</sup> Z oczywistych względów sankcja karna najważniejszą rolę odgrywa w prawie karnym i prawie karnym skarbowym. W

---

<sup>342</sup> M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 141.

<sup>343</sup> Zob.: M. Borucka-Arctowa, J. Woleński, *Wstęp...*, op.cit., s.77, S. Ehrlich, op.cit, s. 95.

<sup>344</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*. Warszawa 1996, s. 301.

<sup>345</sup> Tak: J. M. Salachna, *Odpowiedzialność...*, op.cit., s. 95, także: P. Majka, op.cit., s. 49 i 51.

<sup>346</sup> J. Utrat-Milecki, op.cit., s. 426.

<sup>347</sup> J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1993, s. 32.

tych gałęziach prawa dominującą sankcją, obok środków karnych i zabezpieczających są kary kryminalne stanowiące reakcję państwa na popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego. Następstwem zastosowania sankcji karnej jest zawsze pogorszenie sytuacji prawnej podmiotu naruszającego normę prawną, skutkiem swego działania ograniczonego w dotychczasowych prawach bądź całkowicie ich pozbawionego albo obciążonego dodatkowymi obowiązkami.

#### 4.3. Pojęcie i klasyfikacje deliktów podatkowych

Deliktami podatkowymi są przestępstwa podatkowe i wykroczenia podatkowe wyodrębnione w Rozdziale 6 Dziale II Części szczególnej k.k.s. Podobnie jak pozostałe trzy odrębne grupy przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych są wspólnie zdefiniowane jako czyny zabronione przez k.k.s., przy czym przestępstwa podatkowe zagrożone są karą grzywny wyrażoną w stawkach dziennych, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności<sup>348</sup>, natomiast wykroczenia podatkowe zagrożone są karą grzywny określoną kwotowo, w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności kwoty minimalnego wynagrodzenia<sup>349</sup>, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotności takiego wynagrodzenia, obowiązującego w czasie jego popełnienia. Wykroczeniami podatkowymi (skarbowymi) są także inne czyny zwykle naruszające przepisy o charakterze formalnym, jeżeli stanowi tak k.k.s.<sup>350</sup>

Głównym kryterium kontrawencjonalizacji deliktów podatkowych jest zatem wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, determinująca rozmiar szkody interesu finansowego państwa, j.s.t. lub UE i w konsekwencji rodzaj związanej z tym sankcji. Delikty podatkowe nie mogą zaistnieć samoistnie, ich realny byt inicjuje naruszenie norm administracyjnych z zakresu prawa finansowego, szczególnie ustawy o finansach publicznych, ordynacji podatkowej i znajdujących się w aktach prawnych regulujących poszczególne kategorie podatków.<sup>351</sup>

Poza przedstawioną normatywną typizacją deliktów podatkowych ich różne klasyfikacje opierają się na innych kryteriach. Ze względu na osobę sprawcy wyróżnić można

---

<sup>348</sup> Art. 53 § 2 k.k.s.

<sup>349</sup> Art. 47 § 1 i art. 48 § 1 k.k.s.

<sup>350</sup> Art. 53 § 3 k.k.s.

<sup>351</sup> W. Wójtowicz, *Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia podatkowe* w: W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 439.

delikty podatkowe powszechne, które może popełnić każdy, jak np. uchylanie się od opodatkowania czy oszustwa podatkowe, oraz indywidualne popełniane jedynie przez określone podmioty, np. płatnika, inkasenta czy importera. Rozróżnia się delikty podatkowe uszczuplające lub narażające na uszczuplenie dochody publiczne oraz nie powodujące takich skutków (ograniczone do naruszenia formalnych przepisów podatkowych). Kryterium rozróżniające może wynikać także z ustalenia, czy naruszenie prawa wypełniło znamiona deliktu podatkowego określonego jedynie w k.k.s. czy również przestępstwa pospolitego z innej ustawy karnej, np. fałszowanie dokumentów. Kluczowa klasyfikacja deliktów podatkowych opiera się na kryterium sankcji grożących za ich popełnienie. Wyróżnia się sankcje w postaci kar majątkowych i niemajątkowych, przestępstwa podatkowe zagrożone karą pozbawienia wolności orzekaną samoistnie, obok kary grzywny lub alternatywnie do niej, zagrożone karą nadzwyczajnie obostrzoną lub szczególnie nadzwyczajnie obostrzoną, czy też karą grzywny do jednego z sześciu poziomów górnego zagrożenia. Kryterium to pozwala wyodrębnić wśród deliktów podatkowych trzy podstawowe grupy przestępstw podatkowych: 1) zagrożonych najsurowszymi karami, 2) zagrożone jedynie najwyższą grzywną oraz 3) zagrożone grzywną w niższym wymiarze. Kodeks nie różnicuje wykroczeń podatkowych poziomem przewidzianych grzywn przewidzianych dla poszczególnych deliktów, poprzestając na ogólnym określeniu grzywny jako karze za popełniony czyn. Można wyróżnić dwie grupy wykroczeń podatkowych: 1) uszczuplających i narażających na uszczuplenie należność publicznoprawną albo 2) nie wywołujących takiego skutku.

Najgroźniejsze przestępstwa podatkowe, które są zagrożone najsurowszymi karami, tj. karą pozbawienia wolności i grzywną do najwyższych poziomów zagrożenia lub jedną z tych kar, tworzą pierwszą z wyodrębnionych grup. Należy do niej uchylanie się od opodatkowania, oszustwo podatkowe, firmanctwo, bezpodstawny zwrot podatku, większość akcyzowych przestępstw podatkowych, a także niepobieranie podatku i niewpłacenie pobranego podatku. Uprzywilejowane postaci przestępstw podatkowych należących do przedstawionej grupy stanowią grupę drugą. Uprzywilejowanie wyrażające się zagrożeniem jedynie karą grzywny w najwyższym przewidzianym kodeksowo wymiarze 720 stawek, wynika z małej<sup>352</sup> kwoty uszczuplonej bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. W grupie tej znajdują się również przestępstwa podatkowe nie uszczuplające bezpośrednio należności publicznoprawnej, np. zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego, niewłaściwe oznaczanie wyrobów znakami akcyzy czy nabywanie takich wyrobów. Czynnikiem wyróżniającym

---

<sup>352</sup> Art. 53 § 14 k.k.s. określa, iż mała jest wartość, która w czasie popełnienia czynu nie przekracza dwustukrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia.



ostatnią grupę przestępstw podatkowych jest zawarty w nich mniejszy stopień szkodliwości dla finansów publicznych, przekładający się na niższe zagrożenie grzywną w granicach od 120 do 480 stawek dziennych. Do tej grupy należą przestępstwa nie stanowiące bezpośredniego uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, polegające na naruszeniu przepisów porządkowych i regulujących procedury kontrolne i dokumentacyjne. Przykładem takich przestępstw podatkowych jest brak księgi lub uchybienia w jej prowadzeniu, naruszenie procedury rachunkowej i fakturowej, nieprawidłowy przewóz znaków akcyzy, nierozliczenie się z tych znaków, brak akcyzowego raportu dziennego, zaniedbanie informacji podatkowej, podanie nieprawdziwej informacji podsumowującej, a także naruszenie zasad dotacji lub subwencji. Ostatnie z wymienionych przestępstw podatkowych narażają finanse publiczne na uszczuplenie jednak nie przysparzają korzyści ich sprawcy. Wśród wykroczeń podatkowych wyróżnia się delikty uszczuplające lub narażające na uszczuplenie należności publicznoprawne, oczywiście w skali przewidzianej kodeksowo dla tej postaci deliktów podatkowych<sup>353</sup>. Pozostałe wykroczenia podatkowe nie powodują takich skutków i mają charakter samoistny. W tej grupie wymienić można naruszenie terminu wpłaty podatku, niewyznaczenie pobierającego podatki, nieskładnie w terminie deklaracji przez płatnika, zaniedbania w zakresie identyfikacji podatkowej i niedopełnienie nadzoru.<sup>354</sup>

#### **4.4. Rodzaje sankcji chroniących efektywność systemu podatkowego**

##### **4.4.1. Uwagi ogólne**

Sankcje prawne rozumiane jako wszelkie negatywne konsekwencje naruszenia norm prawa podatkowego spełniają, na tle innych gwarancji prawnych, najistotniejszą rolę w zapewnieniu skuteczności funkcjonowania systemu podatkowego. Sankcją podatkową określa się konsekwencje naruszenia obowiązków norm materialnych prawa podatkowego przez jego adresata będącego podmiotem biernym, które wywołują powstanie niekorzystnej dla niego sytuacji prawnej bądź faktycznej, w porównaniu do sytuacji mającej zaistnieć bez naruszania normy przez jej adresata. Ponadto w ocenie ustawodawcy sankcja podatkowa jest traktowana jako kara za naruszenie prawa, oparta na odpowiedzialności gwarancyjnej i wymierzana wyłącznie przez organy powołane do stosowania prawa podatkowego na podstawie procedury

---

<sup>353</sup> Por. art. 53 § 3, 6 i 8 k.k.s.

<sup>354</sup> Zob.: W. Wójtowicz, op.cit. s. 444-445.

podatkowej.<sup>355</sup> Przy definiowaniu sankcji podatkowej podkreśla się również ważkość elementu w postaci jej dolegliwości, pojęcia niedookreślonego, wymagającego odwołania się do psychologii. Uwzględniając aspekt dolegliwości definiuje się sankcję podatkową jako instytucję prawną ustanowioną przez prawodawcę z zamiarem spowodowania odczucia jej uciążliwości przez podmiot naruszający normę, przy czym o intencji ustawodawcy decyduje przede wszystkim charakter prawny sankcji.<sup>356</sup> Odmienny pogląd w tym zakresie wskazuje na niepełne odzwierciedlenie sensu odpowiedzialności prawnej, przy takim postrzeganiu ujemnych konsekwencji sankcji. Według tej koncepcji dolegliwość (ujemność) konsekwencji prawnych powinna być oceniana z punktu widzenia podmiotu naruszającego normę, realnie lub normatywnie dotkniętego reakcją (sankcją) na nieprzestrzeganie prawa, skierowaną bezpośrednio na niego. Prezentowane szerokie rozumienie sankcji prawnej pozwala na zaliczenie do ich katalogu także pozbawienia możliwości uzyskania gratyfikacji za zachowanie zgodne z prawem lub pożądane przez ustawodawcę oraz innych rodzajów dolegliwości prawnych.<sup>357</sup> Ze względu na przestrzeń ich powstania, sankcje chroniące efektywność norm podatkowych, są kwalifikowane jako wewnętrzne, tj. stworzone w domenie prawa podatkowego oraz zewnętrzne - ukształtowane w otoczeniu tej dziedziny. Sankcje wewnętrzne dzielone są na sankcje prawa podatkowego materialnego i postępowania podatkowego, natomiast zewnętrznymi są sankcje administracyjne i karne (karne skarbowe).<sup>358</sup>

#### **4.4.2. Sankcje materialnoprawne i formalnoprawne**

Podatkowe sankcje materialnoprawne jako ujemne skutki naruszenia materialnych norm podatkowych, ze względu na charakter prawny różnicują się na dwie grupy. Pierwszą stanowią klasyczne sankcje podatkowe, wywołujące pogorszenie sytuacji ekonomicznej adresata, w porównaniu do istniejącej przed naruszeniem normy materialnoprawnej. Takimi sankcjami są, w zależności od rodzaju naruszenia prawa m.in. opodatkowanie kwestionowanego zachowania stawką procentową od 8,5% do 75 %, opodatkowanie stawką stanowiącą wielokrotność stawek podstawowych, wygaśnięcie decyzji ustalającej podatek

---

<sup>355</sup> P. Majka, op.cit., s. 60.

<sup>356</sup> *Ibidem*, s. 62

<sup>357</sup> J. M. Salachna, *Sankcje w odpowiedzialności prawnofinansowej* w: C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego...*, op.cit., s. 400-402. Autorka zwraca uwagę m.in. na komplementarność prezentowanego szerokiego ujęcia sankcji prawnej z teorią norm sprzężonych (normy podwójnej), przyjętą dla koncepcji odpowiedzialności prawnofinansowej.

<sup>358</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 126.

dochodowy w formie karty podatkowej, podwyższenie podstawy opodatkowania, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, czy zapłata odsetek.<sup>359</sup> Katalog obowiązujących sankcji nie ma charakteru trwałego i zamkniętego. Zwykle po upływie pewnego okresu funkcjonowania jest rozszerzany, co wynika z konieczności dostosowania prawa podatkowego do zmieniającej się sytuacji gospodarczej i ekonomicznej.

Drugą grupą sankcji materialnoprawnych są sankcje pozorne, wywołane naruszeniem prawa i ukierunkowane na właściwe wykonanie należnego obowiązku podatkowego, przy czym w odróżnieniu od typowych sankcji podatkowych, nie pogarszające sytuacji ekonomicznej osoby, wobec której są stosowane.<sup>360</sup> Sankcją pozorną jest oszacowanie przez organ podatkowy podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy brak jest ksiąg podatkowych lub wiarygodnych danych pozwalających na określenie podstawy opodatkowania bądź jeśli podatnik naruszył zasady zryczałtowanej formy opodatkowania. Oszacowanie powinno zmierzać do określenia wysokości podstawy opodatkowania zbliżonej do jej rzeczywistej wysokości.<sup>361</sup> Sankcją o charakterze pozornym jest również zastosowanie klauzuli zapobiegającej uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania. Unikanie opodatkowania definiowane jest jako stosowanie przez podatnika znanych i aprobowanych form prawnych operacji gospodarczych, jawnych dla administracji podatkowej, od której oczekuje uznania tych form za podstawę ustalenia swych zobowiązań podatkowych, mimo możliwości działania na granicy prawa.<sup>362</sup> Instrument w postaci klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania dotyczy problematyki swobody łączenia bądź podziału spółek uzasadnionych korzyściami gospodarczymi, gwarantowanej neutralnością podatkową. Przekształcenie spółki ukierunkowane głównie na uzyskanie korzyści podatkowych poprzez uchylanie się od opodatkowania lub unikanie opodatkowania, anuluje neutralność podatkową i skutkuje utratą korzyści podatkowych<sup>363</sup>. Sankcją pozorną jest także utrata uprawnień przyznanych podatnikowi, wobec stwierdzenia niewywiązania się z warunków, na jakich je przyznano. Taką sankcją jest utrata statusu podatnika podatku dochodowego przez podatkową grupę kapitałową<sup>364</sup>, utrata zwolnienia od podatku

---

<sup>359</sup> Szerzej na temat treści naruszanych norm podatkowych i rozmiarów związanych z tym sankcji podatkowych piszę w Rozdziale I pkt 4.3. „Represyjność norm podatkowych”.

<sup>360</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 204-205. Szerzej na temat sankcji pozornych zob.: P. Majka, op.cit., s. 78-83 i 84-85.

<sup>361</sup> Art. 23 o.p. W przepisach tego artykułu wymienione są także zasady i metody służące do oszacowania podstawy opodatkowania.

<sup>362</sup> J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, s. 49, 55.

<sup>363</sup> Art. 10 ust.4 u.p.d.o.p.

<sup>364</sup> Art. 1a ust.10 u.p.d.o.p.

dochodowego od dochodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych określonych spółek lub spółdzielni<sup>365</sup> czy też utrata korzystania z opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych<sup>366</sup>.

Podatkowymi sankcjami formalnoprawnymi (procesowymi) są sankcje stosowane przez organy podatkowe (organy Krajowej Administracji Skarbowej) w celu sprawnego przeprowadzenia postępowania podatkowego. Negatywną konsekwencją naruszenia prawa procesowego jest pozostawienie podania bez rozpoznania, w wyniku ustalenia na podstawie badania pod względem formalnym, iż podanie nie spełnia wymagań w zakresie obligatoryjnej treści, np. niejasno sformułowano żądanie, nie podpisano go oraz posiada braki fiskalne, t.j. nie dokonano wymaganych opłat.<sup>367</sup> Rodzajem sankcji formalnoprawnej o charakterze pozornym jest obciążenie kosztami postępowania stroną lub inny podmiot, w przypadku gdy powstały z powodów przez nie zawnionych. Odmianą tej sankcji jest nałożenie obowiązku uiszczenia zaliczki na pokrycie tych kosztów.<sup>368</sup> Klasyczną formą podatkowych sankcji procesowych są kary porządkowe będące następstwem naruszenia przez uczestnika postępowania podatkowego obowiązków wynikających z toczącego się postępowania dowodowego. Sankcję taką mającą postać kary pieniężnej, można zastosować w przypadku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa, odmowy wyjaśnień bądź zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności.<sup>369</sup>

#### 4.4.3. Sankcje administracyjne. Egzekucja administracyjna

Zapewnieniu przestrzegania prawa podatkowego służą także sankcje znajdujące się w przepisach prawa administracyjnego, regulujących egzekucję obowiązków o charakterze pieniężnym. Egzekucję administracyjną stanowi zespół czynności organu egzekucyjnego, zobowiązanego oraz innych uczestników postępowania, podjętych w celu ostatecznego urzeczywistnienia normy prawa materialnego<sup>370</sup>, w omawianym zakresie - prawa podatkowego. Egzekucję należności podatkowych (i administracyjnych) regulują przepisy o

<sup>365</sup> Chodzi o spółki lub spółdzielnie mające siedzibę na terytorium Polski lub także UE bądź w Europejskim Obszarze Gospodarczym ale opodatkowane podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, nie korzystające ze zwolnień podatkowych od tych dochodów i posiadające co najmniej 10% udziałów lub akcji w kapitale spółki mającej siedzibę w Polsce. Zob.: art.22 ust. 4b i 4c u.p.d.o.p.

<sup>366</sup> Art.8 ust. 2 u.z.p.d.o.f.

<sup>367</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 781-783 także: M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe w: W. Wójtowicz (red.), Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 147.

<sup>368</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...* op.cit., s. 1114-1117, M. Szustek-Janowska, *Postępowanie...*, op.cit., s. 175.

<sup>369</sup> *Ibidem* s. 174.

<sup>370</sup> T. Jędrzejewski, M. Masternak, P. Rączka, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, Toruń 2003, s. 16.

postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>371</sup> (u.p.e.a.). Organem egzekucyjnym uprawnionym do zabezpieczenia należności podatkowych oraz do stosowania środków egzekucyjnych jest naczelnik urzędu skarbowego natomiast zobowiązany podatek lub ewentualnie współodpowiedzialne za powstałe zaległości podatkowe. Podstawą egzekucji jest prawomocna decyzja podatkowa albo złożona przez zobowiązanego deklaracja podatkowa. Egzekucje administracyjna wszczyna organ egzekucyjny na wniosek Skarbu Państwa lub j.s.t. (wierzyciela), na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego, po bezskutecznym upływie terminu zapłaty podatku i wysłaniem podatnikowi przez wierzyciela upomnienia z wezwaniem do uregulowania należności i pouczeniem o możliwości przeprowadzenia egzekucji.<sup>372</sup>

W zakresie należności pieniężnych do jakich zaliczają się należności podatkowe, do katalogu środków egzekucyjnych przysługujących organowi egzekucyjnemu należy egzekucja z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń emerytalnych, rentowych i ubezpieczenia społecznego, z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych bądź z innych wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych<sup>373</sup>, ruchomości i nieruchomości. Organ egzekucyjny uprawniony jest również do zabezpieczenia należności pieniężnej przez obciążenie nieruchomości zobowiązanego hipoteką przymusową, ustanowienie zakazu zbywania i obciążania nieruchomości i zakazu zbywania spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, użytkowego albo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej<sup>374</sup> Przed wszczęciem egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także w jej toku, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, iż nie zostanie zaspokojona oraz gdy okaże się ona bezskuteczna, organ egzekucyjny jest uprawniony do zwrócenia się do sądu o nakazanie zobowiązanemu wyjawienia rzeczywistego stanu jego majątku, zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego.<sup>375</sup> W przypadku popełnienia uchybień proceduralnych np. prowadzenia egzekucji przez niewłaściwy organ, z wartości bądź z przedmiotów wolnych od egzekucji a także w razie niedoręczenia poprzedzającego ją upomnienia, zobowiązanemu przysługuje prawo wniesienia zarzutów do egzekucji należności

---

<sup>371</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U.2016.599 j.t.)

<sup>372</sup> A. Dobaczewska, *Procedury podatkowe* w: A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 446.

<sup>373</sup> Do tego rodzaju wierzytelności należą prawa z instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach, z wierzytelności z rachunków pieniężnych, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z weksła, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością i z pozostałych praw majątkowych. Art. 89, 93, 95, 96, 96g, 96j i 96l u.p.e.a.

<sup>374</sup> Art. 164 § 1 pkt 2-5 u.p.e.a..

<sup>375</sup> Instytucja tzw. wyjawienia majątku zawarta w art. 71 u.p.e.a.

podatkowych. Zarzuty mogą zostać wniesione również w sytuacji wykonania lub umorzenia w całości lub w części obowiązku podatkowego, odroczenia terminu wykonania tego obowiązku, jego przedawnienia, wygaśnięcia albo braku wymagalności spowodowanej np. rozłożeniem spłaty należności na raty. Zasadność podniesionych zarzutów skutkuje wydaniem przez organ egzekucyjny postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub o zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego.<sup>376</sup>

Sankcje administracyjne w postaci środków egzekucyjnych służą przymuszeniu do wykonania należności podatkowych i w wyniku ich stosowania nie pogarsza się sytuacja podmiotu naruszającego materialną normę podatkową. Zastosowanie tych norm nie wyklucza wymierzenia kar w postępowaniu karnym, karnym skarbowym czy dyscyplinarnym. Sankcją administracyjną o charakterze pozornym jest obciążenie zobowiązanego kosztami przeprowadzonej egzekucji administracyjnej.<sup>377</sup>

#### **4.4.4. Sankcje karne skarbowe**

Naruszenie norm materialnego prawa podatkowego może stanowić jednocześnie wypełnienie znamion przestępstwa podatkowego lub wykroczenia podatkowego. Reakcją na takie naruszenie zwykle jest uruchomienie norm prawnych chroniących szeroko rozumiane stosunki finansowopravne, składających się na prawo karne skarbowe, w tym w odpowiedzi na zachowanie godzące w stosunki prawnopodatkowe, sięgnięcie po sankcje karne skarbowe. Treść znamion przedmiotowych poszczególnych deliktów podatkowych określonych w regulacjach prawa karnego skarbowego implikuje szczególny, ścisły związek prawa karnego podatkowego z materialnym prawem podatkowym. Delikty podatkowe, jak wyżej wskazano, nie mają bowiem samodzielnego bytu prawnego i faktycznego lecz materializują się z naruszeniem norm zawartych w różnych regulacjach z dziedziny prawa finansowego, t.j. w ustawie o finansach publicznych, ordynacji podatkowej i ustawach dotyczących poszczególnych podatków.<sup>378</sup> Finansowy charakter deliktów podatkowych rzutuje na zasady odpowiedzialności i grożące sankcje. Przewidziany w przepisach prawa karnego skarbowego katalog sankcji karnych skarbowych obejmuje karę pozbawienia wolności, ograniczenia wolności, grzywnę wymierzaną w stawkach i kwotowo, środki karne i zabezpieczające oraz

---

<sup>376</sup> Art. 33 i 34 § 4 u.p.e.a. Zob. także: A. Dobaczewska, *Procedury...*, op.cit., s. 447.

<sup>377</sup> P. Majka, op.cit., s. 86.

<sup>378</sup> Szerzej na temat podstawowych aktów prawnych zawierających przepisy karne skarbowe, zasad odpowiedzialności karnej skarbowej i rodzajów kar i środków karnych piszę w kolejnym rozdziale.

zawartą w u.o.p.z. karę pieniężną.<sup>379</sup> Dominujące są sankcje o charakterze majątkowym, wśród kar – grzywna, natomiast wśród środków karnych – dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej i ściągnięcie równowartości przepadku korzyści majątkowej. Przepadek przedmiotów znajduje się też w zestawie środków zabezpieczających, obok zakazów prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania zawodu lub zajmowania określonego stanowiska i możliwości umieszczenia sprawcy deliktu w różnych kategoriach zakładów leczniczych.<sup>380</sup>

Materialny charakter dolegliwości jest następstwem przyjętego w prawie karnym skarbowym priorytetu ochrony interesu finansowego związku publicznoprawnego i doprowadzenia przede wszystkim do wyrównania szkody wynikającej z naruszenia obowiązku podatkowego.<sup>381</sup> Funkcje represyjne wobec sprawcy deliktu podatkowego stają się drugorzędne i ulegają redukcji w sytuacji zaspokojenia przez niego oczekiwań fiskalnych. W tym kontekście specyficzną zredukowaną sankcją karną skarbową jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności dopuszczające częściową rezygnację z ukarania sprawcy deliktu podatkowego, o ile wyrówna w całości spowodowany uszczerbek w dochodach publicznych. Okrojona sankcja przewiduje jednak wpłatę przynajmniej najniższej przewidzianej grzywny i pokrycie kosztów postępowania.<sup>382</sup> W sytuacji gdy osoba fizyczna powiązana z podmiotem zbiorowym popełniła przestępstwo, na skutek braku po stronie podmiotu zbiorowego należytej staranności w nadzorze nad nią lub w jej wyborze, a podmiot ten odniósł z tego przestępstwa korzyść majątkową, możliwe jest wykorzystanie sankcji zamieszczonych w przepisach o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Regulacje te także wyrażają supremację represji ekonomicznej. Kara pieniężna jest podstawową sankcją przewidzianą w u.o.p.z.. Innymi znajdującymi się w tym akcie prawnym sankcjami o charakterze majątkowym, kompensacyjnym i egzekucyjnym są; przepadek przedmiotów i korzyści majątkowych pochodzących chociażby pośrednio z przestępstwa oraz przepadek równowartości takich przedmiotów lub korzyści. Nadrzędność interesu finansowego związków publicznoprawnych zawiera się również w ustawowych dyrektywach skierowanych do sądu wymierzającego podmiotowi zbiorowemu karę pieniężną, która można

---

<sup>379</sup> Zob.: pkt 4.3. oraz Rozdział III pkt 2.1.3. i 2.2.4.

<sup>380</sup> F. Prusak, *Kodeks.... Tom I*, op.cit. s. 323-334.

<sup>381</sup> Zob.: W. Wójtowicz, op.cit. s. 446.

<sup>382</sup> F. Prusak, *Kodeks.... Tom I*, op.cit. s. 288-294.

orzec uwzględniając szczególnie jego sytuację majątkową oraz skutki ukarania taką karą na dalsze funkcjonowanie podmiotu zbiorowego.<sup>383</sup>

#### 4.5. Przesłanki uruchomienia sankcji

Wynikające z prawa podatkowego wykonanie obowiązku podatkowego implikuje ingerencję państwa w prawo własności obywateli. Metodą stosowaną w regulacji stosunków między podmiotem zobowiązanym a związkiem publicznoprawnym jest metoda określana jako administracyjnoprawna oparta na władztwie i podporządkowaniu.<sup>384</sup> Cechą stosowanej metody jest nierównorzędność podmiotów stosunku prawnopodatkowego, której istota polega na wykorzystywaniu władczej pozycji jednego z podmiotów przy kształtowaniu sytuacji prawnej drugiego.<sup>385</sup> Wyróżnikiem prawa podatkowego jest jego ingerowanie w działalność podmiotu zobowiązanego wyrażająca się w obowiązkach m.in. zapłaty podatku, prowadzenia ewidencji podatkowej, składania deklaracji, czy wystawiania faktur i rachunków. Inną właściwością tej gałęzi prawa jest rozbieżność interesów stron stosunku podatkowego (choć w szerszym rozumieniu interesy te powinny być i najczęściej są zbieżne), związana z tym jego konfliktogenność oraz tetyczność polegająca na kreowaniu stosunków społecznych wyłącznie przez obowiązujące normy prawa podatkowego.<sup>386</sup> Oczywistym następstwem wykorzystywania władczej metody regulowania stosunków prawnopodatkowych sprowadzających się do obciążenia jednej ze stron obowiązkiem podatkowym, również wbrew jej woli, jest stworzenie gwarancji wykonania tego obowiązku przez możliwość użycia przymusu i sankcji prawnych. Niezależnie od innych elementów zapewniających skuteczność norm prawa podatkowego, generalną przesłanką uzasadniającą dopuszczalność sięgnięcia po przymus i sankcje prawne, jest potrzeba ochrony interesu finansowego państwa, j.s.t. i UE.

Bezpośrednią przyczyną zastosowania sankcji podatkowych jest niewykonanie określonych w prawie podatkowym obowiązków podatkowych bądź naruszenie innych związanych z tą powinnością obowiązków instrumentalnych<sup>387</sup>, np. nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ksiąg, niesporządzenie spisu, raportów dziennych czy zaniedbanie informacji podatkowej. W przypadku gdy owo niewykonanie obowiązków bądź naruszenie norm podatkowych wypełnia znamiona przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych,

---

<sup>383</sup> J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 99-103.

<sup>384</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2006, s. 86-87.

<sup>385</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 128-129.

<sup>386</sup> *Ibidem*, s. 127-128, 149-156.

<sup>387</sup> Zob.: P. Majka, *op.cit.*, s. 106.



stanowi przesłankę uruchomienia sankcji karnych skarbowych. Niewpłacenie podatku w terminie lub uchybienie obowiązkom związanym z deklarowaniem podstawy opodatkowania powoduje zastosowanie sankcji o charakterze egzekucyjnym.

#### **4.6. Zbieg sankcji podatkowych i karnych skarbowych**

Zachowanie podatnika może spowodować naruszenie kilku różnych norm prawnych, w tym w interesującym tu zakresie, przepisów podatkowych i karnych skarbowych, co prowadzi w konsekwencji do zbiegu sankcji naruszonych norm. Nieujawnienie źródeł przychodów jest zagrożone sankcją w postaci opodatkowania nieujawnionego dochodu przy zastosowaniu 75% stawki podatkowej<sup>388</sup>, jest także przestępstwem skarbowym zagrożonym sankcjami karnymi skarbowymi t.j. pozbawieniem wolności i grzywną (art. 54 k.k.s.). Nieprowadzenie ewidencji przychodu, prowadzenie jej niezgodnie z warunkami do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym albo stwierdzenie niedozwolonych związków gospodarczych podatnika<sup>389</sup> skutkuje sankcją podatkową pięciokrotnego podwyższenia właściwej stawki podatkowej (art.17 ust. 2 u.z.p.d.o.f.). Równocześnie zachowanie to wypełnia znamiona deliktów skarbowych nieprowadzenia ksiąg bądź też nierzetelnego lub wadliwego prowadzenia ksiąg, zagrożonych grzywną (art. 60 i 61 k.k.s.). Następstwem naruszenia obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących jest ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.<sup>390</sup> Zachowanie to stanowi delikt skarbowy naruszenia procedury rachunkowej, za który przewidziano sankcje w postaci grzywnien (art.62 § 4 i 5 k.k.s.).

W przedstawionych przypadkach zachodzi zbieg sankcji podatkowych i karnych skarbowych. Kwestie jednoczesnego stosowania obu rodzajów sankcji negatywnie rozstrzygnął Trybunał Konstytucyjny (TK), uznając za niezgodne z Konstytucją RP (art.2) stosowanie w stosunku do tej samej osoby za ten sam czyn, sankcji podatkowej z

---

<sup>388</sup> Przewidujący taką sankcję przepis art. 30 ust.1 pkt 7 u.p.d.o.f. został uchylony z dniem 1 stycznia 2016 r. przez art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz.251).

<sup>389</sup> Chodzi o udział podatnika będącego tzw. podmiotem krajowym w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium RP, udział podatnika będącego tzw. podmiotem zagranicznym w zarządzaniu podmiotem krajowym bądź równoczesny udział takiego podatnika w zarządzaniu podmiotem krajowym i zagranicznym i w wyniku takich powiązań nie wykazywanie bądź wykazywanie zaniżonych dochodów w stosunku do dochodów oczekiwanych, gdyby przedstawione powiązania nie istniały. Zob.: art. 25 ust. 1 u.p.d.o.f.

<sup>390</sup> Art. 111 ust.2 u.p.t.u.

równoczesnym pociągnięciem jej do odpowiedzialności karnej skarbowej.<sup>391</sup> W przypadku zbiegu sankcji podatkowej i sankcji karnej skarbowej pierwszeństwo posiada odpowiedzialność karna skarbowa i wykluczone jest nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Stanowisko to zostało utrwalone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA).<sup>392</sup>

## 5. Wnioski

Aksjomatem przyjmowanym przez władzę ustawodawczą jest zawodność oddziaływania przepisów prawa w ogóle, a przepisów prawa podatkowego materialnego w szczególności. Ochrona interesów finansowych Skarbu Państwa, j.s.t. i UE czyli zróżnicowanych dóbr i interesów związanych z funkcjonowaniem i egzekwowaniem różnorodnych danin publicznych jest oparta na wykorzystaniu przymusu prawnego i mechanizmu uruchamiania zróżnicowanych sankcji, stanowiących reakcję na naruszenie obowiązków określonych w przepisach prawa podatkowego. Skuteczność przepisów prawa podatkowego materialnego jest zagwarantowana przez system stopniowalnych sankcji podatkowych różnych typów, których zwieńczeniem jest konstrukcja odpowiedzialności karnej podatkowej. Stosowanie instrumentów prawnych silnie ingerujących w stosunki społeczne, tj. przymusu prawnego i sankcji prawnych jest uzasadniane potrzebą efektywnego egzekwowania dochodów, w szerszym natomiast kontekście - bezwzględną potrzebą zapewnienia równowagi budżetowej.

W modelu ochrony interesów finansowych państwa dominuje represja, fiskalizm i kompensacja. Podatnik wykonując swą podlegającą opodatkowaniu działalność, na co dzień narażony jest na zetknięcie się z systemem zaprogramowanym na sprawianie dolegliwości, głównie majątkowych. Sankcje podatkowe, które są najbardziej powszechne wymierzone są bez uwzględniania okoliczności subiektywnych dotyczących określonego podatnika i bez możliwości stopniowania (w zależności od skali naruszeń prawa). Mankament ten pozbawia je elastyczności, niezbędnej dla roztropnego ich wykorzystywania. W sytuacji zbiegu czynów

---

<sup>391</sup> Wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 r., K17/97, (OTK ZU 1998, Nr 3, poz.30.) dotyczył nieobowiązujących już przepisów art. 27 ust.5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.) regulujących złożenie nieprawidłowej deklaracji podatkowej. TK wskazał, iż w przypadku zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i za wykroczenie skarbowe, ta pierwsza uwzględnia jedynie interesy Skarbu Państwa z pominięciem interesów podatnika i wyłączył możliwość jej stosowania. Jednakże w przypadku, gdy nierzetelną deklarację złożyła osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, zawsze powstawał obowiązek nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego wobec braku możliwości zastosowania odpowiedzialności karnej (karnej skarbowej).

<sup>392</sup> Zob.: uchwała NSA z dnia 16 października 2006 r., I FPS 2/06, ONSAiWSA 2007, Nr 1, poz.3.

polegającego na naruszeniu jednym zachowaniem dyspozycji normy sankcjonowanej i hipotezy co najmniej dwóch norm sankcjonujących, możliwe jest równoczesne (równoległe) zastosowanie sankcji podatkowych i karnych skarbowych.

Marginalne znaczenie przypisywane jest świadomości prawnej podatnika, jego ocenie obowiązującego prawa oraz znajomości przepisów podatkowych. Niedoceniane jest również kształtowanie wobec podmiotu zobowiązanego sytuacji motywujących, innych niż przymusowa, na co wskazuje brak symetrycznego usytuowania w regulacjach podatkowych nielicznych narzędzi prawnych o charakterze koncyliacyjnym.

## Rozdział III

### Prawne podstawy funkcjonowania ochrony systemu podatkowego

#### 1. Zagadnienia wprowadzające

Dziedziną prawa karnego chroniącą układ stosunków finansowopravných w państwie jest prawo karne skarbowe. Kształtowało się ono na pograniczu różnych dyscyplin prawa: karnego i procedury karnej, cywilnego, administracyjnego i finansowego. W doktrynie przyjęto, iż znaczny zakres samodzielności oraz autonomiczność zasad odpowiedzialności pozwalają na uznanie odrębności prawa karnego skarbowego jako wyspecjalizowanej dyscypliny prawa stanowiącej część prawa karnego<sup>393</sup>. Reguluje ona zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe określone w dwóch<sup>394</sup> podstawowych aktach prawnych: kodeksie karnym skarbowym i ustawie z dnia 28 października 2002 roku o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. W zakresie procedury, odpowiednio, przy respektowaniu odrębności określonych w art.113 k.k.s., stosuje się przepisy kodeksu postępowania karnego natomiast w zakresie postępowania wykonawczego przepisy kodeksu karnego wykonawczego (art. 178 k.k.s.). Prawo karne skarbowe, obok przestępstw i wykroczeń celnych, dewizowych i dotyczących gier i zakładów wzajemnych, określa również zasady regulujące odpowiedzialność, tryb prowadzenia postępowania oraz egzekwowania orzeczeń

---

<sup>393</sup> L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s.15-18.

<sup>394</sup> Do dnia 1 maja 2004 r. obowiązywała w tym zakresie również trzecia ustawa. Na mocy art.1 pkt 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawy o zamówieniach publicznych oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 56, poz.580 ), w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ( Dz.U. Nr 11 poz. 50 z późn.zm.) umieszczono rozdział 4a p.t. „Przepisy karne skarbowe” zawierający definicje i sankcje karne przestępstw i wykroczeń skarbowych polegających na fałszowaniu bonów paliwowych i upoważnienia do ich odbioru oraz uzyskiwaniu i przysposobieniu środków w celu fałszowania takich bonów i upoważnień. Ustawa ta utraciła moc w dniu 1 maja 2004 r. na podstawie przepisu art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz.535 z późn. zm. ).

uprawnionych organów w związku z popełnieniem przestępstw i wykroczeń podatkowych. Zespół norm regulujących ten obszar określa się jako prawo karne podatkowe<sup>395</sup>.

## **2. Podstawowe regulacje prawa karnego podatkowego**

### **2.1. Kodeks karny skarbowy jako fundament prawa karnego podatkowego**

#### **2.1.1. Ustalenia ogólne**

Jak wykazano w Rozdziale I, dochody podatkowe są na przestrzeni ostatnich lat głównym źródłem zasilania budżetu państwa, stanowiąc co najmniej 4/5 część struktury wpływów budżetowych. W projekcie ustawy budżetowej na rok 2012 oszacowano podatkowe dochody budżetu państwa na 92% wpływów budżetowych zaś w obu projektach ustaw budżetowych na 2013 rok, tj. ustawy pierwotnej i nowelizującej, odpowiednio 89,1% i 86,7%.<sup>396</sup> W ustawie budżetowej na rok 2014 dochody podatkowe stanowiły 89,3% dochodów ogółem,<sup>397</sup> zaś na rok 2015 – 90,8% dochodów ogółem.<sup>398</sup> Wynika stąd potrzeba istnienia mechanizmów gwarantujących uzyskanie takich wpływów w wielkościach zbliżonych do prognozowanych. Jednym z nich są zabezpieczenia funkcjonujące w polskim systemie prawnym. W omawianym aspekcie zabezpieczenia te sprowadzają się do odpowiedzialności podmiotów prawa finansowego określonych w teorii prawa finansowego jako podmioty bierne. W prawie podatkowym podmiotem takim, zobowiązanym do ponoszenia świadczeń podatkowych jest przede wszystkim podatnik, ale też ewentualnie członkowie jego rodziny lub osoby trzecie.<sup>399</sup> Chodzi tu zwłaszcza o odpowiedzialność tych podmiotów opierającą się na stosowaniu sankcji karnych oraz sankcji karnych skarbowych.<sup>400</sup>

Filarem tych zabezpieczeń jest k.k.s. obowiązujący od dnia 17 października 1999 roku a szczególnie jego cztery rozdziały części szczególnej zawierające katalog przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych posegregowanych według rodzaju chronionego przez nie przedmiotu ochrony. W kolejnych rozdziałach znajdują się opisy karalnych zachowań przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji,

---

<sup>395</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s.251.

<sup>396</sup> Wyliczenia własne na podstawie: ustawa budżetowa na rok 2013 (Dz.U. 2013 r., poz. 169), Załącznik nr 1 *Dochody budżetu państwa w 2013 r.*, Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz.U. z dnia 14 października 2013 r., poz. 1212).

<sup>397</sup> Wyliczenia własne na podstawie: ustawa budżetowa na rok 2014 (Dz.U. z 2014 r., poz. 162), Załącznik nr 1 *Dochody budżetu państwa w 2014 r.*

<sup>398</sup> Wyliczenia własne na podstawie: ustawa budżetowa na rok 2015 (Dz.U. z 2015 r., poz. 153), Załącznik nr 1 *Dochody budżetu państwa w 2015 r.*

<sup>399</sup> C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i...*, op.cit., s. 57-59.

<sup>400</sup> *Ibidem* s. 76.

należnościom państwowym z tytułu ceł, obrotowi dewizowemu oraz organizacji gier hazardowych. W Rozdziale 6 Działu II zamieszczono m.in. przepisy karne związane z ochroną podatków pośrednich, w tym akcyzy, rachunkowości, ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, recypowane z wcześniej uchwalonych ustaw zawierających przepisy karne. Kodeks określa obecnie w 58 artykułach, uwzględniając sankcje karne – 199 czynów zabronionych, spośród których 107 stanowi przestępstwa skarbowe natomiast 92 wykroczenia skarbowe. Podkreślenia wymaga, że poprzednio obowiązująca, uchwalona w 1971 roku ustawa karna skarbowa (u.k.s.), zawierała odpowiednio opisy 123 czynów zabronionych, w tym 81 przestępstw skarbowych i 42 wykroczeń skarbowych.

### **2.1.2. Ewolucja prawa karnego skarbowego**

Prawo karne skarbowe jest relatywnie nową dziedziną prawa karnego, które kształtowało się od połowy XIX wieku. Początkowo przestępstwa skarbowe traktowano jako zwykłe oszustwa i reagowano na nie posługując się przepisami powszechnego prawa karnego. Na początku XX wieku dostrzeżono różnicę między przestępstwami skarbowymi a przestępstwami kryminalnymi, polegającą na trudnym i dyskusyjnym wskazaniu takich zachowań objętych prawem karnym skarbowym, które w odróżnieniu do prawa karnego, powszechnie byłyby uznawane za naganne czy karygodne. Uznanie określonego zachowania za czyn zabroniony zależy wyłącznie od decyzji ustawodawcy, przy czym zachowanie to nie musi budzić (i najczęściej nie budzi) powszechnego społecznego potępienia. Konstatacje te, obok względów praktycznych prowadziły do wyodrębnienia, a następnie skodyfikowania nowej gałęzi karnistyki.<sup>401</sup>

W pierwszym okresie odrodzonej Polski na terytorium państwa obowiązywały przepisy karnoskarbowe byłych państw zaborczych: austriacka ustawa karna skarbową z dnia 11 lipca 1835 r., pruska ustawa z dnia 26 lipca 1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich, postanowienia skarbowo-karne ustaw rosyjskich oraz dla części górnośląskiej ówczesnego województwa śląskiego część III ustawy niemieckiej z dnia 13 grudnia 1919 r.<sup>402</sup> Pierwszą polską ustawę karną skarbową uchwalono w 1926 r. Regulowała ona odpowiedzialność karną za przestępstwa polegające na naruszeniu przepisów dotyczących opłat celnych i obrotu towarowego z zagranicą, państwowych monopolii tj. tytoniowego, spirytusowego, zapalczanego, solnego i loteryjnego oraz akcyzy od

<sup>401</sup> Zob.: L. Wilk, J. Zagrodnik *Prawo karne...*, op.cit., s.16-17.

<sup>402</sup> Ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U. z 1926 r., Nr 105, poz. 609), art. 1 i art. 239 pkt 1-4.

wina, piwa, cukru, węgla, sacharyny, przetworów naftowych i kart do gry. Ustawa przewidywała karę pozbawienia wolności, wymierzaną na podstawie przepisów prawa karnego materialnego i kary majątkowe w postaci kary pieniężnej i konfiskaty przedmiotu przestępstwa. Wyróżniała przestępstwa porządkowe, które były zagrożone karą pieniężną porządkową. Kara pieniężna nie mogła być niższa od 10 zł. Orzeczenie kary nie zwalniało skazanego od wyrównania uszczuplonej należności w trybie administracyjnoskarbowym. W przypadku gdy wyegzekwowanie kary pieniężnej z majątku skazanego lub osoby odpowiedzialnej było niemożliwe, wymagałoby nieproporcjonalnie długiego czasu w stosunku do wymierzonej kary lub pozbawiłoby skazanego bądź jego rodzinę środków utrzymania, ustawa dopuszczała zamianę tej kary na areszt w wymiarze od 24 godzin do 2 lat. Ustawa zawierała przepisy o nadzwyczajnym obostrzeniu kary aresztu od tygodnia do sześciu miesięcy wobec sprawców powrotnych oraz o nadzwyczajnym złagodzeniu kary<sup>403</sup>. Przewidywała również odpowiedzialność osoby, w imieniu której działał skazany, kiedy przestępstwo polegało na uszczupleniu dochodu skarbowego albo naruszeniu zakazu obrotu towarowego z zagranicą oraz osoba ta osiągnęła korzyść z przestępstwa („choćby bezwiednie”). Te same przesłanki mogły doprowadzić do odpowiedzialności osoby prawnej a także „głowy rodziny” z powodu przestępstw popełnionych przez małżonka lub innych członków jego rodziny. Odpowiedzialność polegała na nałożeniu wymierzonych skazanemu kar pieniężnych i obciążeniu kosztami postępowania.<sup>404</sup>

Druga uchwalona w niepodległej Polsce ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 r. w większości powtarzała regulacje poprzedniej, modyfikując jej strukturę i poprawiając redakcję niektórych przepisów. Wyłączała z odpowiedzialności karnej skarbowej rynek cukru i przetworów naftowych i podwyższała wymiar kary w przypadku jej obostrzenia.<sup>405</sup> Obie ustawy nie zawierały podziału deliktów skarbowych na zbrodnie, występki i wykroczenia,<sup>406</sup> poprzestając na wyróżnieniu opisanych wyżej przestępstw porządkowych. Wymienione ustawy nie regulowały naruszeń prawa dewizowego oraz w zakresie opłat i podatków, które objęto odrębnymi regulacjami.

---

<sup>403</sup> „Jeżeli zachodzą wyjątkowo ważne okoliczności łagodzące” można było wymierzyć obie kary poniżej najniższego wymiaru - art.31 ustawy karnej skarbowej z dnia 2 sierpnia 1926 r.

<sup>404</sup> Art.33-36 ustawy karnej skarbowej z dnia 2 sierpnia 1926 r.

<sup>405</sup> Zgodnie z art. 24-25 ustawy karnej skarbowej z dnia 18 marca 1932 r. (Dz.U. z 1932 r., Nr 34, poz.355). Wobec sprawcy zawodowego, tj. w dzisiejszym rozumieniu, który uczynił sobie z popełniania przestępstw stałe źródło dochodu (art.65§1 kk), karę aresztu od 1 miesiąca do 1 roku natomiast wobec sprawcy amatorskiego, tj. w dzisiejszym rozumieniu, który uczynił sobie z popełniania przestępstw stałe źródło dochodu (art.65§1 kk), karę aresztu od 1 miesiąca do 2 lat. Art.24-25.

<sup>406</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne...*, op.cit., s.17.

Przepisy karne dotyczące przestępstw podatkowych znalazły się w ordynacji podatkowej uchwalonej w 1934 roku.<sup>407</sup> Zgodnie z nią przestępstwami podatkowymi były wszelkie czyny i zaniechania zagrożone karą w czasie ich popełnienia, związane z wymiarem podatków i polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie podatków skarbowych lub na obejściu albo niewykonaniu przepisów ordynacji lub nakazów zarządzeń władz podatkowych. Przestępstwa podatkowe ustawa dzieliła na wykroczenia podatkowe i porządkowe. Wykroczeniami podatkowymi były czyny zagrożone karą grzywny i aresztem do sześciu miesięcy albo jedną z tych kar. Wykroczeniami porządkowymi były czyny zagrożone jedynie karą pieniężną do 500 zł. Kara aresztu mogła być wymierzona tylko w postępowaniu sądowym. Grzywny i kary pieniężne nie mogły być zamienione na areszt. W sprawach nie uregulowanych ordynacja podatkowa odsyłała do przepisów części ogólnej kodeksu karnego, kodeksu postępowania karnego i prawa o wykroczeniach. Obok udaremnienia poboru podatku i oszustwa podatkowego ordynacja jako przestępstwa podatkowe wymienia także m.in.: nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, gospodarczych oraz przychodów i rozchodów, prowadzenie przedsiębiorstwa bez wymaganego świadectwa przemysłowego, utrzymywanie składu bez karty rejestracyjnej, niepobieranie lub pobieranie w niedostatecznej wysokości należności za energię elektryczną, niedopuszczenie lub utrudnianie kontroli podatkowej, składanie fałszywych zeznań przed władzą skarbową a także ujawnienie danych o sytuacji majątkowej i dochodach płatnika.<sup>408</sup> Tekst jednolity ordynacji podatkowej opublikowany w 1936 roku<sup>409</sup> nie zawierał podziału przestępstw podatkowych na wykroczenia podatkowe i porządkowe oraz odesłania w sprawach nieuregulowanych do części ogólnej kodeksu karnego, poprzestając na części ogólnej prawa o wykroczeniach i przepisach kodeksu postępowania karnego, a nadto katalog kar nie przewidywał kary pieniężnej<sup>410</sup>.

Podział przestępstw skarbowych na występki skarbowe i wykroczenia skarbowe znalazł się w dekreście Prezydenta RP z 1936 roku<sup>411</sup> będącym ostatnim aktem prawnym regulującym materię karnoskarbową w okresie międzywojennym. Występkiem skarbowym był czyn zagrożony karami zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny. Dekret rozszerzał w stosunku do dwóch poprzednich ustaw zakres odpowiedzialności karnej skarbowej o

---

<sup>407</sup> Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U.R.P. z 1934 r., Nr 39, poz. 346).

<sup>408</sup> Art. 179 – 188 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa.

<sup>409</sup> Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 1936 r., Nr 14, poz. 134).

<sup>410</sup> Art. 158, 159 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 1936 r., Nr 14, poz. 134).

W pierwotnym tekście ordynacji podatkowej podział przestępstw podatkowych określał art. 160, odesłania w sprawach nieuregulowanych – art. 163 natomiast karę pieniężną wymieniały m.in. art. 161 § 2, art. 162 § 2, 3 i 4 i art. 188 (niewykonanie polecenia władzy skarbowej).

<sup>411</sup> Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1936 r., Nr 84, poz. 581 z późn. zm.). Przyjęty podział deliktów skarbowych obowiązywał do 1971 roku.



naruszenia przepisów o opodatkowania cukru, olejów mineralnych, drożdży, kwasów octowego i węglowego oraz dotyczących obrotu papierami premiovymi (wartościowymi). Nie przewidywał kary łącznej grzywny, którą należało uiścić odrębnie, natomiast kary łączne aresztu i więzienia nie mogły przekroczyć 5 lat. Dopuszczono zamianę grzywny na areszt lub więzienie zastępcze, których najwyższy wymiar wynosił odpowiednio 3 i 2 lata. Dekret umożliwiał także podwyższenie kary aresztu lub więzienia o 2 lata dla sprawców zawodowych, powrotnych, kierowniczych, używających broni i działających wspólnie z innymi osobami.<sup>412</sup> Wykroczeniami skarbowymi były czyny zagrożone karą pieniężną, porządkową, którą można było orzec w wymiarze od 2 do 3.000 zł. Organami właściwymi do orzekania w sprawach o występki skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności były sądy powszechne, a w sprawach o pozostałe przestępstwa skarbowe - władze skarbowe.<sup>413</sup>

Pierwszym powojennym aktem prawnym przekształcającym system prawa karnego skarbowego był dekret Rady Ministrów z 1947 roku.<sup>414</sup> Utrzymał on dotychczasowy podział przestępstw skarbowych i system sankcji, ale jego znaczenie wynikało z ulokowania w nim naruszeń prawa w zakresie ceł, opłat skarbowych i podatków, z jednoczesnym ich rozróżnieniem na pobierane na rzecz Skarbu Państwa i daniny komunalne.<sup>415</sup> Tym samym utraciła moc obowiązującą ordynacja podatkowa z 1934 roku. Przestępstwa dewizowe zostały włączone do prawa karnego skarbowego na mocy ustawy z 1960 roku.<sup>416</sup> Ustawa zaostrzała odpowiedzialność karną powiększając katalog przestępstw skarbowych zagrożonych karami zasadniczymi aresztu i więzienia, podwyższając do 5 lat wymiar obostrzonej kary aresztu (do 3 lat gdy czyn był zagrożony jedynie karą grzywny) m.in. wobec sprawcy powrotnego, działającego w zorganizowanej grupie przestępczej, posługującego się bronią, czyniącego sobie z popełniania występku skarbowego stałe źródło dochodów gdy wartość przedmiotu występu skarbowego, w tym należności państwowej narażonej na uszczuplenie, była szczególnie duża a także wobec podżegacza do popełnienia takiego występu. Określono też minimalny dolny wymiar 2 lat więzienia dla wymienionych wyżej sprawców niektórych występku skarbowych.<sup>417</sup> Zaostrzenie karania znalazło wyraz także w rozszerzeniu pojęcia przedmiotu występu skarbowego, który ulegał przypadkowi choćby nie był własnością

---

<sup>412</sup> Art. 24§1 pkt a-e Dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe.

<sup>413</sup> Art. 209§1 pkt a-b Dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe.

<sup>414</sup> Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1947 r., Nr 32, poz. 140 z późn. zm.)

<sup>415</sup> Art.2 pkt 5 i 7 Dekretu z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe. Oczywiście utrzymano odpowiedzialność za naruszenia przepisów w zakresie papierów wartościowych (premiowych) i państwowych monopoli: tytoniowego, spirytusowego, solnego, zapalczanego i loteryjnego. Art.2 pkt.2 i 4.

<sup>416</sup> Ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. z 1960 r., Nr 21, poz. 123 z późn. zm.).

<sup>417</sup> Art.25 § 1,2 i 5 ustawy karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.

sprawcy.<sup>418</sup> Ustawa wykluczała możliwość orzeczenia kary łącznej grzywny w przypadku jednoczesnego skazania na takie kary za popełnienie kilku przestępstw skarbowych.<sup>419</sup> Przestępstwa podatkowe znalazły się w osobnym rozdziale, przy czym odnotowania wymaga wyodrębnienie w jednym z rozdziałów bliskich przedmiotowo przestępstw w zakresie rozliczeń z budżetem państwa.<sup>420</sup> Ustawa wprowadziła również zmiany właściwości rzeczowej, przekazując część spraw karnych skarbowych sądom wojskowym oraz organom administracji celnej.<sup>421</sup>

Uchwalona w 1971 roku kolejna ustawa karna skarbowa (u.k.s.) zawierała wiele istotnych zmian, które wynikały przede wszystkim z dostosowania do nowo uchwalonej kodyfikacji karnej<sup>422</sup> niektórych istniejących instytucji oraz wprowadzenia nowych. Dokonała podziału deliktów skarbowych na przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Przestępstwami skarbowymi były czyny społecznie niebezpieczne zabronione przez ustawę pod groźbą kar zasadniczych.<sup>423</sup> Do kar zasadniczych zaliczono karę ograniczenia wolności wymierzaną od 3 miesięcy do 2 lat polegającą na wykonywaniu pracy nakazanej przez sąd i udzielania sądowi informacji o przebiegu jej wykonywania, zakazie zmiany miejsca stałego pobytu, a także pozbawieniu prawa sprawowania funkcji w organizacjach społecznych.<sup>424</sup> Najniższy przewidziany w u.k.s. wymiar kary pozbawienia wolności wynosił 3 miesiące a najwyższy 10 lat. Przy czym, w przypadku gdy sprawca popełnił przestępstwo skarbowe zagrożone taką karą działając tzw. czynem ciągłym istniała możliwość wymierzenia mu kary do 15 lat pozbawienia wolności.<sup>425</sup> Dolną granicą kary grzywny stanowiła kwota 500 zł, natomiast

---

<sup>418</sup> Art.19 u.k.s. z 1960 r. definiował przedmiot występkę jako wszelkie przedmioty pochodzące bezpośrednio lub pośrednio z występkę, narzędzia, materiały i inne przedmioty służące lub przeznaczone do jego popełnienia, opakowania, środki transportowe przysposobione do przewozu przedmiotów występkę „oraz wszystko to, co z przedmiotem występkę było połączone, choćby nawet nie stanowiło jego części składowej”. Przepadek przedmiotów występkę mógł być zaniechany jeżeli stanowiły one własność spółdzielni, organizacji społecznych i zawodowych na podstawie art.18§3.

<sup>419</sup> Art. 6 § 1 u.k.s. z 1960 r.

<sup>420</sup> Chodzi tu o występkę skarbowe naruszenia przepisów o rozliczeniach z budżetem państwa lub nierzetelnego prowadzenia księgowości narażające Skarb Państwa na uszczuplenie należności z tytułu wpłat z zysku, nadwyżek środków obrotowych, różnic budżetowych, różnic cen, dopłat do cen lub rozliczeń z otrzymanych dotacji oraz o wykroczenie skarbowe naruszenia przepisów o rozliczeniach z budżetem państwa określone w art.104 i 105 u.k.s. z 1960 r.

<sup>421</sup> Sądy wojskowe uzyskały właściwość do rozstrzygania spraw o występkę skarbowe zagrożone zasadniczą karą pozbawienia wolności w stosunku do osób podległych ich właściwości według k.k. natomiast organy administracji celnej w sprawach o przestępstwa skarbowe zagrożone jedynie karą grzywny lub karą pieniężną porządkową w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą. Art.114 § 1 pkt.1 i pkt. 2a. *Ibidem*.

<sup>422</sup> Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. Kodeks karny (Dz.U. z 1969 r., Nr 13, poz. 94).

<sup>423</sup> Art.1 u.k.s.

<sup>424</sup> J. Bafia, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Część I* w: J. Bafia, J. Białoobrzeski, Ś. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, J. Kowalski, M. Kulesza, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, I. Smietanka, J. Wiącek, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 50.

<sup>425</sup> Dotyczy to przestępstw dewizowych niedozwolonego obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi i kruszcami szlachetnymi znacznej wartości i ich wywozu za granicę, dokonanych w warunkach powrotu do

górną granicą została określona w sankcjach niektórych przestępstw dewizowych i podatkowych na 1 000 000 zł<sup>426</sup>. Wykroczenia skarbowe były zagrożone karą pieniężną w wysokości od 100 zł do 5 000 zł<sup>427</sup>. Ustawa rozszerzyła także katalog kar dodatkowych możliwych do orzekania obok kar zasadniczych.<sup>428</sup> Przepadek majątku lub jego części i przepadek przedmiotów występku (przewidzianych w uprzednio obowiązującej ustawie karnej skarbowej z 1960 r.) zastąpiły konfiskata mienia i przepadek rzeczy, który można było orzekać samoistnie.<sup>429</sup> Kary te uzupełniono w nowej u.k.s. o: pozbawienie praw publicznych, zakaz zajmowania określonych stanowisk, wykonywania określonego zawodu lub prowadzenia określonej działalności oraz podanie wyroku do publicznej wiadomości w szczególny sposób. Do u.k.s. recypowano z kodyfikacji karnej instytucję warunkowego umorzenia postępowania karnego skarbowego, które umożliwiało zakończenie postępowania na etapie przedsądowym w przypadku gdy oczywiste były okoliczności popełnienia czynu o nieznacznym stopniu społecznego niebezpieczeństwa zagrożonego karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat, a dotychczasowy sposób życia niekaranego sprawcy przestępstwa skarbowego uzasadniał przyjęcie wobec niego pozytywnej prognozy kryminologicznej. Sprawca był poddawany próbie na okres od 1 roku do 2 lat i po jej pozytywnym przebiegu postępowania nie można było podjąć. Umieszczenie w u.k.s. tak skonstruowanego środka probacyjnego miało wyeliminować krótkoterminowe kary pozbawienia wolności, pogłębić indywidualizację odpowiedzialności karnej i zapewnić środkami wychowawczymi poprawę sprawcy bez potrzeby ferowania wyroku skazującego<sup>430</sup>. Orzeczenie o warunkowym umorzeniu postępowania karnego skarbowego wydawał prokurator na wniosek finansowego organu dochodzenia lub z własnej inicjatywy.<sup>431</sup>

---

przestępstwa, w grupie przestępczej i jako stałe źródło dochodu (art. 70 u.k.s.) oraz dokonanie w takich warunkach narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie cła i uchylanie się od powinności celnej znacznej wartości (art. 83 u.k.s.). Instytucja czynu ciągłego została uregulowana w art. 58 kk z 1969 r., do którego odsyłał art. 2 u.k.s.

<sup>426</sup> Chodzi o przestępstwa niedozwolonego obrotu pieniężnego na zlecenie lub na rzecz cudzoziemca dewizowego (art.51§1 u.k.s.), niedozwolonego obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi i kruszcami szlachetnymi znacznej wartości i ich wywozu za granicę, dokonanych w warunkach powrotu do przestępstwa (art.70§1 u.k.s.), uchylania się od opodatkowania (art.86 § 1 u.k.s.), firmanctwo i dopuszczenie do firmanctwa skutkujące uszczupleniem podatku dużej wartości (art.87 § 3 u.k.s.) i narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg (art.88 § 2 u.k.s.).

<sup>427</sup> Art. 41 u.k.s.

<sup>428</sup> Art. 55 k.k. z 1969 r. umożliwiający w określonych przypadkach poprzestanie na orzeczeniu kary dodatkowej nie został recypowany przez art. 2 u.k.s. Zob.: F. Prusak *Ustawa karna skarbową z komentarzem* Warszawa 1994, s. 35.

<sup>429</sup> Art. 18, art. 23 pkt 3, i 226 u.k.s. oraz art. 56 k.k. z 1969 r. w zw. z art. 2 u.k.s.

<sup>430</sup> J. Bafia, *Przestępstwa i ...*, op.cit. s. 26-27.

<sup>431</sup> Zob.: F. Prusak, *Procedura karna skarbową (według przepisów u.k.s.)*, Szczecin 1987, s.116-119.

Omawiana u.k.s. utrzymywała znany poprzedniemu ustawodawstwu<sup>432</sup> tzw. idealny zbieg czynów karalnych polegający na popełnieniu przez sprawcę jednym zachowaniem tylu czynów zabronionych ile naruszył przepisów u.k.s. i innych ustaw zawierających przepisy karne. W stosunku do poprzedniego uregulowania złagodniono skutki podwójnego ukarania przyjmując zasadę, że wykonaniu podlega najsurowsza z kar, na poczet której zalicza się kary łagodniejsze.<sup>433</sup> Wykonaniu podlegały jednak orzeczone kary pozbawienia wolności i grzywny oraz ograniczenia wolności i grzywny<sup>434</sup>. Ustawa była wielokrotnie nowelizowana, m.in. w 1991 roku podwyższono granice kar majątkowych<sup>435</sup>. Jednak wobec dokonanych w kraju przemian ustrojowych i ujawnianych zwiąanych z tym mankamentów u.k.s. konieczna stała się nowa kodyfikacja prawa karnego skarbowego.<sup>436</sup>

### 2.1.3. Swoistość cech kodeksu karnego skarbowego

Kodyfikacja karna skarbowa jest podstawowym źródłem obowiązującego prawa karnego skarbowego, specjalistycznej dziedziny prawa, autonomicznej względem prawa karnego materialnego i procesowego, powstałej na styku tych dyscyplin prawnych z prawem finansowym, administracyjnym i cywilnym. Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes finansowy Skarbu Państwa, j.s.t. oraz ustanowiony prawnie porządek finansowy państwa, a także - po akcesji - interes finansowy UE. W treści szeregu przepisów kodyfikacji ewidentny jest priorytet celu egzekucyjnego (kompensacyjnego) przed klasyczną represją karną, mający zapewnić przede wszystkim wykonanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego wierzyciela daninowego. Pragmatyzm przyjętego rozwiązania preferującego cel ekonomiczny jest szczególnie widoczny w przepisach dotyczących możliwości skorzystania z uprzywilejowanych postaci odpowiedzialności (czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności), bądź jej uniknięcia. K.k.s. samodzielnie reguluje problematykę odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Przepisy ogólne stosuje się wyłącznie do zawartych w nim czynów zabronionych,<sup>437</sup> przez co w tym sensie ma charakter zamknięty (zupełny). Jest też kompleksowym aktem prawnym składającym się z części materialnej, w której zasadą jest

---

<sup>432</sup> Instytucja idealnego zbiegu czynów karalnych pojawiła się po raz pierwszy w ustawodawstwie karnym skarbowym w art. 7 § 2 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1936 r., Nr 84 poz. 581).

<sup>433</sup> J. Bafia, *Przestępstwa i ...*, op.cit. s. 46.

<sup>434</sup> F. Prusak, *Ustawa karna skarbowa...*, op.cit. s.20.

<sup>435</sup> Ustawa z dnia 10 października 1991 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. z 1991 r., Nr 107, poz.458).

<sup>436</sup> Zob.: F. Prusak, *Ustawa karna skarbowa...*, op.cit. s. 3-8.

<sup>437</sup> Wyjątek zob. przypis 2.

prawie zupełna suwerenność legislacyjna (z wyjątkami z art. 20 §2) oraz części proceduralnej i wykonawczej. W dwóch ostatnich segmentach regulacji znajdują zastosowanie odpowiednie przepisy k.p.k. i k.k.w., oczywiście przy zachowaniu specyficznych odrębności. Treść przepisów zawartych w k.k.s. uzupełniania jest przy wykorzystaniu dwóch technik legislacyjnych, recepcji i blankietowości. Pierwsza z nich odsyła do przepisów znajdujących się w innej lub tej samej ustawie, zapewniając spójność przyjętych instytucji prawnych i chroniąc kodyfikację przed nadmierną obszernością. Blankietowość budowy normy karnej skarbowej polega na braku precyzyjnego skonkretyzowania znamion przestępstwa skarbowego określając je w sposób ramowy i uproszczony, odsyłając do wykorzystania nakazów lub zakazów zawartych w innym akcie prawnym. Posłużenie się tą techniką prawodawczą pozwala na zapewnienie względnej stabilności i uodpornienie kodyfikacji na gwałtowne zmiany wynikające z dynamiki sytuacji gospodarczej i społecznej kraju. Z drugiej strony skutkuje także relatywnie płynną aktualizacją obowiązujących rozwiązań, wynikającą ze zmian przepisów z zakresu prawa finansowego. Sięgnięcie do obu technik legislacyjnych uzasadnione jest również kazuistyką stosowaną w systemie podatkowym, dewizowym, celnym i regulującym gry hazardowe. Przepisy wymienionych dziedzin prawa skarbowego nie zawierają norm sankcjonujących i w tym aspekcie przepisy usytuowane w k.k.s. mają w stosunku do nich charakter subsydiarny, zapewniając przestrzeganie norm finansowych. Prawo daniowe materialne i procedura karna skarbowa obejmują łącznie około pięciu tysięcy przepisów różnych ustaw, włączonych w ten obszar prawa dzięki stosowaniu w kodyfikacji technik recepcji i blankietowości. Obok wymienionych gałęzi prawa finansowego należą do tego zasobu przepisy o postępowaniu egzekucyjnym, o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, o komercjalizacji i prywatyzacji, wspólnotowe prawo celne, przepisy regulujące kontrolę podatkową, zaś z zakresu prawa podatkowego – ordynacja podatkowa i przepisy regulujące poszczególne podatki.<sup>438</sup> W okresie swego obowiązywania k.k.s. był ponad sześćdziesięciokrotnie nowelizowany, najczęściej doraźnie i fragmentarycznie, przy czym ostatnie zmiany dotyczyły przepisów materialnoprawnych.<sup>439</sup>

---

<sup>438</sup> F. Prusak *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I.* Kraków 2006, s. 32-33.

<sup>439</sup> Zob.: ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - kodeks karny skarbowy oraz ustawy - prawo celne (Dz.U. z 2013 poz.1149), ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 poz.312), ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 poz. 1328) także własna analiza informacji dotyczących k.k.s. zamieszczona w Internetowym Systemie Aktów Prawnych, <http://isap.sejm.gov.pl> (dostęp 18.08.2015 r.).

#### 2.1.4. Rodzaje kar i środków karnych

W rozdziałach 3 i 4 Działu I Tytułu I kodeks karny skarbowy zawiera katalog kar i środków karnych orzekanych za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz środków zabezpieczających za przestępstwa skarbowe. Karami tymi są grzywna, ograniczenie wolności i pozbawienie wolności (w tym kara aresztu wojskowego). Ta ostatnia kara, odmiennie niż w kodeksie karnym, trwa najkrócej 5 dni, a najdłużej 5 lat<sup>440</sup> (kara aresztu wojskowego najdłużej 2 lata). Kara pozbawienia wolności występuje w 36 sankcjach, w tym dwudziestokrotnie za przestępstwa podatkowe, dziesięciokrotnie za przestępstwa celne oraz trzykrotnie za przestępstwa dewizowe i przestępstwa przeciwko organizacji gier hazardowych. W wskazanej ustawie karnej skarbowej kara pozbawienia wolności występowała jedynie w siedmiu sankcjach karnych. Kara ograniczenia wolności wymierzana jest, podobnie jak w kodeksie karnym, od 1 miesiąca do 2 lat. Przy czym w kodeksie karnym skarbowym wymienia ją, obok kary grzywny, tylko jeden przepis dotyczący nielegalnej sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze (art.110 k.k.s.). Kodeks karny skarbowy dopuszcza szeroko możliwość zamiany kary pozbawienia wolności na karę ograniczenia wolności za każde przestępstwo skarbowe.

Dominującą karą w kodeksie karnym skarbowym jest kara grzywny. Są nią zagrożone wszystkie przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Kara grzywny za przestępstwa skarbowe wymierzana jest w stawkach dziennych. Wysokość jednej stawki dziennej kształtuje się od jednej trzydziestej miesięcznego wynagrodzenia do jego czterystukrotności (art.23 § 3 k.k.s.). Najniższa kara grzywny wynosi 10 stawek dziennych, najwyższa natomiast 720. Należy zwrócić uwagę, iż górna granica kary grzywny jest wyższa niż przyjęta w kodeksie karnym, gdzie granicę tą stanowi 360 stawek dziennych. Twórcy tego rozwiązania uzasadniali je priorytetem dolegliwości ekonomicznej i dominacji kary grzywny za przestępstwa skarbowe<sup>441</sup>. Priorytet ten znalazł także swój wyraz w kolejności usytuowania w katalogu środków karnych, przed środkami o dolegliwości niemajątkowej, środków o charakterze ekonomicznym, takich jak ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, ściągnięcie równowartości pieniężnej takiej korzyści, przepadek przedmiotów i zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej

---

<sup>440</sup> W kodeksie karnym kara ta trwa najkrócej 1 miesiąc a najdłużej 15 lat, oczywiście bez uwzględnienia samoistnych kar 25 lat i dożywotniego pozbawienia wolności.

<sup>441</sup> Nowa Kodyfikacja Karna. Kodeks Karny Skarbowy. Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 1999, s. 166 i nast.

(art. 22 § 2 pkt 2-5 k.k.s.). Ostatni przepadek i zakaz są także środkami zabezpieczającymi (art. 22 § 3 pkt 6-7 k.k.s.).

Karalne jest także usiłowanie popełnienia ośmiu przestępstw skarbowych. Należą do nich produkowanie i obrót wyrobami akcyzowymi i podawanie nieprawdziwych danych dotyczących tych wyrobów (art. 69 § 1 i 2 k.k.s.), bezprawny obrót znakami akcyzy (art. 70 § 1 i 2 k.k.s.), wyłudzenie zezwolenia lub koncesji i posługiwanie się nimi (art. 85 § 1 i 2 k.k.s.) oraz wyłudzenie i posługiwanie się zezwoleniem dewizowym (art. 97 § 1 i 2 k.k.s.).

Wykroczenia skarbowe są zagrożone jedynie karą grzywny, przy czym odmiennie niż za przestępstwa skarbowe, jest ona określana kwotowo. Wymierzana jest w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia.<sup>442</sup> Możliwe jest orzeczenie także środków karnych w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów i samego przepadku przedmiotów, który można orzec również tytułem środka zabezpieczającego.

## **2.2. Ustawa z dnia 28 października 2002 roku o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary**

### **2.2.1. Geneza i formowanie się odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych w Polsce**

W polskiej nauce prawa karnego dominuje pogląd, iż przestępstwa (czy szerzej czynu zabronionego) może dopuścić się tylko człowiek i tylko on, w konsekwencji, może ponieść odpowiedzialność karną.<sup>443</sup> Jednakże już w okresie międzywojennym istniały prawne instrumenty pozwalające na karanie osób prawnych.<sup>444</sup> Uchwalona w dniu 13 lipca 1939 r. ustawa o porozumieniach kartelowych przewidywała możliwość orzeczenia

---

<sup>442</sup> W Polsce minimalne wynagrodzenie ustalane jest corocznie na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 roku o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. Nr 200 poz.1679). Wysokość tego wynagrodzenia podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym RP „Monitor Polski”, do 15 września każdego roku, w drodze obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów. Od dnia 1 stycznia 2015 roku minimalne wynagrodzenie wynosi 1750 zł brutto ( w 2011 roku -1386 zł, w 2012 – 1500 zł, w 2013 – 1600 zł, w 2014 – 1680 zł, w 2015 – 1750 zł).

<sup>443</sup> K. Buchała, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1980, s. 175 i nast., W Świda, *Prawo karne* Warszawa 1978, s. 118 i nast., M. Cieślak *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995, s. 146 i nast.

<sup>444</sup> Chodzi o ustawę z dnia 28 marca 1933 r. o kartelach (Dz.U.R.P. z 1933 r. Nr 31, poz.270) zmienioną dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 listopada 1935 r. w sprawie zmiany ustawy z dnia 28 marca 1933 r. o kartelach (Dz.U.R.P. z 1935 r., Nr 86, poz. 529), która w art. 11 ust.1 przewidywała odbywanie kary aresztu przez reprezentantów osoby prawnej w przypadku gdy była ona uczestnikiem umowy, uchwały lub postanowienia i wykonywała je mimo ich rozwiązania bądź nieważności. Ustawa ta utraciła moc obowiązującą wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 13 lipca 1939 r. o porozumieniach kartelowych.

wobec osób prawnych grzywny i kary aresztu<sup>445</sup>. Grzywny orzekał Minister Przemysłu i Handlu a osoba skazana mogła się odwołać od jej orzeczenia do Sądu Kartelowego. Sprawy o przestępstwa zagrożone karą aresztu należały do właściwości sądu okręgowego. Przepisy ustawy przewidywały solidarną odpowiedzialność osób prawnych za grzywny orzeczone przeciwko osobom prawnym.<sup>446</sup> W okresie powojennym w ustawach regulujących ochronę przed degradacją środowiska naturalnego zamieszczono przepisy pozwalające na nakładanie kar pieniężnych na podmioty zbiorowe naruszające prawo w tym zakresie. Przepisy takie znalazły się m.in. w ustawie z dnia 31 stycznia 1961 r. o ochronie wód przed zanieczyszczeniem<sup>447</sup>, ustawie z dnia 30 maja 1962 r. prawo wodne<sup>448</sup>, ustawie z dnia 21 kwietnia 1966 r. o ochronie powietrza atmosferycznego przed zanieczyszczeniem<sup>449</sup>, w ustawie z dnia 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska<sup>450</sup> i w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze<sup>451</sup>. Przepisy tych ustaw dopuszczały również możliwość orzekania wobec podmiotów zbiorowych tzw. opłat sanacyjnych służących przywróceniu naruszonego działaniem zakładów pracy środowiska naturalnego.<sup>452</sup>

Formą odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych jest uregulowany w art. 52 k.k. obowiązek zwrotu na rzecz Skarbu Państwa całości lub części korzyści majątkowej uzyskanej przez osobę fizyczną, prawną bądź jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, z przestępstwa popełnionego przez sprawcę działającego w jej imieniu lub interesie. W rzeczywistości osoby bezprawnie korzystające z przestępstwa (w tym kolektywne) ponoszą odpowiedzialność quasi-karną o charakterze cywilnoprawnym, przy czym jest to odpowiedzialność niezależna od odpowiedzialności sprawcy i nie stanowi postaci odpowiedzialności solidarnej<sup>453</sup>. Niektórzy komentatorzy

---

<sup>445</sup> Dz.U. z 1939 r., Nr 63, poz.418.

<sup>446</sup> W art. 15 ust.1 ustawy przewidywano grzywnę do 100 000 zł za niedopełnienie wbrew przepisom ustawy, obowiązku zgłoszenia do rejestru kartelowego zawarcia lub zmiany porozumienia kartelowego, natomiast w art. 16 ust.1 ustawy, wykonanie nieważnego porozumienia kartelowego zagrożone było karą grzywny do 500 000 zł, karą aresztu do 2 lat lub obiema tymi karami łącznie. W art.15 ust. 4 i art. 16 ust. 2 stwierdzono, iż za grzywny orzeczone w myśl tych artykułów przeciwko osobom prawnym, odpowiadają solidarnie reprezentanci tych osób.

<sup>447</sup> Dz.U. z 1961 r. Nr 5, poz. 33.

<sup>448</sup> Dz.U. z 1962 r., Nr 34, poz. 158.

<sup>449</sup> Dz.U. z 1966 r., Nr 14, poz. 87.

<sup>450</sup> Dz.U. z 1994 r., Nr 49, poz.196.

<sup>451</sup> Dz.U. z 1994 r., Nr 27, poz.96, t.j. Dz.U. z 2005 r., Nr 228, poz. 1047.

<sup>452</sup> Listę 42 ustaw (w tym już nieobowiązujących) zawierających regulacje umożliwiające pociągnięcie podmiotów zbiorowych do odpowiedzialności karnej przedstawiono w: J. Warylewski, J. Potulski *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 16-18.

<sup>453</sup> Zob.: Z. Gostyński, *Nowe instytucje prawa karnego nawiązujące do prawa karnego skarbowego*, Prokuratura i Prawo 1998, nr 10, D. Skrzyńska, *Charakter odpowiedzialności z art. 52 kodeksu karnego*, Prokuratura i Prawo 2002, nr 3.



przyjmują, że wskazany przepis stanowi rzeczywisty początek procesu tworzenia się w Polsce modelu odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych<sup>454</sup>.

Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej znajdujący się w kodeksie karnym wykazuje pewne podobieństwo do zawartej w art. 24 § 1 i 2 k.k.s. odpowiedzialności posiłkowej osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej, które odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Podmioty te ponoszą odpowiedzialność posiłkową za wyegzekwowanie grzywny wymierzonej sprawcy przestępstwa skarbowego i za ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.<sup>455</sup> Przesłanki uruchamiające odpowiedzialność posiłkową są też niezbędne do nałożenia na podmiot, który uzyskał z przestępstwa skarbowego korzyść majątkową obowiązku jej zwrotu w całości lub w części na rzecz Skarbu Państwa lub j.s.t. Jest to odpowiedzialność niezależna od odpowiedzialności posiłkowej, przy czym odmiennie niż w jej przypadku, podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści majątkowej z przestępstwa skarbowego musiał ją uzyskać w rzeczywistości.<sup>456</sup>

Wzrastające systematycznie znaczenie obrotu gospodarczego i rosnąca aktywność funkcjonujących w jego ramach podmiotów gospodarczych o złożonej strukturze organizacyjnej oraz wielowymiarowych i często niejasnych mechanizmach działania, obok skutków pozytywnych i powszechnie akceptowalnych generują także zjawiska negatywne i szkodliwe nazywane przestępczością przedsiębiorstw. Reakcją państwa mającą przeciwdziałać tym procesom jest koncepcja odpowiedzialności podmiotów zbiorowych o charakterze karnym, odmienna od klasycznej odpowiedzialności administracyjnej i cywilnej. W procesie formowania się tej odpowiedzialności istotną rolę odegrały ukształtowane w dziewiętnastowiecznej Anglii doktryny odpowiedzialności posiłkowej przełożonego i odpowiedzialności zastępczej zakładającej odpowiedzialność za cudze czyny. Zgodnie z tą drugą doktryną czyny podwładnego przypisywane są korporacji.<sup>457</sup> Konstrukcja odpowiedzialności zastępczej o najstarszym rodowodzie, wywodząca się z prawa cywilnego odwołuje się do rzymskiej reguły „*qui facit per alium, facit per se*” – kto działa przez innych działa sam.<sup>458</sup>

---

<sup>454</sup> J. Potulski, J. Warylewski, *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 76.

<sup>455</sup> Szerzej o tym zob. pkt.: 3.4.3.

<sup>456</sup> R. A. Stefański, *Zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego innej osoby w kodeksie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2001, nr 1, s. 38.

<sup>457</sup> D. Habrat, *Materialnoprawne aspekty odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w polskim prawie karnym* Toruń 2008, s. 13.

<sup>458</sup> J. Potulski, J. Warylewski, *Ustawa o odpowiedzialności...*, op.cit. s. 15-16.

W Polsce w dniu 28 października 2002 r. uchwalono ustawę o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (u.o.p.z.), następnie kilkakrotnie nowelizowaną.<sup>459</sup> Istotną przyczyną uchwalenia ustawy były także międzynarodowe zobowiązania Polski wynikające ze starań o członkostwo w UE.<sup>460</sup> Implementacja do polskiego systemu prawnego norm regulujących odpowiedzialność podmiotów zbiorowych wynika m.in. z treści postanowień prawa wspólnotowego przewidujących obowiązek dostosowania przepisów krajowych do obowiązujących w UE<sup>461</sup>. Aktami prawa europejskiego zawierającymi taki obowiązek są: Konwencja w sprawie zwalczania korupcji, w którą są zaangażowani urzędnicy Wspólnot Europejskich lub urzędnicy państw członkowskich Unii Europejskiej z dnia 26 maja 1997 r.,<sup>462</sup> II Protokół Dodatkowy z 19 czerwca 1997 r. do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 26 lipca 1995 r., Wspólne Działanie z dnia 21 grudnia 1998 r. w sprawie uznania za przestępstwa karne uczestnictwa w organizacji przestępczej w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz Wspólne Działanie z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie korupcji w sektorze prywatnym, a także w Decyzji Ramowej z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie zwalczania korupcji w sektorze prywatnym.<sup>463</sup> W rozumieniu ustawy podmiotem zbiorowym jest osoba prawna oraz jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, z wyłączeniem Skarbu Państwa, j.s.t. i ich związków, spółka handlowa z udziałem Skarbu Państwa, j.s.t. i związku j.s.t., spółka kapitałowa w organizacji, podmiot w stanie likwidacji, przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną, a także zagraniczna jednostka organizacyjna.<sup>464</sup>

### 2.2.2. Ustawowa odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w ujęciu materialnoprawnym

Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego określona w u.o.p.z., pomimo swego oczywistego represyjnego charakteru nie jest odpowiedzialnością karną w klasycznym

---

<sup>459</sup> Dz.U. z 2002 r., Nr 197 poz. 1661. W zakresie przepisów prawa materialnego w dniu 30 czerwca 2005 r. na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 243, poz.2442) jako niezgodne z art. 2 Konstytucji RP utraciły moc przepisy art.17,18 i 20. Nowelą do ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. uchylono art. 19 (Dz.U. z 2005 r. Nr 180, poz. 1492).

<sup>460</sup> *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych* z dnia 8 lipca 2002 r.- druk sejmowy nr 706, s. 21-22, www.sejm.gov.pl.

<sup>461</sup> B. Namysłowska-Gabrysiak, *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Komentarz*, Kraków 2004, s. 38-48.

<sup>462</sup> Dz.Urz. UE z 25.6.1997 r. 97/C 195/01.

<sup>463</sup> Decyzję tą wydano już po uchwaleniu u o o.p.z. Zob.: C. Nowak *Nowe instrumenty prawa międzynarodowego w walce z korupcją a prawo polskie*, Państwo i Prawo 2004, nr 2, s. 82 i nast. za: J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów ...*, op.cit., s. 21.

<sup>464</sup> Art.2 ust.1 i 2 u.o.p.z.

rozumieniu tj. przewidującą reakcję karną w postaci kar, środków karnych lub zabezpieczających za popełnienie bezprawnego, zawinonego i społecznie szkodliwego w stopniu więcej niż znikomym czynu zabronionego<sup>465</sup>. Jest to szczególny rodzaj odpowiedzialności, różniący się także od odpowiedzialności cywilnej i administracyjnej.<sup>466</sup> Odpowiedzialność ta nie istnieje samoistnie, ma charakter wtórny i materializuje się jedynie w przypadku uprzedniego popełnienia przez osobę fizyczną powiązaną z podmiotem zbiorowym przestępstwa lub przestępstwa skarbowego wymienionego w art. 16 u.o.p.z., a także prawomocnego skazania jej za takie przestępstwo, warunkowego umorzenia postępowania bądź orzeczenia o udzieleniu tej osobie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności albo o umorzeniu przeciwko niej postępowania z powodu okoliczności wyłączającej ukaranie sprawcy.<sup>467</sup> Przesłankami niezbędnymi do pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego jest zaistnienie określonych w art. 3 u.o.p.z. relacji między podmiotem zbiorowym a osobą fizyczną<sup>468</sup> oraz odniesienie przez podmiot zbiorowy korzyści chociażby niemajątkowej, na skutek zachowania osoby fizycznej. Związek podmiotowy między podmiotem zbiorowym a osobą fizyczną polegać może na działaniu tej osoby w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej albo powstaje przy przekroczeniu tego uprawnienia lub niedopełnieniu tego obowiązku. Związek ten może zawierać się też w popełnieniu czynu zabronionego przez inną osobę dopuszczoną do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez określonego wyżej reprezentanta (przedstawiciela, pełnomocnika),<sup>469</sup> bądź też za jego zgodą lub wiedzą, działającą w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego.<sup>470</sup>

---

<sup>465</sup> J. Warylewski, *Wstęp do nauki prawa karnego* Gdańsk 2002, s. 176-178.

<sup>466</sup> Szerzej na ten temat D. Habrat, *Materialnoprawne aspekty...*, op.cit., s. 102 i nast.

<sup>467</sup> Art.4 u.o.p.z. dodany przez art.1 pkt.3 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2005 r., Nr 180, poz.1492).

<sup>468</sup> A. Bartosiewicz, *Przesłanki odpowiedzialności podmiotu zbiorowego-aspekty praktyczne*, Przegląd Prawa Handlowego 2004, nr 2, s. 38 za: D. Habrat, *Materialnoprawne aspekty...*, op.cit., s. 85.

<sup>469</sup> Art. 3 u.o.p.z. zawiera koncepcję odpowiedzialności podmiotów zbiorowych tzw. zawinienia w wyborze lub nadzorze oraz zawinienia organizacyjnego osób pozostających w określonym stosunku do podmiotu zbiorowego. Z uwagi na różnorodność form organizacyjnych podmiotów zbiorowych przyjęto koncepcję funkcjonalnej charakterystyki sprawców, rezygnując z wymieniania stanowisk, które mogłyby zajmować. *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o odpowiedzialności karnej podmiotów...*, op.cit., s. 22.

<sup>470</sup> Art.3 u.o.p.z. w pierwotnym brzmieniu przewidywał w pkt.4 odpowiedzialność podmiotu zbiorowego za czyn zabroniony popełniony przez przedsiębiorcę, jeżeli czyn ten przyniósł lub mógł przynieść podmiotowi zbiorowemu korzyść, chociażby niemajątkową. Przedsiębiorca ten nie musiał pozostawać w żadnym stosunku podległości wobec osób reprezentujących podmiot zbiorowy i był wobec podmiotu zbiorowego podmiotem zewnętrznym. Podmiot zbiorowy był realnie pozbawiony wpływu na zachowanie tak usytuowanego przedsiębiorcy, w tym na ewentualne popełnianie przez niego czynów zabronionych rodzących skutki prawne dla podmiotu zbiorowego. W tym kontekście słusznym było wyeliminowanie tej kategorii osób poprzez uchylenie omawianego przepisu nowelizacją u.o.p.z. z dnia 28 lipca 2005 r. – patrz przypis 37.

Odnosząc się do wskazanych wyżej warunków dopuszczalności procesu prowadzącego do nałożenia na podmiot zbiorowy odpowiedzialności, w kontekście przedmiotu rozprawy należy zwrócić uwagę na orzeczenie o udzieleniu zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności uregulowanej w k.k.s.<sup>471</sup> Jak wynika z treści art. 17 § 1 k.k.s. sąd może udzielić zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli wina sprawcy i okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a jednocześnie:

- uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności;
- sprawca uiszczył kwotę odpowiadającej co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony;
- sprawca wyraził zgodę na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów uiszczył ich równowartość pieniężną;
- uiszczono co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania.

Przytoczone przepisy, w aspekcie umieszczenia orzeczenia o udzieleniu zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w zawartym w art.4 u.o.p.z. katalogu warunków dopuszczalności procedury zmierzającej do nałożenia odpowiedzialności na podmiot zbiorowy, umożliwiają nieracjonalne pociągnięcie tego podmiotu do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, którego sprawca poniósł odpowiedzialność i za które zadośćuczynił.

Jak wspomniano, podmiot zbiorowy ponosi odpowiedzialność m.in. za zachowanie osoby fizycznej dopuszczonej do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez jego reprezentanta (przedstawiciela, pełnomocnika) bądź też działającą w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego za zgodą lub wiedzą takiego reprezentanta (art. 3 pkt 2 i 3 u.o.p.z.). Zgodnie z art. 5 ustawy podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności, jeżeli spełniona zostanie ostatnia ustawowa przesłanka tj. do popełnienia czynu doszło w następstwie co najmniej braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w art. 3 pkt 2 i 3 u.o.p.z. lub co najmniej braku należytego nadzoru nad tą osobą ze strony organu lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego. Niezbędne jest zatem udowodnienie podmiotowi zbiorowemu winy w jednej z dwóch postaci znanych prawu

---

<sup>471</sup> Zob. art.17,18 k.k.s. oraz Rozdział 16 Oddział 1 i 2 k.k.s.

cywilnemu,<sup>472</sup> tj. winy w wyborze (*culpa in eligendo*)<sup>473</sup> lub winy w nadzorze (*culpa in custodiendo*).<sup>474</sup>

Podkreślenia wymaga, iż wskutek nowelizacji ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. usunięto z treści art. 5 u.o.p.z. kategorię osób działających w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmujących w jego imieniu decyzje lub wykonujących kontrolę wewnętrzną albo przekraczających posiadane uprawnienia lub niedopełniających przypisane obowiązki. Konsekwencją nowelizacji w tym zakresie jest brak odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny zabronione popełnione przez tak zakreślony krąg osób<sup>475</sup>. Skutki tej zmiany są odczuwalne w praktyce orzeczniczej sprowadzającej się do nieuwzględniania wniosków o pociągnięcie podmiotów zbiorowych do odpowiedzialności za czyny zabronione osób wchodzących w skład kierowniczych gremiów tych podmiotów, tj. popełnione uprzednio przez wspólników spółek, członków zarządów czy prezesów tych podmiotów.<sup>476</sup> Ewentualne przestępstwa popełnione przez te osoby w polskich realiach gospodarczych są najczęściej powiązane z działalnością reprezentowanych przez nie podmiotów. Było to m.in. niewpłacenie pobranego podatku popełnione czynem ciągłym, ale występuje także często niepobieranie podatku czy klasyczne oszustwo podatkowe. Czynności związane z rozliczeniami podatkowymi w praktyce wykonują wspólnicy albo członkowie zarządów dominujących w Polsce niewielkich spółek prawa handlowego, którzy w strukturze podmiotu zbiorowego działają w jego imieniu lub w interesie i w ramach własnego uprawnienia lub obowiązku. Popełnienie czynu zabronionego przez osoby będące członkami organu

---

<sup>472</sup> J. Warylewski, J. Potulski *Odpowiedzialność podmiotów ...*, op.cit., s. 68.

<sup>473</sup> Art. 429 k.c.: „Kto powierza wykonanie czynności drugiemu, ten jest odpowiedzialny za szkodę wyrządzoną przez sprawcę przy wykonywaniu powierzonej mu czynności, chyba że nie ponosi winy w wyborze albo że wykonanie czynności powierzył osobie, przedsiębiorstwu lub zakładowi, które w zakresie swej działalności zawodowej trudnią się wykonywaniem takich czynności”.

<sup>474</sup> Art. 427 k.c.: „Kto z mocy ustawy lub umowy jest zobowiązany do nadzoru nad osobą, której z powodu wieku albo stanu psychicznego lub cielesnego winy poczytać nie można, ten obowiązany jest do naprawienia wyrządzonej przez tę osobę, chyba że uczynił zadość obowiązkowi nadzoru albo że szkoda byłaby powstała także przy starannym wykonywaniu nadzoru. Przepis ten stosuje się również do osób wykonywających bez obowiązku ustawowego ani umownego stałą pieczę nad osobą, której z powodu wieku albo stanu psychicznego lub cielesnego winy poczytać nie można”.

<sup>475</sup> Art. 5 u.o.p.z. przed nowelizacją brzmiał następująco: „Podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności w razie stwierdzenia co najmniej braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w art. 3 pkt 2 i 3, lub co najmniej braku należytego nadzoru nad tą osobą albo gdy organizacja działalności tego podmiotu nie zapewnia uniknięcia popełnienia czynu zabronionego, a mogło je zapewnić zachowanie należytej, wymaganej w danych okolicznościach ostrożności przez osobę, o której mowa w art.3 pkt 1 lub 4”. Przepis zawierał trzecia postać winy, tzw. winę organizacyjną. Zob.: J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów...*, op.cit., s. 69.

<sup>476</sup> Np. Wyroki SN: V KK 417/10 z dnia 24 marca 2011 r., V KK 27/11 z dnia 11 kwietnia 2011 r., V KK 57/11 z dnia 11 kwietnia 2011 r.

zarządzającego spółką, nie stanowi podstawy do orzeczenia odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za taki czyn.<sup>477</sup>

Zgodnie z art. 27 u.o.p.z. postępowanie w sprawie nałożenia na podmiot zbiorowy odpowiedzialności wszczyna się na wniosek prokuratora, pokrzywdzonego lub też - w przypadku gdy podstawą odpowiedzialności podmiotu zbiorowego jest czyn zabroniony uznany przez ustawę za czyn nieuczciwej konkurencji - na wniosek Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Właściwym do rozpoznawania wniosków jest w pierwszej instancji sąd rejonowy a instancją odwoławczą sąd okręgowy.<sup>478</sup>

### **2.2.3. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za przestępstwa podatkowe**

Wykaz przestępstw i przestępstw skarbowych, które mogą stanowić podstawę odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny zabronione pod groźbą kary znajduje się w art. 16 u.o.p.z. Zawiera on zamknięty katalog przestępstw i przestępstw skarbowych przewidzianych w k.k., k.k.s. i kilkunastu ustawach szczególnych. Wymienia przestępstwa i grupy przestępstw przeciwko obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, działalności instytucji państwowych i samorządu terytorialnego (łapownictwo i płatna protekcja – art. 228-230a k.k.), ochronie informacji, wiarygodności dokumentów, mieniu (oszustwo, oszustwo komputerowe - art. 286 i 287 k.k. oraz paserstwo – art. 291-293 k.k.), przeciwko wolności seksualnej i obyczajności (seksualne wykorzystanie zależności i małoletniego, wykorzystanie systemu teleinformatycznego i sieci telekomunikacyjnej do popełnienia przestępstwa na szkodę małoletniego, propagowanie pedofilii – art. 199, 200, 200a i 200b k.k. oraz zmuszanie do prostytucji, stręczycielstwo, sutenerstwo, kuplerstwo – art. 203 i 204 k.k.), przeciwko środowisku, porządkowi publicznemu (zakładnictwo – art. 252 k.k., propagowanie totalitaryzmu, rasizm i udział w zorganizowanej grupie przestępczej – art. 256, 257 i 258 k.k.), przeciwko własności intelektualnej, o charakterze terrorystycznym oraz umieszczonych w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (wytwarzanie, obrót, udzielanie innej osobie,

---

<sup>477</sup> Zob. także: postanowienie SN z dnia 5 maja 2009 r., IV KK 427/08 – LEX nr 503628 oraz postanowienie SR w Łomży z dnia 9 stycznia 2008 r., II K 452/07 (badanie własne akt).

<sup>478</sup> W sprawach szczególnej wagi bądź zawiłych sąd apelacyjny może na wniosek sądu rejonowego przekazać wniosek do rozpoznania w pierwszej instancji sądowi okręgowemu, stając się tym samym sadem odwoławczym. Art. 24-25 u.o.p.z.

posiadanie i zabór w celu przywłaszczenia narkotyków<sup>479</sup> oraz uprawa roślin służących do ich wyrobu – art.53, 55 ust.1 i 3, 56 ust.1 i 3, 57, 58, 59 ust.1 i 2, 61, 62 ust.1 i 2, 63 i 64 u.p.n.). Niektórzy autorzy podkreślają pozorność owego zamknięcia wskazując na możliwości jego rozszerzenia bez ingerencji w treść u.o.p.z.<sup>480</sup>

Przestępstwa skarbowe mogące stanowić podstawę odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny zabronione pod groźbą kary wymienia ust. 2 art. 16 u.o.p.z. Lista obejmuje – poza przestępstwami podatkowymi - przestępstwa skarbowe przeciwko:

- **obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami**, w tym wyłudzenie i używanie pozwolenia celnego (art. 85 § 1 i 2 k.k.s.), przemyt celny (art. 86 § 1-3 k.k.s.), oszustwo celne (art. 87 § 1-3 k.k.s.), naruszenie procedury odprawy czasowej (art. 88 § 1 i 2 k.k.s.), zmiana przeznaczenia towaru (art. 89 § 1 i 2 k.k.s.), usunięcie towaru spod dozoru celnego (art. 90 § 1 i 2 k.k.s.), paserstwo celne (art. 91 § 1-3 k.k.s.), bezpodstawny zwrot należności celnej (art. 92 § 1 i 2 k.k.s.), naruszenie przepisów dotyczących wolnego obszaru celnego, składu celnego i wolnocłowego i magazynu czasowego składowania (art. 93 § 2 i 3 k.k.s.), utrudnianie dozoru celnego (art. 94 § 1 i 2 k.k.s.) a także brak dokumentów celnych (art. 95 § 1 k.k.s.)<sup>481</sup>

- **obrotowi dewizowemu**, w tym usiłowanie wyłudzenia, wyłudzenie i używanie zezwolenia dewizowego (art. 97 § 1-3 k.k.s.), transfer środków bez pośrednictwa banku (art. 101 § 1 k.k.s.), naruszenie ograniczeń obrotu przez rezydenta (art.102 § 1 k.k.s.), nielegalny obrót wartościami dewizowymi przez rezydenta (art. 103 § 1 k.k.s.), uchylanie się od kontroli dewizowej (art. 104 § 1 k.k.s.), nielegalne rozliczenia pieniężne w obrocie dewizowym (art. 106c § 1 k.k.s.), prowadzenie kantoru bez zezwolenia (art. 106d § 1 k.k.s.) i ominięcie pośrednictwa banku (art. 106j § 1 k.k.s.)<sup>482</sup>

- **organizacji gier losowych, gier na automatach i zakładów wzajemnych**, w tym prowadzenie nielegalnych gier losowych (art. 107 § 1-3 k.k.s.), organizowanie gier bez zabezpieczeń (art. 107a § 1 k.k.s.), prowadzenie nielegalnych loterii i gier fantowych (art. 108 k.k.s.), uczestnictwo w nielegalnych grach i zakładach (art. 109 k.k.s.) oraz nielegalna sprzedaż losów (art. 110 k.k.s.)<sup>483</sup>

---

<sup>479</sup> Użyto ogólnego określenia dla środków odurzających, substancji psychotropowych, słomy makowej i innych wymienionych w art. 4 u.p.n. i w przytoczonych przepisach z uwagi na marginalność tej tematyki dla przedmiotu rozprawy.

<sup>480</sup> Brak hermetyczności katalogu przestępstw wynika m.in. z możliwości włączenia do niego każdego przestępstwa spełniającego kryteria uznania je za przestępstwo o charakterze terrorystycznym. Zob. art.16 ust.1 pkt 12 u.o.o.p.z., J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów ...*, op.cit., s. 118-119.

<sup>481</sup> Art. 16 ust. 2 pkt 2 u.o.p.z.

<sup>482</sup> Art. 16 ust. 2 pkt 3 u.o.p.z.

<sup>483</sup> Art. 16 ust. 2 pkt 4 u.o.p.z.

Najlichnieszą grupą przestępstw wymienionych w u.o.p.z. są przestępstwa skarbowe skierowane przeciwko **obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji**.<sup>484</sup> W tej grupie znajduje się uchylanie się od opodatkowania (art. 54 § 1 i 2 k.k.s.), firmanctwo (art. 55 § 1 i 2 k.k.s.), oszustwo podatkowe (art. 56 § 1 i 2 k.k.s.), nieprowadzenie i nieprzechowywanie księgi (art. 60 § 1-3 k.k.s.), nierzetelne prowadzenie księgi (art. 61 § 1 k.k.s.), naruszenie procedury rachunkowej poprzez niewystawianie, nierzetelne wystawianie i posługiwanie się takimi fakturami i rachunkami oraz sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej (art.62 § 1- 4 k.k.s.), bezprawny przywóz towarów akcyzowych (art. 63 § 1-4 k.k.s.), bezprawny wywóz towarów akcyzowych (art. 64 § 1 k.k.s.), paserstwo akcyzowe (art. 65 § 1-3 k.k.s.), wadliwe oznaczenie wyrobów akcyzowych (art. 66 § 1 k.k.s.), fałszerstwo znaków akcyzy (art. 67 § 1 i 2 k.k.s.), niedopełnienie obowiązku oznaczenia towarów akcyzowych (art. 68 § 1 k.k.s.), bezprawność czynności handlowych wyrobami akcyzowymi wbrew szczególnemu nadzorowi podatkowemu (art. 69 § 1-3 k.k.s.), usiłowanie obrotu i obrót znakami akcyzy przez osoby nieuprawnione (art. 70 § 1-4 k.k.s.), nieprawidłowy przewóz znaków akcyzy (art. 71 k.k.s.), nierozliczenie się ze znaków akcyzy (art. 72 k.k.s.), zmiana oznaczenia wyrobu akcyzowego (art. 73 § 1 k.k.s.), niewłaściwe użycie wyrobu akcyzowego (art. 73a § 1 i 2 k.k.s.), brak akcyzowego raportu dziennego (art. 75 k.k.s.),<sup>485</sup> bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 § 1 i 2 k.k.s.), niewpłacenie pobranego podatku (art. 77 § 1 i 2 k.k.s.), naruszenie procedury podatkowej (art. 78 § 1 i 2 k.k.s.), naruszenie obowiązku składania rzetelnej informacji podatkowej (art. 80 § 1-3 k.k.s.), podanie nieprawdziwej informacji podsumowującej (art. 80a § 1 k.k.s.), naruszenie przepisów o dotacji i subwencji (art. 82 § 1 k.k.s.) a także utrudnianie kontroli skarbowej lub podatkowej (art.83 § 1 k.k.s.).

Podkreślenia wymaga, iż ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw<sup>486</sup> znacznie rozszerzyła listę przestępstw skarbowych, popełnienie których może skutkować odpowiedzialnością podmiotów kolektywnych. W brzmieniu sprzed nowelizacji art. 16 u.o.p.z. zawierał w pkt 1 tylko 20

---

<sup>484</sup> Art. 16 ust. 2 pkt 1 u.o.p.z.

<sup>485</sup> Obecne brzmienie art. 75 k.k.s. zostało ustalone przez art.1 pkt 58 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479) i obowiązuje od 17 grudnia 2005 r. Poprzedni art. 75 k.k.s. posiadał § 1 i 2 dotyczące odpowiednio obowiązków producenta i importera w zakresie uzyskania rozliczenia od podmiotu zagranicznego z przekazanych znaków akcyzy.

<sup>486</sup> Zob. przypis poprzedzający.



przestępstw podatkowych oraz w pkt 2 jedynie 9 przestępstw celnych.<sup>487</sup> Aktualnie obowiązująca u.o.p.z. wymienia 96 przestępstw skarbowych, tj. ich zdecydowaną większość. Zawarty w art. 16 ust. 2 pkt 1-4 u.o.p.z. rozbudowany wykaz przestępstw skarbowych obejmuje 52 przestępstwa podatkowe (w tym karalne usiłowanie bezprawnego obrotu znakami akcyzy – art. 70 § 3 k.k.s.), 24 przestępstwa celne, 10 przestępstw dewizowych i również 10 przestępstw hazardowych.<sup>488</sup> Obok powiększenia liczby przestępstw podatkowych i celnych do katalogu czynów stanowiących podstawę odpowiedzialności podmiotów zbiorowych włączono przestępstwa skarbowe skierowane przeciwko obrotowi dewizowemu oraz tzw. hazardowe skierowane przeciwko organizacji gier losowych, gier na automatach i zakładów wzajemnych.

#### **2.2.4. Instrumenty materializacji odpowiedzialności podmiotów zbiorowych**

W celu realizacji odpowiedzialności podmiotów kolektywnych w u.o.p.z. ustalono zespół narzędzi służących w założeniu do jej urzeczywistnienia. W piśmiennictwie spotyka się różną terminologię i klasyfikacje tych narzędzi.<sup>489</sup> Poza niepodważalnym ustawowym podziałem ze względu na obligatoryjność lub fakultatywność stosowania, zestaw tych instrumentów zawiera środki o charakterze karnym znane ustawodawstwu karnemu (nie tylko k.k., gdyż kara pieniężna umieszczona jest w art. 285-286 k.p.k. jako kara porządkowa) oraz nie mające w legislacji karnej swych odpowiedników, ograniczające działalność gospodarczą. Do pierwszej grupy należy: kara pieniężna, podanie wyroku do publicznej wiadomości, przepadek przedmiotów i korzyści pochodzących z przestępstwa oraz równowartości tych przedmiotów i korzyści.

Określoną w art. 7 u.o.p.z. karę pieniężną można wymierzyć w wysokości od 1.000 do 5.000.000 zł, jednak nie wyższą niż 3 % przychodu w roku obrotowym, w którym popełniono

---

<sup>487</sup> Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2002 r., Nr 197, poz. 1661), zob. także: J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów ...*, op.cit., s. 315.

<sup>488</sup> Aktualne brzmienie art. 16 ust. 2 pkt. 1-4 u.o.p.z. zostało ustalone przez art. 9 pkt.2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479).

<sup>489</sup> Używane są określenia: „kary”, „środki karne”, „środki reakcji na przestępstwo”, „środki represji karnej”. Rozróżnia się m.in. środki karne w znaczeniu węższym i szerszym obejmującym wszystkie przewidziane przez prawo karne środki reakcji na czyn przestępny, środki znane k.k. i nieznanne temu kodeksowi. Zob.: O. Górniok, *Kary i środki karne w ustawie o odpowiedzialności prawnej podmiotów zbiorowych* Apelacja Gdańska 2003, nr 3, s. 35-46, J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów ...*, op.cit., s. 81-87 i 89-98, B. Namysłowska-Gabrysiak, *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów...*, op.cit. s. 136-144, D. Habrat, *Materialnoprawne aspekty...*, op.cit., s. 106-107, A. Marek, *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1997, s. 237.

czyn zabroniony będący podstawą odpowiedzialności podmiotu zbiorowego. Należy podkreślić, iż orzeczenie kary pieniężnej jest obligatoryjne. Obowiązkowe jest również orzeczenie określonych w art. 8 pkt. 1-3 u.o.p.z.: przepadku przedmiotów pochodzących chociażby pośrednio z czynu zabronionego lub które służyły lub były przeznaczone do jego popełnienia, korzyści majątkowej pochodzącej chociażby pośrednio z czynu zabronionego oraz ich równowartości. Zwrócenia uwagi wymaga treść przywołanego przepisu, którego wykładnia nakazuje jednocześnie orzeczenie wobec podmiotu zbiorowego przepadku przedmiotów, korzyści majątkowej i ich równowartości. Przepadku wszakże nie orzeka się jeżeli przedmiot, korzyść majątkowa lub ich równowartość podlegają zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi (art. 8 ust.2 u.o.p.z.).

Kolejnym środkiem o charakterze karnym odpowiadającym środkowi karnemu określonymu w art. 50 k.k. jest podanie wyroku do publicznej wiadomości, przy czym jego orzeczenie odmiennie od wymienionych wcześniej, jest fakultatywne (art. 9 ust.1 pkt.6 u.o.p.z.).

Fakultatywne jest również orzekanie środków ograniczających działalność gospodarczą, do których należą wyłącznie zakazy. Pakiet tych środków zawiera art. 9 ust.1 pkt 1-4 u.o.p.z., który wymienia zakaz promocji lub reklamy prowadzonej działalności, wytwarzanych lub sprzedawanych wyrobów, świadczonych usług lub udzielanych świadczeń, korzystania z dotacji, subwencji lub innych form wsparcia finansowego środkami publicznymi, korzystania z pomocy organizacji międzynarodowych, których członkiem jest RP oraz zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne. W pkt 2a wskazanego artykułu umieszczono zakaz dostępu do środków pochodzących z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego<sup>490</sup> oraz środków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej, w tym Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej „Seksja Gwarancji”, Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji i Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich,<sup>491</sup> w przypadku skazania reprezentanta (przedstawiciela) podmiotu zbiorowego za przestępstwo powierzenia, uprzedzonego powierzenia i powierzenia w warunkach szczególnego wykorzystania wykonywania pracy

---

<sup>490</sup> Z wyłączeniem środków przeznaczonych na realizację programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna, o których mowa w rozdziale III rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1783/1999 (Dz.Urz. UE L 210 z 31.07.2006, str.1) oraz programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr1638/2006 z dnia 24 października 2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz.Urz. UE L 310 z 09.11.2006, str.1).

<sup>491</sup> Rodzaje środków wskazane są w art. 5 ust. 3 pkt 1 i 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2016.1870 j.t.).

cudzoziemcom (w tym małoletnim)<sup>492</sup> nielegalnie przebywającym na terytorium RP lub będącym ofiarami handlu ludźmi<sup>493</sup>.

Ustawa zawiera również obostrzenie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego jeżeli przed upływem 5 lat od orzeczenia kary pieniężnej zostanie ponownie popełniony czyn zabroniony stanowiący podstawę odpowiedzialności tego podmiotu. Jest to zatem przypadek swoistej recydywy podmiotu zbiorowego, który umożliwia wymierzenie kary pieniężnej w wysokości do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę<sup>494</sup>. Przedawnienie karalności podmiotu zbiorowego upływa po 10 latach od wydania prawomocnego orzeczenia skazującego jego reprezentanta bądź zawierającego inne rozstrzygnięcie wymienione w art. 4 u.o.p.z. Natomiast przedawnienie wykonania kary pieniężnej, przepadku lub zakazów orzeczonych wobec podmiotu zbiorowego następuje z upływem 10 lat od uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego odpowiedzialność tego podmiotu.<sup>495</sup>

### **3. Uregulowanie przesłanek odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe**

#### **3.1. Składowe struktury i rodzaje przestępstw podatkowych**

Przestępstwa podatkowe nie występują samoistnie, zawsze będąc związanymi z naruszeniem innych ustaw z zakresu szeroko rozumianego prawa finansowego, w tym ordynacji podatkowej, ustawy o finansach publicznych i ustaw regulujących poszczególne podatki. Struktura przepisów karnych podatkowych, jak wszystkich norm prawnych, składa się zasadniczo z dwóch lub z trzech modułów, w zależności od stosowanej teorii budowy normy prawnej. Zawiera hipotezę określającą adresata normy i okoliczności w jakich w jakich powinien się zachować lub powstrzymać od działania zgodnie z dyspozycją. Sankcja określa konsekwencje zachowania odbiegającego od obowiązującego wzoru, podobnie jak norma sankcjonująca przewidująca prawne skutki naruszenia normy sankcjonowanej, zakazującej bądź nakazującej określone zachowanie.

---

<sup>492</sup> Przestępstwa te określone są w art. 9 i 10 ustawy z dnia 15 czerwca 2012 r. o skutkach powierzania wykonywania pracy cudzoziemcom przebywającym wbrew przepisom na terytorium Rzeczypospolitej polskiej (Dz.U. z 2012 r. poz. 769). Warunki szczególnego wykorzystania to warunki pracy naruszające prawo, uchylające godności człowieka, odmienne dla ludzi różnej płci, negatywnie wpływające na zdrowie i bezpieczeństwo oraz rażąco odmienne od warunków pracy pracowników zatrudnionych legalnie (art.10 ust.3 u.o.p.z.).

<sup>493</sup> Art.189a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 1997 r., Nr 88, poz.553 z późn. zm.).

<sup>494</sup> Art.13 u.o.p.z.

<sup>495</sup> Art.14 i15 u.o.p.z.

Podstawowym składnikiem struktury przestępstwa podatkowego jest czyn odznaczający się wyższą niż znikoma szkodliwością społeczną. W art. 53 § 1 k.k.s. czyn określa się jako zachowanie obejmujące również utrzymywanie określonej sytuacji, mające postać posiadania bądź przechowywania. Takie zachowanie musi być uzewnętrznione i objęte wolą sprawcy. W przypadku gdy do znamion przestępstwa należy skutek działania, wyróżnia się materialne przestępstwa podatkowe. Przestępstwa formalne polegają zaś na działaniu niezależnym od jego skutku. Typizacji przestępstw podatkowych dokonuje się również ze względu na osobę sprawcy, rodzaj przewidzianych kar oraz ich wysokość. Wobec zmiany w kolejnych regulacjach karnych skarbowych tytułu rozdziału grupującego przestępstwa podatkowe<sup>496</sup>, pojawił się problem określenia treści obowiązku podatkowego, wymienionego w tytule Rozdziału 6 k.k.s. SN uznał, że obowiązek podatkowy nie obejmuje, określanych jako instrumentalne, obowiązków w zakresie procedury podatkowej, np. niezłożenie informacji podatkowej, nieprowadzenie księgi itp.<sup>497</sup> W doktrynie przeważa pogląd o konieczności zaliczenia do obowiązków podatkowych także zachowań uzupełniających (akcesoryjnych) podstawowy obowiązek zapłaty podatku, mających wobec niego charakter wtórny. Za decydujący uznaje się przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego (podatkowego), jakim jest interes fiskalny wierzyciela podatkowego, którego ochronie służą wszystkie przepisy omawianego rozdziału.<sup>498</sup> Chronią one powiązane z tym interesem dobra prawne jakim jest przede wszystkim mienie wierzyciela podatkowego ale także zasady dokumentowania i ewidencjonowania zdarzeń i składania wymaganych informacji dla celów podatkowych, identyfikacji i ewidencji podatników i płatników, wiarygodność dokumentacji podatkowej i znaków skarbowych oraz prawidłowość kontroli podatkowej. Wymienionym chronionym dobrom prawnym odpowiadają wyodrębnione rodzajowo grupy przestępstw podatkowych.

Klasycznymi, najbardziej powszechnymi przestępstwami podatkowymi są oszustwo podatkowe, firmanctwo i uchylanie się od podatków w typach podstawowym i uprzywilejowanym. Inne rodzajowo grupy tworzą przestępstwa naruszania zasad prowadzenia dokumentacji i utrudniania procedury podatkowej, naruszające obowiązki związane z wydobywaniem niektórych kopalin, z nienależnym zwrotem podatku lub wydatków mieszkaniowych, przestępstwa przeciwko rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji, tzw.

---

<sup>496</sup> W u.k.s. z 1960 r. odpowiedni rozdział nosił tytuł *Przestępstwa podatkowe*, natomiast w u.k.s. z 1971 r. – *Przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych i dotacji*.

<sup>497</sup> Uchwała SN w składzie 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r. I KZP 22/03, OSNK 2003, Nr 9-10, poz. 75.

<sup>498</sup> Zob.: F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 128, także: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne...*, op.cit., s.194-197.

przestępstwa służbowe polegające na nieprzestrzeganiu przez osoby zobowiązane (płatnika, inkasenta) określonych przepisów podatkowych oraz przestępstwa akcyzowe.

### 3.2. Specyfika przestępstw akcyzowych

Przestępstwa akcyzowe stanowią najliczniejszą grupę przestępstw podatkowych. Wyróżnia się 35 przestępstw tego rodzaju w typie podstawowym oraz 7 w typie uprzywilejowanym. Akcyza jest podatkiem konsumpcyjnym związanym z wybranymi, ściśle określonymi wyrobami, którymi obrót został uregulowany, opodatkowany i poddany szczególnej kontroli na mocy ustawy o podatku akcyzowym<sup>499</sup> oraz oczywiście chroniony sankcjami karnymi skarbowymi. Przedmiotem czynności wykonawczej większości przestępstw akcyzowych są wyroby akcyzowe i opakowania zawierające te wyroby lub tylko znaki akcyzy. Wyrobami akcyzowymi są napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, energia elektryczna i wyroby energetyczne (paliwa do celów grzewczych i napędowych).<sup>500</sup> Niektóre przestępstwa akcyzowe godzą również w trwałość i wiarygodność znaków akcyzy, którymi oznacza się wyroby akcyzowe. Znakiem akcyzowym może być pieczęć, znak cechowy bądź banderola. W kontekście przestępstw akcyzowych istotne znaczenie ma również procedura zawieszenia poboru akcyzy stosowana w okresie, w którym obrót wyrobami akcyzowymi nie rodzi zobowiązania podatkowego. Dotyczy to produkcji, magazynowania lub przemieszczania tych wyrobów przed ich wprowadzeniem do obrotu rynkowego. Podmiotami tych przestępstw są importerzy i producenci wyrobów akcyzowych oraz osoby pakujące bądź rozlewające te wyroby. Przestępstwa akcyzowe są popełniane głównie przez działanie (odmiennie np. niesporządzenie spisu wyrobów akcyzowych, nierozliczenie znaków akcyzy) i umyślnie, w zamiarze bezpośrednim lub ewentualnym. Wyjątkiem jest nieumyślne paserstwo akcyzowe.

W literaturze wyróżnia się trzy grupy przestępstw akcyzowych.<sup>501</sup> Pierwszą stanowią przestępstwa naruszania obowiązków w zakresie opodatkowania akcyzą. Należy do niej obrót nieoznaczonymi bądź oznaczonymi nieprawidłowo wyrobami akcyzowymi, niedozwolony wywóz wyrobów akcyzowych, paserstwo akcyzowe, naruszenie warunków zwolnienia towaru od akcyzy i narażenie podatku akcyzowego na uszczuplenie poprzez zmianę przeznaczenia wyrobu akcyzowego. Druga grupa przestępstw polega na naruszeniu procedury

---

<sup>499</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2017.43 j.t.).

<sup>500</sup> Załącznik Nr 1 do u.p.a..

<sup>501</sup> Zob.: F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 145-151.

akcyzowej, poprzez wadliwe oznakowanie wyrobów akcyzowych, niesporządzenie ich spisu, obrót wyrobami bez urzędowego sprawdzenia i naruszenie procedury zawieszenia poboru akcyzy. Do trzeciej grupy przestępstw akcyzowych należy fałszowanie znaków akcyzy, nielegalny obrót znakami akcyzy, naruszenie obowiązków związanych z rozliczeniem znaków akcyzy oraz narażenie na niebezpieczeństwo ich utraty lub zniszczenia.

### **3.3. Konstrukcje prawne ograniczające represję karną skarbową**

Twórcy kodeksu karnego skarbowego recypowali z poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej trzy instytucje prawne służące regresji karania i stwarzające możliwości ograniczenia represji karnej. Instytucjami tymi są: czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności oraz odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego.

Zapewniający bezkarność czynny żal polega na ujawnieniu czynu zabronionego i jego istotnych okoliczności przez sprawcę, przed jego wyraźnym udokumentowaniem przez organ ścigania. Zastosowanie tej konstrukcji uwarunkowane jest uiszczeniem przez sprawcę wymagalnej należności uszczuplonej ujawnionym czynem, złożeniem przedmiotów zagrożonych przepadkiem bądź ich pieniężnej równowartości. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę przestępstwa lub wykroczenia skarbowego jest uzależnione od decyzji sądu i może mieć miejsce, gdy wina sprawcy i okoliczności popełnienia czynu nie budzą wątpliwości. Ponadto obok uiszczenia uszczuplonej należności i złożenia zakwestionowanych przedmiotów bądź ich pieniężnej równowartości, sprawca oczekujący pozytywnego orzeczenia sądowego winien uiścić także kwotę w wysokości co najmniej najniższej grzywny przewidzianej za dany czyn oraz koszty postępowania. Formuła dobrowolnego poddania się odpowiedzialności ma zastosowanie jedynie do wykroczeń skarbowych i przestępstw zagrożonych karą grzywny. Uiszczenie wymagalnej należności przed wydaniem wyroku jest niezbędne do ewentualnego odstąpienia przez sąd od wymierzenia kary. Regulacja ta dotyczy przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności nie przekraczającą trzech lat lub łagodniejszą. Przy czym stopień społecznej szkodliwości czynu nie jest znaczny, a także wykroczeń, gdy zasługuje to na szczególne uwzględnienie zważywszy okoliczności przedmiotowe i podmiotowe.

Omówione instytucje zostały umieszczone w jednym (2) rozdziale kodeksu, co było nowatorskim rozwiązaniem w stosunku do poprzednich regulacji.<sup>502</sup> Intencją ustawodawcy

---

<sup>502</sup> Pierwsza wydana po odzyskaniu niepodległości Ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 roku (Dz.U. Nr 105 poz. 609) obowiązująca od 1 stycznia 1927 roku i kolejne ustawy karne skarbowe z dnia 18 marca 1932

było podkreślenie rangi rozwiązań umożliwiających zaniechanie ukarania sprawców ale przede wszystkim zrationalizowanie represji karnej, zwłaszcza w zakresie pomniejszych czynów zabronionych i przyjęcie generalnej zasady priorytetu wyrównywania w całości albo w części uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.<sup>503</sup> Nie kwestionując zasadności przyjętych kierunków regulacji, zasygnalizowanych w treści analizowanych przepisów, zauważyć należy, iż ich zastosowanie możliwe jest po wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania karno skarbowego wraz z towarzyszącymi mu niedogodnościami wynikającymi min. z jego długotrwałości, absorbowania uwagi stron czy kosztów.

### **3.4. Konstrukcje prawne wzmacniające represję karną skarbową**

#### **3.4.1. Odpowiedzialność przy idealnym zbiegu przestępstw skarbowych**

Konstrukcją amplifikującą represyjność aktualnych rozwiązań systemowych jest zawarty w art. 8 kodeksu karnego skarbowego idealny zbieg czynów karalnych. Jego istota polega na popełnieniu przez sprawcę jednym czynem przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego, będącego jednocześnie czynem zabronionym zagrożonym sankcją karną przez inną ustawę i podleganiu równoległej odpowiedzialności karnej. Instytucję tą zmodyfikowano w stosunku do istniejącej w poprzednim stanie prawnym poprzez usunięcie konsekwencji w postaci podwójnej karalności, ograniczając ją do możliwości wykonania jedynie najsurowszej z orzeczonych kar różnego rodzaju.<sup>504</sup> Ograniczenie to nie dotyczy wszakże sytuacji, gdy obok owej najsurowszej kary orzeczono także karę grzywny, wówczas bowiem kara ta podlega łącznemu wykonaniu.

Rozwiązanie to nadaje cechę subsydiarności w ramach istniejącego systemu ochrony finansów Państwa nie tylko kodeksowi karnemu, ale także szeregu ustawom regulującym wytwarzanie i obrót wyrobami akcyzowymi. Przepisy karne znajdują się bowiem w aktach normatywnych porządkujących wytwarzanie i obrót alkoholem etylowym, napojami spirytusowymi, wyrobami winiarskimi i tytoniowymi, a także paliwami. Karalne jest m.in. nieuprawnione wytwarzanie, transportowanie, magazynowanie i wprowadzanie do obrotu

---

roku, z dnia 13 kwietnia 1960 roku i 26 października 1971 roku nie zawierały wyodrębnionych w tekście grup przepisów umożliwiających uniknięcie kary.

<sup>503</sup> Nowa Kodyfikacja Karna, op.cit. s. 152 i nast.

<sup>504</sup> Art. 6 u.k.s. z dnia 26 października 1971 roku. W ustawie karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r. w art. 6 § 1 umieszczono zakaz orzekania łącznej kary grzywny w przypadku jednoczesnego skazania na taką karę za kilka przestępstw skarbowych.

określonych w tych unormowaniach substancji i produktów, w tym także nie spełniających wymagań jakościowych. Karami są grzywna, ograniczenie wolności i pozbawienie wolności. Pozornie najłagodniejsza jest kara pieniężna wymierzana przez wojewódzkiego inspektora handlowego w drodze decyzji administracyjnej, przewidziana w przepisach regulujących rynek wina. Kara ta nie może być niższa od 500 złotych, przy czym jej górna granica może sięgnąć wysokości 200% uzyskanej korzyści majątkowej. Najsurowiej karane jest uczynienie sobie przez sprawcę z popełnianych przestępstw stałego źródła dochodu lub prowadzenie zakazanej działalności na szeroką skalę. Możliwe jest wówczas orzeczenie kary nawet pięciu lat pozbawienia wolności<sup>505</sup>.

### 3.4.2. Nadzwyczajne obostrzenie kary

Inną konstrukcją wzmacniającą repesyjność funkcjonujących regulacji jest nadzwyczajne obostrzenie kary. Przesłanki jego zastosowania są enumeratywnie wymienione w art. 37 § 1 k.k.s. Przed nowelizacją k.k.s. z dnia 28 lipca 2005 roku stosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary miało charakter fakultatywny.<sup>506</sup> Obecnie, po spełnieniu określonych przesłanek jego zastosowanie jest obligatoryjne. Okolicznościami powodującymi orzeczenie obostrzonej kary są: duża wartość przedmiotu czynu lub uszczuplenia należności publicznoprawnej,<sup>507</sup> zawodowy lub zorganizowany charakter popełnianych przestępstw skarbowych, recydywa skarbowa, ciąg przestępstw skarbowych, rozbójniczy sposób działania i szczególnie groźne kategorie zjawiskowe<sup>508</sup>.

W k.k.s. można wyodrębnić recydywę ogólną, występującą wówczas gdy sprawca dopuścił się więcej niż jednego przestępstwa skarbowego oraz recydywę specjalną. Dla zaistnienia drugiej z wymienionych form niezbędne jest odbycie przez sprawcę co najmniej części orzeczonej kary za poprzednio orzeczone przestępstwo skarbowe. Podkreślenia wymaga, że specjalna recydywa skarbowa ukształtowana została odmiennie niż recydywa

---

<sup>505</sup> Zob. pkt 4.1. – 4.6.

<sup>506</sup> Art. 37 § 1 k.k.s. zawierający fakultatywność nadzwyczajnego obostrzenia kary został zmieniony ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (dz.U. z dnia 16 września 2005 r., Nr 178, poz.1479).

<sup>507</sup> Zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisu art. 53 § 15 k.k.s. (tekst jednolity z dnia 27 listopada 2012 r., ogłoszony dnia 11 lutego 2013 r., Dz.U. 2013, poz. 186), duża wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia.

<sup>508</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne...*, *op.cit.*, s. 168. W ostatniej grupie przesłanek zawierają się wymienione w art. 37 § 1 pkt 7 k.k.s. nadużycie stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia i poprzez to doprowadzenie innej osoby do popełnienia przestępstwa skarbowego. Różnica między wykorzystaniem a nadużyciem stanu zależności czyli uzależnieniem osoby jest nieostra i trudna do jednoznacznego wyznaczenia. *Ibidem*, s.170.



specjalna (szczególna) w kodeksie karnym. Zgodnie z treścią art. 64 §1 k.k. przestępstwa popełnione przez recydywistę muszą być do siebie podobne i umyślne, określone w k.k. lub innych ustawach zawierających przepisy karne. Natomiast popełnione przez wielokrotnego sprawcę przestępstwa skarbowe muszą być jednorodnjowe. Przestępstwa skarbowe tego samego rodzaju są zamieszczone w tym samym rozdziale k.k.s. lub popełnione z użyciem przemocy bądź groźby jej użycia.<sup>509</sup> Inną istotną cechą odróżniającą recydywę specjalną karną od specjalnej recydywy skarbowej jest ograniczenie możliwości działania w warunkach pierwszej z nich do sprawców skazanych uprzednio jedynie na karę pozbawienia wolności, którą odbyli w rozmiarze co najmniej sześciu miesięcy i popełnili kolejne przestępstwo podobne w okresie pięciu lat po odbyciu tej kary. Dla przyjęcia, że dane działanie nastąpiło w warunkach recydywy określonej w k.k.s. uprawnia odbycie takiego samego okresu kary pozbawienia wolności, ale także sześciu miesięcy ograniczenia wolności lub zapłacenia kary grzywny w wymiarze co najmniej 120 stawek (art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s.).

Z powyższego porównania wynika, że konstrukcja specjalnej recydywy skarbowej umożliwi objęcie nią szerszego kręgu sprawców, a w konsekwencji - zastosowania wobec nich nadzwyczajnych obostrzeń. Należy jednak wskazać, że w przeciwieństwie do regulacji przyjętych w k.k. w kodyfikacji karnej skarbowej odstąpiono od wprowadzenia kategorii recydywy specjalnej wielokrotnej, tzw. multirecydywy.<sup>510</sup> W przypadku jej zaistnienia sąd karny zobowiązany jest wymierzyć sprawcy surowszą karę pozbawienia wolności (w przypadku recydywy specjalnej karnej wymierzenie surowszej kary pozbawienia wolności ma charakter fakultatywny). Recypowanie konstrukcji multirecydywy do systemu karnego skarbowego nie było konieczne, ponieważ jego represyjność została zagwarantowana zobowiązaniem sądu do stosowania nadzwyczajnych obostrzeń kary wobec sprawców znacznie szerszego katalogu przestępstw skarbowych.

Sposób wykonywania nadzwyczajnego obostrzenia kary wynika z granic zagrożenia ustawowego przewidzianych w sankcjach konkretnych przestępstw skarbowych. Wobec sprawców przestępstw zagrożonych jedynie karą grzywny do 360 stawek dziennych lub przekraczającą taką liczbę stawek orzeka się karę pozbawienia wolności w wymiarze odpowiednio do sześciu miesięcy lub do roku pozbawienia wolności albo karę ograniczenia wolności. Wobec sprawców przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności

---

<sup>509</sup> Art. 53 § 12 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 2013, poz. 186).

<sup>510</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, op.cit., s. 438. Konstrukcja multirecydywy jest zawarta w art. 64 §2 k.k. Dotyczy sprawcy, który w ciągu pięciu lat po odbyciu łącznie kary co najmniej jednego roku pozbawienia wolności popełnia wymienione w tym przepisie przestępstwo z użyciem przemocy bądź groźbą jej użycia. Sąd zobligowany jest w takim przypadku wymierzyć surowszą karę pozbawienia wolności.

orzeka się taką karę w wysokości nie niższej niż jeden miesiąc do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę. Orzeczenie takich kar nie wyłącza wymierzenia także kary grzywny grożącej za te przestępstwa skarbowe, a w ostatnim przypadku również z obostrzeniem zastosowaniem przy wymiarze kary pozbawienia wolności. Ponadto w przypadku gdy w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego doszło do uszczuplenia wymagalnej należności publicznoprawnej, sąd orzeka obowiązek jej uiszczenia w oznaczonym terminie.<sup>511</sup>

Specjalne nadzwyczajne obostrzenie kary przewidziano dla sprawców 14 przestępstw podatkowych i 7 przestępstw celnych<sup>512</sup>, których dodatkowym znamieniem jest wielka wartość kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej lub wartość przedmiotu czynu zabronionego<sup>513</sup>. Szczególny sposób obostrzenia polega na wymierzeniu przez sąd kary pozbawienia wolności w wysokości nie niższej niż trzy miesiące do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego podwójnie, co nie wyłącza możliwości wymierzenia kary grzywny przewidzianej za dane przestępstwo w wysokości do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę. Regulacja stwarzająca możliwość wymierzenia kary pozbawienia wolności w wysokości podwójnego górnego ustawowego zagrożenia jest oryginalnym rozwiązaniem przyjętym w k.k.s., niewystępującym w kodyfikacji karnej. W zamysle jej twórców miała pozwolić na bardziej skuteczną walkę z aferową przestępczością skarbową<sup>514</sup>.

### 3.4.3. Odpowiedzialność posiłkowa

Institucja odpowiedzialności posiłkowej została uregulowana w art. 24 i 25 k.k.s. Jest ona rodzajem osobistej odpowiedzialności majątkowej osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają

---

<sup>511</sup> Art.38 § 1 pkt 1,2 i 3 k.k.s.

<sup>512</sup> Do katalogu tych przestępstw skarbowych należą: uchylanie się od opodatkowania (art.54§1 k.k.s.), firmantwo (art. 55 §1 k.k.s.), oszustwo podatkowe (art. 56 §1 k.k.s.), bezprawny przywóz towaru akcyzowego (art. 63 §1-3 k.k.s.), paserstwo akcyzowe (art. 65 §1 k.k.s.), fałszerstwo znaków akcyzy (art. 67 §1 k.k.s.), bezprawny obrót znakami akcyzy (art. 70 §1,2 i 4 k.k.s.), niewłaściwe użycie wyrobu akcyzowego (art. 73a §1 k.k.s.), bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 §1 k.k.s.), niewpłacenie pobranego podatku (art. 77 §1 k.k.s.), naruszenie procedury podatkowej (art. 78 §1 k.k.s.), przemyt celny (art. 86 §1i 2 k.k.s.), oszustwo celne (art. 87 §1 i 2 k.k.s.), usunięcie towaru spod dozoru celnego (art. 90 §1 k.k.s.), paserstwo celne (art. 91 §1 k.k.s.) oraz bezpodstawny zwrot należności celnej (art. 92 §1 k.k.s.). Przestępstwa te są wymienione w art. 38 § 2 pkt.1 k.k.s.

<sup>513</sup> Zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisu art. 53 § 16 k.k.s. (tekst jednolity z dnia 27 listopada 2012 r., ogłoszony dnia 11 lutego 2013 r., Dz.U. 2013, poz. 186) duża wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia.

<sup>514</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, op.cit. s. 447.

zdolność prawną. Podmioty te ponoszą w całości lub w części odpowiedzialność za uiszczenie grzywny wymierzonej sprawcy przestępstwa skarbowego i orzeczonego wobec niego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Skarbowa odpowiedzialność posiłkowa jest możliwa gdy sprawca był zastępcą wskazanego podmiotu prowadzącym jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł lub mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Sprawca musiał być upoważniony do działania w interesie wymienionych podmiotów przez przedstawicielstwo ustawowe, bądź na podstawie oświadczenia podmiotu reprezentowanego w formie pełnomocnictwa.<sup>515</sup>

Odpowiedzialność posiłkowa traktowana jest jako nadzwyczajne narzędzie zabezpieczenia publicznych interesów finansowych. W literaturze podkreśla się oryginalność tej instytucji, występującej wyłącznie w prawie karnym skarbowym i opartej na cywilistycznej konstrukcji winy w zakresie wyboru (*culpa in eligendo*) i winy w zakresie nadzoru (*culpa in custodiendo*). Rozwiązanie to, jak wskazano wyżej, wykorzystano w konstrukcji odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione. Odpowiedzialność posiłkowa służy realnemu zabezpieczeniu interesów finansowych państwa lub j.s.t., jest orzekana obligatoryjnie, w oderwaniu od uznania sądu czy okoliczności sprawy oraz subsydiarnie w przypadku niemożności wyegzekwowania zasądzonej kary grzywny lub środka karnego. Uruchamiana jest jednakże w ostateczności, po uprzednim stwierdzeniu nieuiszczenia grzywny przez skazanego i bezskuteczności jej egzekucji z jego majątku.<sup>516</sup> Odpowiedzialnością posiłkową może zostać obciążonych kilka podmiotów, które wówczas odpowiadają solidarnie, chyba że zostanie sądownie orzeczone zakres indywidualnej odpowiedzialności poszczególnych podmiotów, wynikający ze skali osiągniętych korzyści majątkowych. Osobisty charakter tej skarbowej odpowiedzialności majątkowej sprawia, że nie obciąża ona spadku po odpowiedzialnym posiłkowo zobowiązanym. Odpowiedzialność ta nie wygasa jednak w razie śmierci sprawcy przestępstwa skarbowego, skazanego prawomocnym orzeczeniem oraz gdy grzywny bądź środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie wykonano z powodu wyjazdu skazanego zagranicę. Zgodnie z treścią przepisu art. 25 § 1 k.k.s. odpowiedzialnością posiłkową nie można obciążyć państwowych jednostek budżetowych, o których mowa

---

<sup>515</sup> J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, s. 60.

<sup>516</sup> F. Prusak, *Kodeks...*, .op.cit., s. 352-353, W. Kotowski, B. Kurzepa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s.111, F. Prusak, *Prawo...*, op.cit., s. 113-115.

w przepisach o finansach publicznych. Jednostkami budżetowymi są jednostki sektora finansów publicznych (SFP), nieposiadające osobowości prawnej, pokrywające swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzające odpowiednio na rachunek dochodów budżetu państwa bądź budżetu j.s.t. W kontekście tych ustaleń jasne jest, że celem takiego ograniczenia dopuszczalności stosowania odpowiedzialności posiłkowej jest ochrona interesów finansowych Skarbu Państwa i j.s.t.<sup>517</sup>

#### **4. Obowiązujące pozakodeksowe przepisy karne subsydiarne względem kodeksu karnego skarbowego**

##### **4.1. Uwagi wprowadzające**

Jak wspomniano, konstrukcją wzmacniającą represyjność systemu karnego skarbowego jest idealny zbieg czynów karalnych polegający na popełnieniu jednym czynem przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego, będącego jednocześnie czynem zabronionym określonym w innej ustawie i skutkujący podleganiem równoległej odpowiedzialności karnej. W stosunku do klasycznego kształtu tej instytucji ograniczono ją do możliwości wykonania jedynie najsurowszej z orzeczonych kar różnego rodzaju. Nie dotyczy jednak przypadku, gdy obok owej najsurowszej kary orzeczono także karę grzywny, która podlega łącznemu wykonaniu. Przyjęte uregulowanie nadaje cechę subsydiarności wobec k.k.s., obok k.k. także innym ustawom regulującym wytwarzanie i obrót wyrobami akcyzowymi, w tym w aktach normatywnych porządkujących wytwarzanie i obrót alkoholem etylowym, napojami spirytusowymi, wyrobami winiarskimi i tytoniowymi a także paliwami. Przedmiotem ochrony w tych ustawach jest jakość wymienionych wyrobów podlegających w przeszłości monopolowi państwowemu, nazwy geograficzne niektórych z nich, a w konsekwencji gwarantowania jakości również zdrowie publiczne. Podstawowym przedmiotem ochrony jest jednak interes finansowy Skarbu Państwa.<sup>518</sup>

---

<sup>517</sup> Formę organizacyjno-prawną jednostki budżetowej posiadają m.in. urzędy organów państwowych, trybunały, sądy, organy ochrony prawa i kontroli państwowej, urzędy j.s.t. Zob.: P. J. Lewkowicz, *Istota i rodzaje jednostek budżetowych*, komentarz do art. 11 u.f.p. w: E. Ruśkowski, J. M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op.cit., s.126, a także F. Prusak, *Kodeks...*, op.cit., s. 367-368.

<sup>518</sup> K. Kremens, *Przestępstwa gospodarcze określone w przepisach pozakodeksowych* w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego...*, op.cit., s. 707.

#### **4.2. Przestępstwa z ustawy z dnia 2.03.2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych**

Obecna nazwa ustawy<sup>519</sup> obowiązuje od wejścia w życie ustawy z dnia 13 września 2002 r. o napojach spirytusowych (u.n.s.), wyłączającej te napoje ze zbiorczej dotychczas regulacji dotyczącej wyrobu i rozlewania napojów spirytusowych, alkoholu etylowego oraz wytwarzania wyrobów tytoniowych. Ustawa<sup>520</sup> określa zasady prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wyrobu alkoholu etylowego oraz jego skażania, a także wytwarzania wyrobów tytoniowych. Alkohol etylowy zdefiniowany jest jako płyn alkoholowy uzyskany w wyniku destylacji po fermentacji alkoholowej produktów rolniczych bądź też płyn alkoholowy uzyskany w sposób syntetyczny (art. 2 pkt 1). Wyrobami tytoniowymi są natomiast tabaka oraz wyrób wyprodukowany z tytoniu przeznaczony do palenia (art. 2 pkt 2). Wyrób alkoholu etylowego i wytwarzanie wyrobów tytoniowych jest działalnością regulowaną w rozumieniu ówczesnych regulacji ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>521</sup> i wymaga wpisu do rejestru podmiotów wykonujących taką działalność. Ustawa zawiera opis trzech czynów zabronionych, w tym dwóch przestępstw. Jednym z nich jest wyrabianie alkoholu etylowego lub wytwarzanie wyrobów tytoniowych bez wymaganej rejestracji w typie podstawowym (art. 12a ust.1.) oraz kwalifikowanym, kiedy działanie dotyczy alkoholu etylowego i wyrobów tytoniowych znacznej wartości (art. 12a ust. 2.). Przestępstwo w typie podstawowym zagrożone jest grzywną, karą ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku. W typie kwalifikowanym podwyższony jest do 2 lat wymiar kary pozbawienia wolności. Czynnościami sprawczymi tego przestępstwa w zakresie alkoholu etylowego jest jego wyrabianie, skażanie, oczyszczanie lub odwadnianie. Przestępstwem jest także odkażanie alkoholu etylowego lub osłabianie w jakikolwiek sposób działania środka skażającego, co zagrożone jest grzywną, karą ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku (art. 13). W zakresie tego przestępstwa ustawa nie wymienia rodzaju zakazanego działania co pozwala na przyjęcie, iż czynnością sprawczą jest każde chemiczne przywrócenie alkoholowi nadania się do spożycia. W ustawie przewidziano zaostrzenie odpowiedzialności karnej do 3 lat pozbawienia wolności w przypadku uczynienia sobie przez sprawcę wymienionych przestępstw stałego źródła dochodu (art. 14). Przestępstwa zawarte w ustawie mogą zostać popełnione wyłącznie umyślnie, w obu postaciach zamiaru.

---

<sup>519</sup> Art. 34 pkt 1 u.n.s. (Dz.U.2002.166.1362 z późn. Zm.)

<sup>520</sup> Dz.U.2017.206 j.t.

<sup>521</sup> Dz.U.2016.1829 j.t.

#### **4.3. Przepięstwa z ustawy z dnia 21.11.2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych**

Jak wskazano wyżej obecnie obowiązującą ustawę o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych (u.w.n.s.o.g.) poprzedzała ustawa o napojach spirytusowych (u.n.s.) z 2002 r., regulująca także problematykę wyrobu alkoholu etylowego i wyrobów tytoniowych. Zawierała dwa przepisy karne, penalizujące wyrób lub wprowadzenie do obrotu napojów spirytusowych wbrew przepisom ustawy oraz wyrób lub rozlew napojów spirytusowych bez wpisu do rejestru (art.30 i 31 u.n.s.). Powstanie odrębnej regulacji ustawowej w zakresie napojów spirytusowych było konsekwencją akcesji Polski do UE i konieczności dostosowania przepisów krajowych do obowiązujących rozwiązań wspólnotowych.<sup>522</sup>

W u.w.n.s.o.g. określone zostały zasady prowadzenia działalności gospodarczej dotyczące wyrobu, rozlewu i obrotu napojami spirytusowymi oraz ochrony ich oznaczeń geograficznych, a także wymagania dotyczące napojów spirytusowych w zakresie nieuregulowanym, implementowanym wprost do ustawy, rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 110/2008 z dnia 15 stycznia 2008 r. w sprawie definicji, opisu, prezentacji, etykietowania i ochrony oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych oraz uchylającym rozporządzenie Rady (EWG) nr 1576/89.<sup>523</sup> Rozporządzenie to zawiera definicję napoju spirytusowego oraz jego wyrabiania (art. 2 ust.1).

W u.w.n.s.o.g. znajdują się opisy czterech rodzajów zachowań będących przestępstwami. Należą do nich: używanie bez uprawnienia oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych, wyrabianie i oznaczanie tych wyrobów w sposób niezgodny z prawem oraz wyrabianie i rozlewanie takich napojów bez wpisu do rejestru prowadzonego przez ministra rolnictwa. Pierwsze z tych przestępstw popełnia osoba nieuprawniona do wprowadzenia do obrotu napoju spirytusowego oznaczonego geograficznie (art. 41 ust.1). Wobec braku w ustawie wskazania osób uprawnionych do używania oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych, konieczne jest analogiczne posiłkowanie się

---

<sup>522</sup> W UE problematykę tą reguluje rozporządzenie Rady 1576/89/EWG z dnia 29 maja 1989 r. ustanawiające ogólne zasady definiowania, opisu i prezentacji napojów spirytusowych (Dz.Urz. WE L Nr 160, s.1) znolizowane rozporządzeniem Rady (EWG) Nr 3280/92 z dnia 9 listopada 1992 r. (Dz.Urz. WE L Nr 327 s.3), rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 3378/94 z 22 grudnia 1994 r. (Dz.Urz. WE L Nr 366 s.1) oraz rozporządzenie Komisji (EWG) 1014/90 z dnia 24 kwietnia 1990 r. ustanawiające szczegółowe zasady definiowania, opisu i prezentacji napojów spirytusowych (Dz.Urz. WE L Nr 105, s.9).

<sup>523</sup> Dz.Urz. WE L 39, s. 16.

rozwiązaniami zastosowanymi w regulacjach problematyki oznaczeń geograficznych innych produktów spożywczych, zgodnie z którymi prawo do używania w obrocie nazwy lub oznaczenia geograficznego produktu rolnego lub spożywczego wpisanego na listę produktów podlegających ochronie, posiada podmiot wytwarzający takie produkty zgodnie z wymaganiami specyfikacji.<sup>524</sup> Podstawą uzyskania wpisu na listę chronionych oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych jest wykazanie, że napój ten swoje właściwości i charakterystyczne cechy związane z oddziaływaniem m.in. czynników naturalnych zawdzięcza pochodzeniu z miejsca bądź regionu, do którego nawiązuje jego nazwa i tam odbywają się wszystkie etapy produkcji (art. 13 ust.2). Karane jest również używanie w obrocie oznaczenia geograficznego wpisanego na listę z naruszeniem warunków zawartych w opisie napoju spirytusowego, gwarantujących jakość wyrobu (art. 41 ust.2). Innym przestępstwem jest wyrabianie napojów spirytusowych niezgodnie ze sposobem produkcji, technologią lub parametrami jakościowymi określonymi w ustawie, w wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych lub w powołanym wyżej rozporządzeniu PE i Rady nr 110/2008 (art. 42 ust.1). W ustawie określono wymagania w zakresie technologii i jakości dotyczące napojów spirytusowych opatrzonych oznaczeniami geograficznymi nawiązującymi do całego obszaru kraju, w rozporządzeniu ministra rolnictwa odnoszącymi się do określonego regionu (np. "Żubrówka"), natomiast w szczegółowe wymagania dla kilkudziesięciu kategorii napojów spirytusowych, np. wódki, rumu, brandy itd. znalazły się w rozporządzeniu PE i Rady. To ostatnie rozporządzenie wskazywane jest w literaturze przedmiotu jako klasyczny przykład bezpośredniego stosowania przepisów prawa unijnego przez polski system prawny i wymiaru sprawiedliwości.<sup>525</sup> Niezbędne bowiem jest sięganie wprost do jego przepisów w przypadku procedowania w zakresie także kolejnego przestępstwa znajdującego się w u.w.n.s.o.g., polegającego na oznaczaniu napojów spirytusowych niezgodnie z wymaganiami określonymi w rozporządzeniu PE i Rady dotyczącymi ich definicji lub opisu bądź prezentacji, i wprowadzania ich do obrotu (art. 43 ust.1). Przedstawione przestępstwa w typie podstawowym, zagrożone są karą grzywny, ograniczenia wolności i pozbawienia wolności do 2 lat. Taką karą zagrożone jest również przygotowanie do popełnienia tych przestępstw oraz popełnienie ostatniego znajdującego się w ustawie przestępstwa wyrabiania lub rozlewania napojów spirytusowych o znacznej wartości, przez podmiot nie zarejestrowany w rejestrze ministra rolnictwa (art. 44 ust.2). Typ

---

<sup>524</sup> Art. 37 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o rejestracji i ochronie nazw i znaczeń produktów rolnych i środków spożywczych oraz o produktach tradycyjnych (Dz.U. z 2005 r. Nr 10, poz. 68 z późn. zm.).

<sup>525</sup> K. Kremens, *Przestępstwa gospodarcze...*, op.cit., s. 712.

podstawowy tego przestępstwa przewiduje karę grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku (art. 44 ust.1). Typy kwalifikowane pierwszej grupy przestępstw, poprzez uczynienie sobie z ich dokonywania stałego źródła dochodu oraz przygotowania do ich popełnienia, przewidują surowsze zagrożenie karą - od 6 miesięcy do 5 lat pozbawienia wolności. Przestępstwa z u.w.n.s.o.g. ścigane są z urzędu, mogą być popełnione tylko umyślnie, w zamiarze bezpośrednim lub ewentualnym.

#### **4.4. Przestępstwa z ustawy z dnia 12.05.2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i obrocie rynku wina**

Uchwalenie obecnie obowiązującej ustawy regulującej zasady wyrobu, rozlewu i obrotu winem, prowadzenia działalności gospodarczej w tej dziedzinie oraz organizacji rynku wina (u.w.r.w.) jest konsekwencją ustanowienia przepisów wewnątrzwspólnotowych, porządkujących ten obszar działalności gospodarczej.<sup>526</sup> W ustawie zawarto definicję wyrobów winiarskich i ich rozlewu, co ma znaczenie praktyczne także dla orzekania w sprawach wynikających z poprzednio omawianych ustaw. Znajduje się w niej kilkanaście opisów czynów zabronionych, w większości stanowiących wykroczenia. Dwa przepisy przewidują odpowiedzialność karną. Powoduje nią wyrabianie i rozlewanie wyrobów winiarskich bez uprzedniego wpisu do rejestru (art. 81) oraz nieuprawnione wprowadzenie do obrotu takich wyrobów z naruszeniem przepisów chroniących ich wpisane do rejestru nazwy i oznaczenia geograficzne (art. 83).<sup>527</sup> Mogą one zostać popełnione jedynie przez osoby produkujące wino celem wprowadzenia go do obrotu. Czynnością sprawczą pierwszego z wymienionych przestępstw jest wyrób i rozlew wyrobów winiarskich, przez co rozumie się rozlewanie wina do opakowań jednostkowych. Działanie to musi być nierejestrowane, bowiem produkcja i obrót winem jest działalnością regulowaną i wymaga uzyskania wpisu do rejestru prowadzonego przez ministra rolnictwa poprzedzonego spełnieniem określonej w u.w.r.w. procedury. W typie podstawowym przestępstwo to jest zagrożone grzywną, karą ograniczenia wolności i pozbawienia wolności do roku, natomiast dopuszczenie się tego

---

<sup>526</sup> Rozporządzenie Rady (WE) Nr 479/2008 z dnia 29 kwietnia 2008 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku wina, zmieniające rozporządzenia (WE) Nr 1493/1999, (WE) Nr 1782/2003, (WE) Nr 1290/2005 i (WE) Nr 3/2008 oraz uchylające rozporządzenia (EWG) Nr 2392/86 i (WE) Nr 1493/1999 (Dz.Urz. UE L Nr 148, s.1) a także rozporządzenie Rady (WE) Nr 1234/2007 z dnia 22 października 2007 r. o jednolitej wspólnej organizacji rynku (Dz.Urz. UE L Nr 299, s.1).

<sup>527</sup> Poprzedzająca u.w.r.w. ustawa z dnia 25 lipca 2001 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich oraz obrocie tymi wyrobami (Dz.U. z 2001 r. Nr 128, poz. 1401) zawierała podobne określenie przestępstw, odpowiednio w art. 29 i 36. Przy czym produkowanie wina wymagało wówczas obok rejestracji, także uzyskania zezwolenia. Ponadto przestępstwami było określone w ówczesnych art. 37 i 38 niewdrożenie systemu kontroli wewnętrznej, niewyznaczenie kontrolera jakości, nie dysponowanie planem obiektów produkcyjnych oraz produkowanie wina i wprowadzanie go do obrotu niezgodnie z wymaganiami określonymi w ustawie, które obecnie stanowią wykroczenia z art.84 i 85 u.w.r.w.



czynu względem wyrobów winiarskich znacznej wartości podwyższa zagrożenie karą pozbawienia wolności do 2 lat. Tak określona surowsza kara jest przewidziana za przygotowanie i dokonanie drugiego z przestępstw zawartych w u.w.r.w. Przesłpstwo to może zostać dokonane poprzez wprowadzenie do obrotu wyrobów winiarskich oznaczonych nazwą wpisaną na listę takich wyrobów i podlegającą tzw. tymczasowej ochronie krajowej<sup>528</sup> lub oznaczonych nazwą mylącą, podobną do wpisanych na listę wyrobów winiarskich. Może zostać popełnione również poprzez umieszczenie na wyrobie winiarskim lub jego opakowaniu nazwy podlegającej ochronie bądź używanie jej w inny nieuprawniony sposób (np. do promocji swoich wyrobów). Zaostrzenie kary pozbawienia wolności poprzez umożliwienie jej wymierzenia od 3 miesięcy do 5 lat przewidziane jest za uczynienie sobie z popełnienia tego przestępstwa stałego źródła dochodu a także popełnienia go w stosunku do wyrobów winiarskich znacznej wartości (obecnie powyżej 200.000 zł). Występki znajdujące się w u.w.r.w. można popełnić jedynie umyślnie, w zamiarze bezpośrednim lub ewentualnym i są ścigane z urzędu.

#### **4.5. Przesłpstwa z ustawy z dnia 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi**

Obowiązująca obecnie ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (u.w.t.p.a.) jest piątym od odzyskania niepodległości aktem prawnym regulującym konsumpcję i dostępność alkoholu. Poprzednie ustawy antyalkoholowe uchwalono w okresie międzywojennym, w latach 1920 i 1931 oraz dwie po wojnie w roku 1956 i 1959.<sup>529</sup> Treść unormowań podlegała modyfikacjom dotyczącym definicji napoju alkoholowego i zakresu reglamentacji obrotu tymi napojami. W interesującym tu zakresie już w okresie obowiązywania aktualnie obowiązującej ustawy kilkakrotnie dokonywano kontrawencjonalizacji przewidzianych w niej czynów zabronionych i ich ponownej

---

<sup>528</sup> Trwającej do dokonania wpisu nazwy wyrobu winiarskiego do rejestru chronionych nazw pochodzenia oraz chronionych oznaczeń geograficznych lub odmowy dokonania takiego wpisu-art.70 sut.1 u.w.r.w. Ochrona nazw zarejestrowanych w unijnym rejestrze chronionych nazw i oznaczeń geograficznych jest realizowana przez art. 88 u.w.r.w., mający charakter karno-administracyjny i przewidujący za identyczne zachowanie wobec takich nazw i oznaczeń karę pieniężną w wysokości do 200% korzyści majątkowej uzyskanej lub możliwej do uzyskania za wprowadzone do obrotu wyroby winiarskie, nie niższą niż 500 zł. Kara jest wymierzana przez właściwego miejscowo wojewódzkiego inspektora jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych. IJHARS została utworzona na podstawie ustawy z dnia 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. (Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz. 44 z późn. zm.).

<sup>529</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1920 r. o ograniczeniach w sprzedaży napojów alkoholowych (t.j. Dz.U. z 1922 r. Nr 35, poz.299), ustawa z dnia 21 marca 1931 r. o ograniczeniu w sprzedaży, podawaniu i spożyciu napojów alkoholowych (przeciwalkoholowa) (Dz.U. Nr 51, poz. 423 ze zm.), ustawa z dnia 27 kwietnia 1956 r. o zwalczaniu alkoholizmu (Dz.U. Nr 12, poz. 62) i ustawa z dnia 10 grudnia 1959 r. o zwalczaniu alkoholizmu (D.z.U. Nr 69, poz. 434 z późn. zm.).

kryminalizacji, a także depenalizacji przypisanych im zagrożeń karnych.<sup>530</sup> Ustawa zawiera opis czterech przestępstw „alkoholowych” zagrożonych karą grzywny, której rozmiar jest określony odmiennie dla dwóch przestępstw (art. 43 ust. 1 i 2), poprzez odesłanie do przepisów o postępowaniu karnym oraz dla dwóch pozostałych (art. 45<sup>2</sup> ust.1 i 45<sup>3</sup> ust. 3), gdzie został określony kwotowo od 10.000 do 500.000 zł. Przestępstwem jest sprzedawanie i podawanie napojów alkoholowych w wypadkach kiedy jest to zabronione, bez zezwolenia albo wbrew jego warunkom, a także niedopełnienie obowiązku w zakresie nadzoru i dopuszczenie do takich zachowań przez osoby podległe. Chodzi o sprzedaż i podaż alkoholu osobom nietrzeźwym, małoletnim, na terenie szkół, innych placówek oświatowo-wychowawczych, środkach masowej komunikacji i innych przypadkach wymienionych w u.w.t.p.a. Przestępstwo to jest umyślne i ma charakter formalny, dla jego bytu nie ma znaczenia ilość i rodzaj czy ewentualna konsumpcja sprzedanego alkoholu. Odesłanie do k.k. umożliwia orzeczenie za takie czyny grzywny w liczbie od 10 do 540 stawek w wysokości od 10 do 2.000 zł. Grzywna określona kwotowo we wskazanym wyżej wymiarze może zostać orzeczona za prowadzenie bez zezwolenia obrotu hurtowego napojami alkoholowymi oraz reklamy lub promocji napojów alkoholowych bądź podawanie informacji o sponsorowaniu imprezy masowej z naruszeniem ograniczeń przewidzianych w art. 13<sup>1</sup> ust. 5 i 6 u.w.t.p.a.. Ograniczenia te dotyczą formy informowania o sponsorach, których zasadniczą działalnością jest produkcja i sprzedaż napojów alkoholowych od 8 do 18% oraz powyżej 18%. W u.w.t.p.a. przewidziano również przypadek mniejszej wagi dla prowadzenia bez zezwolenia hurtowego obrotu napojami alkoholowymi. W literaturze podkreśla się wątpliwy status prawnokarny tej postaci czynu zabronionego, zagrożonego grzywną w wysokości do 5.000 zł. Przyjmuje się, że stanowi on wykroczenie.<sup>531</sup>

#### **4.6. Przestępstwa z ustawy z dnia 9.11.1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych**

Obowiązująca od blisko 20 lat ustawa o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (u.t.w.t.) jest pierwszym aktem regulującym produkcję, obrót, używanie oraz jednocześnie przeciwdziałanie szkodliwym skutkom palenia tytoniu. Tekst ustawy zawiera szereg zakazów i nakazów dotyczących palenia wyrobów tytoniowych, ich

---

<sup>530</sup> V. Konarska-Wrzosek, *Prawnokarna ochrona zdrowia somatycznego, psychicznego i moralnego społeczeństwa przed skutkami picia alkoholu* w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego...*, op.cit. s. 434.

<sup>531</sup> *Ibidem.* s. 438.

produkcji, wprowadzania do obrotu<sup>532</sup>, sprzedaży, reklamy, promocji, sponsorowania i eksponowania w punktach sprzedaży. W u.t.w.t. znajdują się definicje wymienionych sformułowań oraz wyrobów tytoniowych i substancji szkodliwych dla zdrowia. Trzy przepisy zawierają opis 11 zachowań skutkujących odpowiedzialnością karną. Wszystkie przestępstwa zagrożone są karami wolnościowymi: grzywną do 200.000 zł albo karą ograniczenia wolności albo obu tymi karami łącznie. Wyjątek stanowi stosowanie w procesie produkcji wyrobów tytoniowych dodatków zwiększających uzależnienie od nikotyny (art. 12b), dla którego w kumulatywno-alternatywnej konstrukcji sankcji karnej podwyższono wysokość grzywny do 500.000 zł. Przestępstwem jest umieszczanie na opakowaniach wyrobów tytoniowych wszelkich graficznych i wyrażanych tekstem przekazów sugerujących mniejszą szkodliwość danego wyrobu w porównaniu do innych (art. 12a). Oba omawiane przestępstwa mogą być dokonane tylko przez producenta i mają charakter formalny (bezsukutowy). Karane jest również produkowanie i wprowadzanie do obrotu wyrobów tytoniowych o zawartości szkodliwych substancji przekraczającej dopuszczalne normy i bezdymnych wyrobów tytoniowych (z wyjątkiem tabaki), wprowadzanie do obrotu wyrobów tytoniowych bez uwidocznienia informacji o następstwach używania tytoniu lub o zawartości substancji szkodliwych, reklamowanie, promowanie, sponsorowanie i eksponowanie wyrobów tytoniowych w punktach sprzedaży, wbrew postanowieniom zawartym w u.t.w.t. (art. 8 ust.1-3). Przestępstwa te mają charakter powszechny, chyba że zostały popełnione w zakresie działalności przedsiębiorcy, kiedy za sprawcę czynu uznaje się osobę odpowiedzialną za wprowadzenie wyrobów tytoniowych do produkcji, obrotu handlowego lub za organizację rynku (art. 14). Ścigane z urzędu występki z u.t.w.t. mogą być dokonane przez działanie umyślne przybierające postać zamiaru bezpośredniego lub ewentualnego.

#### **4.7. Przestępstwa z ustawy z dnia 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontroli jakości paliw**

Obowiązująca od 1 stycznia 2007 r. ustawa o systemie monitorowania i kontroli jakości paliw (u.s.m.j.p.) jest trzecim z kolei aktem regulującym zasady funkcjonowania kontroli jakości paliw służących do napędu pojazdów i maszyn, a także używanych do spalania w instalacjach energetycznych oraz przez rolników na własny użytek. Pierwsza z poprzedzających ją ustaw, uchwalona w roku 2003, zawierała określenie dwóch przestępstw

---

<sup>532</sup> Wprowadzanie do obrotu to przekazywanie przedmiotu obrotu przez producenta lub importera po raz pierwszy do obrotu handlowego. Uchwała SN (7) z dnia 21 września 2005 r., I KZP 29/05, OSNK 2005, Nr 10, poz. 90.

polegających na obrocie niespełniającymi wymagań jakościowych paliwami ciekłymi oraz uniemożliwianiu lub utrudnianiu przeprowadzenia kontroli ich jakości.<sup>533</sup> Z kolei ustawa uchwalona już w kolejnym roku rozszerzyła penalizację na biopaliwa ciekłe.<sup>534</sup> Obecna ustawa poszerzyła katalog paliw o gaz skroplony, sprężony gaz ziemny, skroplony gaz ziemny, lekki i ciężki olej opałowy i inne paliwa odnawialne (art. 2), które winny spełniać określone dla poszczególnych paliw wymagania jakościowe podczas transportu, magazynowania, gromadzenia w stacjach zakładowych i wprowadzania do obrotu (art. 3). Wymienione w u.s.m.j.p. chronione dobra prawne to środowisko, zdrowie ludzkie, interes konsumentów i prawidłowa praca silników pojazdów i maszyn. W literaturze kwestionuje się ten ostatni przedmiot ochrony oraz wskazywaną przez niektórych autorów jako przedmiot ochrony prawidłowość funkcjonowania kontroli paliw, wskazując, iż mają one charakter wtórny i podporządkowany ochronie wcześniej wymienionych dóbr prawnych.<sup>535</sup>

W u.s.m.j.p. znajduje się pięć przepisów karnych o charakterze blankietowym, odsyłających do właściwych regulacji ustawowych i wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych. Istotny dla przypisania określonego przestępstwa jest słowniczek ustawowy (art. 2), zawierający definicje pojęć niezbędnych dla realizowania ustawy, m.in. paliw, paliw ciekłych, stałych, przedsiębiorcy, rolnika, magazynowania, gromadzenia itd. Przestępstwa z u.s.m.j.p. mają charakter umyślny, z wyjątkiem nieumyślnego wytwarzania, transportowania, gromadzenia w stacji zakładowej lub wprowadzania do obrotu paliw niespełniających wymagań jakościowych, które zagrożone jest wyrażona kwotowo grzywną od 25.000 do 250.000 zł (art. 31 ust. 5). Umyślne popełnienie tych przestępstw jest karane grzywną od 50.000 do 500.000 zł lub karą pozbawienia wolności do lat 3. W sytuacji gdy przestępstwa te dotyczą paliw znacznej wartości, przewidziana sankcja alternatywna jest surowsza, przewidująca grzywnę od 100.000 do 1 mln zł lub od 3 miesięcy do 5 lat pozbawienia wolności. W przypadku mniejszej wagi przewidziana jest grzywna do 25.000 zł (art. 31 ust. 3 i 4). Są to przestępstwa powszechne i skutkowe (poza magazynowaniem paliw). Indywidualny charakter ma przestępstwo wytwarzania przez rolnika na własny użytek, biopaliwa ciekłego niespełniającego wymagań jakościowych (art. 32). Indywidualne są również przestępstwa wprowadzenia do obrotu takiego biopaliwa lub stosowania go bez zgłoszenia przez właściciela lub użytkownika wybranej floty (grupy pojazdów). Charakter

---

<sup>533</sup> Art. 21 i 22 ustawy z dnia 10 stycznia 2003 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw ciekłych (Dz.U. z 2003 r. Nr 17, poz. 154 z późn. zm.).

<sup>534</sup> Art. 23 i 24 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych (Dz.U. z 2004 r. Nr 34, poz. 293 z późn. zm.).

<sup>535</sup> Zob.: D. Gruszecka, *Przestępstwa przeciwko obrotowi handlowemu i reglamentacji gospodarczej* w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego...*, op.cit., s. 723.

powszechny ma natomiast: - wprowadzenie do obrotu biopaliwa ciekłego, przeznaczonego do stosowania przez inne podmioty niż właściciele lub użytkownicy flot transportowych (art. 33 ust. 4), - stosowanie niespełniającego wymagań jakościowych oleju do silników statków rzecznych i ciężkiego oleju opałowego (art. 34 ust. 1-2). Wymienione przestępstwa zagrożone są wyłącznie grzywną określoną granicami kodeksowymi (art. 33 k.k.). Uchwalone w 2014 r. dwie, następujące po sobie nowelizacje u.s.m.j.p.<sup>536</sup> przyniosły kryminalizację wprowadzenia do obrotu niespełniającego wymagań jakościowych paliwa stałego pochodzącego z importu, co zagrożone jest alternatywnie grzywną do 500.000 zł bądź karą pozbawienia wolności do lat 3. W przypadku mienia znacznej wartości sankcja jest surowsza i ma postać grzywny do 1 mln zł lub kary pozbawienia wolności od 3 miesięcy do 5 lat. Przestępstwo to ma również formę nieumyślną, a także przypadek mniejszej wagi zagrożone jedynie zróżnicowaną kwotowo grzywną (art. 34a). Aktualne brzmienie końcowego przepisu karnego u.s.m.j.p. zostało nadane przez wspomniane ubiegłoroczne nowelizacje. Penalizuje on uniemożliwianie lub utrudnianie kontroli lub usuwanie paliwa lub paliwa stałego zabezpieczonego w wyniku kontroli. Działanie takie karane jest grzywną, karą ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności do roku. (art. 35).

## 5. Praktyka orzecznicza w zakresie przestępstwa podatkowych

Jednym z istotnych elementów składających się na represyjność każdego systemu prawnego jest, obok ilości penalizowanych zachowań, surowości przewidzianych sankcji, czy długotrwałości prowadzonych postępowań, także praktyczne stosowanie prawa przez uprawnione do tego organy. Dotyczy to również systemu karnego skarbowego, w tym podatkowego. Praktykę orzeczniczą w tym zakresie, poza organami skarbowymi, kształtują przede wszystkim sądy spełniając doniosłą rolę w mechanizmie ochrony interesów państwa. Na przestrzeni ostatnich lat można zaobserwować zwiększanie się liczby osób skazanych za przestępstwa karno skarbowe, po spadku liczby osób skazanych za takie przestępstwa w latach 2007 – 2009 w stosunku do roku 2006.

W roku **2006** ogółem w Polsce za przestępstwa skarbowe skazano 5.439 osób, przy łącznej liczbie 462.937 osób skazanych za wszystkie przestępstwa. Najwięcej, bo 5.154 osoby skazano na grzywnę, 271 osób na karę pozbawienia wolności, 10 - na karę ograniczenia

---

<sup>536</sup> Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw i niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 1088) weszła w życie z dniem 14 października 2014 r., natomiast ustawa z dnia 10 października 2014 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw i niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 1395) weszła w życie z dniem 14 listopada 2014 r.,

wolności. Tą ostatnią karę określano poprzez świadczenie nieodpłatnej pracy na cele publiczne. Wymierzano ją za przestępstwa narażenia podatku na uszczuplenie, oszustwo podatkowe i paserstwo wyrobów akcyzowych<sup>537</sup>.

Spośród wymierzonych 271 kar pozbawienia wolności 35 orzeczono bez zawieszenia ich wykonania. Najczęściej wymierzaną była kara 1 roku pozbawienia wolności, którą orzeczono w 116 przypadkach, przy czym w 100 zawieszono jej wykonanie. Najrzadziej, bo tylko czterokrotnie wymierzano najsurowsze kary od 2 do 3 lat pozbawienia wolności oraz sześciokrotnie najłagodniejsze - w wymiarze do 3 miesięcy pozbawienia wolności. Największą grupę - 4.709 osób skazanych stanowią winni popełnienia przestępstw podatkowych. Popełnienie tych przestępstw było karane najsurowiej, tj. karą pozbawienia wolności. Najczęściej orzekano ją za paserstwo wyrobów akcyzowych - 93 razy, oszustwo podatkowe - 57 razy oraz narażenie podatku na uszczuplenie - 38 razy. Przestępstwem, za które karą pozbawienia wolności karano najrzadziej, bo tylko 4-krotnie była nieterminowa wpłata podatku, jednak we wszystkich orzeczonych przypadkach kary tej nie zawieszano. Pozostałe rodzaje przestępstw skarbowych usytuowanych poza rozdziałem „podatkowym” rzadko były karane najsurowszą karą, wśród nich jedynie za paserstwo celne 16 razy wymierzono karę pozbawienia wolności, w tym tylko raz bez zawieszenia.

Jak wyżej wskazano „najchętniej” orzekaną karą za przestępstwa skarbowe była kara grzywny. Najczęściej bo w 1.421 przypadkach, wymierzono ją w rozmiarze od 500 do 1000 zł. Najrzadziej (trzynastokrotnie) orzeczono grzywnę w rozmiarze od 101 do 200 zł. Najliczniej karane grzywną przestępstwa podatkowe to narażenie na uszczuplenie podatkowe - 1018 skazań, oszustwo podatkowe - 948 i paserstwo wyrobów akcyzowych - 846<sup>538</sup>.

W roku **2007** na ogólną liczbę 426.377 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 4.338 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 3.843 osoby. Na grzywnę skazano 4.057 osób, przy czym w najczęściej wymierzano ją wysokości od 1000 zł do 5000 zł. w stosunku do 2.524 osób. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie - 963 razy oraz paserstwo wyrobów akcyzowych i oszustwo podatkowe.

Karę ograniczenia wolności wymierzono jedynie sześciu osobom, które dopuściły się oszustw podatkowych i narazili podatek na uszczuplenie, przy czym kwota podatku

---

<sup>537</sup> W danych Ministerstwa Sprawiedliwości zawartych w opracowaniu *Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary - czyn główny w latach 2006 - 2010* sporządzonym przez Wydział Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości Warszawa 2011, nie podano liczby kar ograniczenia wolności orzeczonych za poszczególne przestępstwa skarbowe tłumacząc to koniecznością zachowania tajemnicy statystycznej w rozumieniu ustawy z dnia 29 czerwca 1995 roku o statystyce publicznej (Dz.U nr 89 poz. 439 z późniejszymi zmianami).

<sup>538</sup> *Ibidem*.

narażonego na uszczuplenie była we wszystkich przypadkach małej wartości. Kara polegała na wykonaniu nieodpłatnej pracy na cele publiczne.

W skali zbliżonej do poprzedniego roku bo, 273 osoby skazano na karę pozbawienia wolności. W 29 przypadkach odstąpiono od zawieszenia jej wykonania. Najwyższą liczbę, 109 osób skazano na karę w wymiarze od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności, przy czym 10 osobom kary nie zawieszono. W roku 2007 nie orzeczono kary pozbawienia wolności w wymiarze ponad 2 lat. Na karę 2 lat pozbawienia wolności skazano 7 osób za oszustwo podatkowe (3 bez zawieszenia) oraz 5 osób za narażenie podatku na uszczuplenie<sup>539</sup>.

Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 91, narażenia podatku na uszczuplenie – 63 i oszustwa podatkowego – 56. Sprawcy przestępstw innych niż podatkowe, najliczniej ukarani zostali karą pozbawienia wolności za paserstwo celne – 13 osób, którym wykonanie kary zawieszono.

W roku **2008** na ogólną liczbę 420.729 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 4.512 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 3.660 osób. Na grzywnę skazano 4.142 osoby, przy czym najwięcej na grzywnę w wysokości od 1000 do 5000 zł – 2.485 osób. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie – 1013 razy oraz za oszustwo podatkowe i paserstwo wyrobów akcyzowych. W 2008 roku stosunkowo liczną grupę 175 osób skazano na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej (art. 83 § 1 k.k.s.). Stanowi to istotną zmianę w stosunku do poprzedniego roku, kiedy to łącznie skazano za to przestępstwo jedynie 10 osób (w roku 2006 – 116 osób).

Karę ograniczenia wolności wymierzono jedenastu osobom, które dopuściły się oszustw podatkowych i narazili podatek na uszczuplenie oraz wyprowadziły ze składu podatkowego wyroby akcyzowe bez znaków akcyzy, przy kwocie podatku narażonego na uszczuplenie o małej wartości. Kara w 10 przypadkach polegała na wykonaniu nieodpłatnej pracy na cele publiczne, jeden raz orzeczono potrącenie wynagrodzenia za pracę na cel społeczny wskazany przez sąd.

W roku 2008 za przestępstwa z k.k.s. 356 osób skazano na karę pozbawienia wolności. W 57 przypadkach odstąpiono od zawieszenia jej wykonania. Najwięcej osób skazano na kary od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności 163 osoby – 22 osobom kary nie zawieszono, oraz od 1 do 2 lat pozbawienia wolności 56 osób – 11 osobom kary nie

---

<sup>539</sup> *Ibidem*. W powoływanym zestawieniu z niezrozumiałych powodów nie ujawniono liczby osób skazanych z art. 54 § 1 k.k.s. na karę 2 lat pozbawienia wolności wobec których odstąpiono od zawieszenia wykonania tej kary, jednocześnie podając dane w tym zakresie dotyczące osób skazanych na tą i inne kary za inne przestępstwa.

zawieszono. Natomiast karę 2 lat pozbawienia wolności wymierzono 21 osobom, (8 osób za narażenie podatku na uszczuplenie oraz 6 osób za oszustwo podatkowe), spośród których 3 nie zawieszono jej wykonania. W roku 2008 orzeczono również karę pozbawienia wolności w wymiarze ponad 2 lat za narażenie podatku na uszczuplenie<sup>540</sup>. Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 99, narażenia podatku na uszczuplenie i oszustwa podatkowego.

W roku **2009** na ogólną liczbę 415.272 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 4.236 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 3.562 osoby. Na grzywnę skazano 3894 osoby, przy czym najczęściej w wysokości od 1000 zł do 5000 zł (2.296 osób). Najczęściej orzekano ją za narażenie podatku na uszczuplenie (991 razy), oszustwo podatkowe (738), paserstwo wyrobów akcyzowych i za nieterminową wpłatę podatku. Podobnie jak w 2008 roku liczną grupę (155 osób) skazano na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej. W stosunku do poprzedniego roku skazano za to przestępstwo o 20 osób mniej.

Karę ograniczenia wolności wymierzono sześciu osobom, które dopuściły się oszustw podatkowych i paserstwa wyrobów akcyzowych. W 5 przypadkach kara polegała na wykonaniu nieodpłatnej pracy na cele publiczne, jeden raz orzeczono potrącenie wynagrodzenia za pracę na cel społeczny wskazany przez sąd.

W roku 2009 za popełnienie przestępstw skarbowych 322 osoby skazano na karę pozbawienia wolności. W 61 przypadkach odstąpiono od zawieszenia jej wykonania. Najczęściej orzekano tą karę w przedziale od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności - skazano 100 osób (16 osobom kary nie zawieszono) oraz od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności - 147 osób (27 osobom kary nie zawieszono). Karę 2 lat pozbawienia wolności wymierzono 31 osobom, spośród których 5 nie zawieszono jej wykonania. W roku 2009 nie orzeczono kary pozbawienia wolności w wymiarze ponad 2 lat. Orzeczono natomiast karę zawierającą się w przedziale wymiaru od 3 do 5 lat pozbawienia wolności, za narażenie podatku na uszczuplenie. W zestawieniu brak jest bliższych danych dotyczących jej rozmiaru, wykonania i zawieszenia.

Karę 1 roku pozbawienia wolności, podobnie jak karę w wymiarze od 1 do 2 lat pozbawienia wolności najczęściej orzekano za paserstwo wyrobów akcyzowych – 20 razy, oszustwo podatkowe, narażenie na uszczuplenie podatkowe i wprowadzenie w błąd organu podatkowego.<sup>541</sup>. Na karę 2 lat pozbawienia wolności najwięcej osób skazano za oszustwo

---

<sup>540</sup> *Ibidem*.

<sup>541</sup> Dane o liczbie i wykonaniu tych kar, podobnie jak w sygnalizowanych wcześniej przypadkach objęto tajemnicą statystyczną.



podatkowe, za narażenie podatku na uszczuplenie oraz za wydanie wyrobów bez oznaczenia znakami akcyzy. Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa narażenia podatku na uszczuplenie – 100 (bez zawieszenia 20), oszustwa podatkowego – 73 (bez zawieszenia 19), paserstwa wyrobów akcyzowych i wprowadzenia w błąd organu podatkowego.

W roku **2010** na ogólną liczbę 432.891 osoby skazane, za przestępstwa skarbowe skazano 6.257 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 5.718 osób. Na grzywnę skazano 5.829 osób, przy czym dominujące były grzywny w przedziale od 1000 zł do 5000 zł – skazano na nią 3420 osób i w wysokości ponad 5000 złotych – 1280 osób. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie – 1285 razy, paserstwo wyrobów akcyzowych – 1213, oszustwo podatkowe i za nieterminową wpłatę podatku. Liczną grupę 182 osób skazano na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej. W stosunku do poprzedniego roku skazano za to przestępstwo o 27, a do roku 2008 o 7 osób więcej.

Karę ograniczenia wolności wymierzono 14 osobom, które dopuściły się oszustw podatkowych, paserstwa wyrobów akcyzowych i nieterminowych wpłat podatków. W 13 przypadkach kara polegała na wykonaniu nieodpłatnej pracy na cele publiczne, jeden raz orzeczono potrącenie wynagrodzenia za pracę na cel społeczny wskazany przez sąd.

W 2010 roku 413 osoby skazano na karę pozbawienia wolności. W 60 przypadkach odstąpiono od zawieszenia jej wykonania. Podobnie jak w roku poprzednim najchętniej orzekano kary w wymiarze od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności - wobec 119 osób, 10 osobom kary nie zawieszono, oraz od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności - skazano 185 osób, 24 osobom kary nie zawieszono. W roku 2010 orzeczono kary pozbawienia wolności w wymiarze ponad 2 lat za narażenie podatku na uszczuplenie oraz karę 3 lat pozbawienia wolności, za wprowadzenie w błąd organu podatkowego. W zestawieniu statystycznym brak jest dodatkowych danych dotyczących tych kar.

Karę 1 roku pozbawienia wolności najczęściej, bo 33 razy, orzekano za narażenie na uszczuplenie podatkowe, oszustwo podatkowe, paserstwo wyrobów akcyzowych i wprowadzenie w błąd organu podatkowego. Na karę 2 lat pozbawienia wolności skazano 15 osób za narażenie podatku na uszczuplenie, wobec 4 nie zawieszając wykonania kary i 9 osób za oszustwo podatkowe, 4-krotnie bez zawieszenia.

Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa narażenia podatku na uszczuplenie – 131 (bez zawieszenia 20), oszustwa podatkowego – 95 (bez

zawieszenia 19), paserstwa wyrobów akcyzowych i wprowadzenia w błąd organu podatkowego.

W roku **2011** na ogólną liczbę 423.464 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 6.289 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 5720 osób. Na grzywnę skazano 5.743 osoby, przy czym najwięcej w wysokości od 1000 zł do 5000 zł – 3472 osoby. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie – 1140 razy, paserstwo wyrobów akcyzowych – 1.226 a także za oszustwo podatkowe i za nieterminową wpłatę podatku. Utrzymała się liczna grupa (169) osób skazanych na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej, choć w stosunku do poprzedniego roku skazano za to przestępstwo o 13 osób mniej. W omawianym okresie w 442 przypadkach orzeczono także grzywnę obok kary pozbawienia wolności, przy czym w 376 zawieszono jej wykonanie. Najczęściej w wymiarze ponad 5000 zł – 256 krotnie oraz w wymiarze od 2000 do 5000 zł – 133 krotnie.

Karę ograniczenia wolności wymierzono 23 osobom, z których 10 dopuściło się paserstwa wyrobów akcyzowych. W 21 przypadkach kara polegała na wykonaniu nieodpłatnej pracy na cele publiczne, dwukrotnie orzeczono potrącenie wynagrodzenia za pracę na cel społeczny wskazany przez sąd.

W 2011 roku 523 osoby skazano na karę pozbawienia wolności. W 96 przypadkach odstąpiono od zawieszenia jej wykonania. Najczęściej orzekano kary w wymiarze od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności - skazano 128 osób, oraz od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności 236 osób. W roku 2011 orzeczono 15 razy kary pozbawienia wolności w wymiarze od 2 do 3 lat za paserstwo wyrobów akcyzowych. W omawianym roku nie orzekano surowszych kar. Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 140 razy, narażenia podatku na uszczuplenie – 135 i oszustwa podatkowego – 129, a także wprowadzenia w błąd organu podatkowego.<sup>542</sup>

W roku **2012** na ogólną liczbę 408.107 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 6.839 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 6.211 osób. Na grzywnę skazano 6.229 osób, w tym w wysokości od 1000 zł do 5000 zł najwięcej – 3751 osób. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie – 1234 razy, paserstwo wyrobów akcyzowych – 1252 razy, a także za oszustwo podatkowe i za nieterminową wpłatę podatku. Utrzymała się na zbliżonym do ubiegłorocznego poziomie grupa 154 osób skazanych na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej, choć w stosunku do poprzedniego roku skazano za to przestępstwo o 15 osób mniej. Za to ostatnie przestępstwo

---

<sup>542</sup> Opracowano na podstawie zestawienia *Rok 2011 Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, MS Wydział Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości Warszawa 2012.

skarbowe skazywano jedynie na grzywnę. W omawianym okresie w 501 przypadkach orzeczono także grzywnę obok kary pozbawienia wolności, zawieszając jej wykonanie 426 razy. Najczęściej w wymiarze ponad 5000 zł – 310 razy oraz w wymiarze od 2000 do 5000 zł – 140rotnie.

Karę ograniczenia wolności wymierzono 20 osobom, z których 5 dopuściło się paserstwa wyrobów akcyzowych. We wszystkich przypadkach kara polegała na wykonaniu nieodpłatnej pracy na cele publiczne.

W 2012 roku 590 osób skazano na karę pozbawienia wolności. W 107 przypadkach odstąpiono od zawieszenia jej wykonania. „Najchętniej” orzekanymi były kary w wymiarze od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności - skazano 169 osób, oraz od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności - 245 osób. Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 145, narażenia podatku na uszczuplenie – 186 oraz oszustwa podatkowego – 129 osób.<sup>543</sup>

**TABELA 9**  
**SKAZANI NA KARĘ POZBAWIENIA WOLNOŚCI ZA PRZESTĘPSTWA**  
**PODATKOWE**

LATA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ŁĄCZNA LICZBA SKAZANYCH</b>	271	273	356	322	413	523	590	527	474	561
<b>UCHYLANIE SIĘ OD PODATKU</b>	38	63	79	100	131	135	186	149	147	178
<b>OSZUSTWO PODATKOWE</b>	57	56	70	73	95	129	129	119	121	146
<b>PASERSTWO AKCYZOWE</b>	93	93	99	65	88	140	145	120	106	187

*Źródło: opracowanie własne na podstawie dotyczących poszczególnych lat zestawień „Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny”, sporządzonych przez Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS, uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej.*

<sup>543</sup> Opracowano na podstawie zestawienia *Rok 2012 Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, MS Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Warszawa 2013.

**TABELA 10**  
**SKAZANI NA GRZYWNĘ ZA PRZESTĘPSTWA PODATKOWE**

LATA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ŁĄCZNA LICZBA SKAZANYCH</b>	5154	4057	4142	3894	5829	5743	6229	7521	8057	7833
<b>GRZYWNA OD 1000 DO 5000 zł</b>	2181	2524	2485	2296	3420	4580	4893	4357	4294	3847
<b>GRZYWNA POWYŻEJ 5000 zł</b>	386	388	617	696	1280	1163	1336	2295	3122	3477
<b>UCHYLANIE SIĘ OD PODATKU</b>	1018	963	1013	991	1285	1140	1234	1389	1481	1305
<b>OSZUSTWO PODATKOWE</b>	948	732	900	738	837	873	905	1028	1022	1152
<b>PASERSTWO AKCYZOWE</b>	846	789	726	653	1213	1226	1252	1673	1764	1906

*Źródło: opracowanie własne na podstawie dotyczących poszczególnych lat zestawień „Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny”, sporządzonych przez Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS, uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej.*

W roku **2013** na ogólną liczbę 353.208 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 8.080 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 7.332 osoby. Na grzywnę skazano 7.521 osób, przy czym w wysokości od 1000 zł do 5000 zł – 4.357 osób i w wysokości ponad 5000 zł – 2.295 osób. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie – 1.389 razy, paserstwo wyrobów akcyzowych – 1.673 razy oraz za oszustwo podatkowe i nieterminową wpłatę podatku. Zdecydowanie wzrosła (do 207), grupa osób skazanych na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej. W 458 przypadkach orzeczono grzywnę obok kary pozbawienia wolności, zawieszając jej wykonanie 391 razy, w tym w wymiarze ponad 5000 zł – 294 razy oraz w wymiarze od 2000 do 5000 zł – 116.

Karę ograniczenia wolności wymierzono 32 osobom, w tym 10 które dopuściły się paserstwa wyrobów akcyzowych i 7 uchylającym się od podatku. W 30 przypadkach wymierzono karę nieodpłatnej pracy na cele publiczne i jedynie 2 krotnie karę potrącenia wynagrodzenia za pracę.

W 2013 roku 527 osób skazano na karę pozbawienia wolności, odstępując od zawieszenia jej wykonania w 88 przypadkach. Orzekano najczęściej kary w wymiarze od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności - skazano 146 osób oraz od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności 328 osób. Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 120, narażenia podatku na uszczuplenie – 149 i oszustwa podatkowego – 119.<sup>544</sup>

W roku **2014** na ogólną liczbę 295.353 osób skazanych, za przestępstwa skarbowe skazano 8.548 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 7.236 osób. Na grzywnę skazano 8.057 osób, przy czym w wysokości od 1000 zł do 5000 zł – 4.294 a w wysokości ponad 5000 zł – 3.122 osoby. Grzywnę najczęściej orzekano za narażenie podatku na uszczuplenie – 1.481 razy, paserstwo wyrobów akcyzowych – 1.764 razy oraz oszustwo podatkowe i za nieterminowe złożenie deklaracji podatkowej lub oświadczenia – 1.321 razy. Liczna, licząca 180 osób, choć mniejsza niż rok wcześniej, była grupa skazanych na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej. W 406 przypadkach orzeczono grzywnę obok kary pozbawienia wolności, zawieszając jej wykonanie 330 razy, w tym w wymiarze ponad 5000 zł – 285 razy.

Karę ograniczenia wolności wymierzono 17 osobom, w tym 4 które dopuściły się paserstwa wyrobów akcyzowych i 7 uchylającym się od podatku. We wszystkich przypadkach wymierzono karę nieodpłatnej pracy na cele publiczne.

W 2014 roku 474 osoby skazano na karę pozbawienia wolności, w 94 przypadkach bez zawieszenia jej wykonania. Na kary w wymiarze od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności skazano, podobnie jak rok wcześniej 146 osób zaś w wymiarze od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności 181 osób. W roku 2014 orzeczono czterokrotnie, bez zawieszenia wykonania, karę pozbawienia wolności w wymiarze od 2 do 3 lat i trzykrotnie karę 3 lat pozbawienia wolności. Czterokrotnie wymierzono także karę od 3 do 5 lat pozbawienia wolności a także 1 raz karę powyżej 5 lat pozbawienia wolności. Dostrzegalna jest tendencja do systematycznego sięgania po surowsze kary. Karą pozbawienia wolności najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 106 krotnie, narażenia podatku na uszczuplenie – 147, i oszustwa podatkowego – 121.<sup>545</sup>

---

<sup>544</sup> Opracowano na podstawie uzyskanego w ramach dostępu do informacji publicznej zestawienia: *Rok 2013 - Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, MS Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Warszawa 2014.

<sup>545</sup> Opracowano na podstawie uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej zestawień: *Rok 2014. Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, MS Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Warszawa 2015.

W roku 2015 na ogólną liczbę 260.034 osoby skazane, za przestępstwa skarbowe skazano 8.481 osób, w tym za przestępstwa podatkowe 7.088 osób. Na grzywnę skazano 7.833 osoby, przy czym w wysokości od 1000 zł do 5000 zł – 3.847 zaś w wysokości ponad 5000 zł – 3.477 osób. Grzywnę najczęściej orzekano za paserstwo wyrobów akcyzowych – 1.906 razy, narażenie podatku na uszczuplenie – 1.305 razy oraz oszustwo podatkowe i nieterminowe złożenie deklaracji podatkowej lub oświadczenia – 1.000 razy. Mniej niż rok wcześniej, bo 173 osoby skazano na grzywnę za udaremnianie lub utrudnianie kontroli podatkowej. W 546 przypadkach orzeczono grzywnę obok kary pozbawienia wolności, zawieszając jej wykonanie 469 razy, w tym w wymiarze ponad 5000 zł – 340 razy.

Karę ograniczenia wolności wymierzono 26 osobom, w tym 6 które dopuściły się paserstwa wyrobów akcyzowych i 4 uchylającym się od podatku. W prawie wszystkich (25) przypadkach wymierzono karę nieodpłatnej pracy na cele publiczne a tylko 1 raz orzeczono potrącenie wynagrodzenia za pracę.

W 2015 roku 622 osoby skazano na karę pozbawienia wolności, w 105 przypadkach odstępując od zawieszenia jej wykonania. Na kary w wymiarze od 3 do 6 miesięcy pozbawienia wolności skazano 204 osoby zaś w wymiarze od 6 miesięcy do 1 roku pozbawienia wolności 381 osób. W roku 2015 orzeczono wobec 41 osób karę pozbawienia wolności w wymiarze od 2 do 3 lat (35 razy z zawieszeniem jej wykonania) i czterokrotnie karę 3 lat pozbawienia wolności. Tylko 1 raz wymierzono także karę od 3 do 5 lat pozbawienia wolności bez zawieszenia jej wykonania. Nie wymierzano kary powyżej 5 lat pozbawienia wolności.

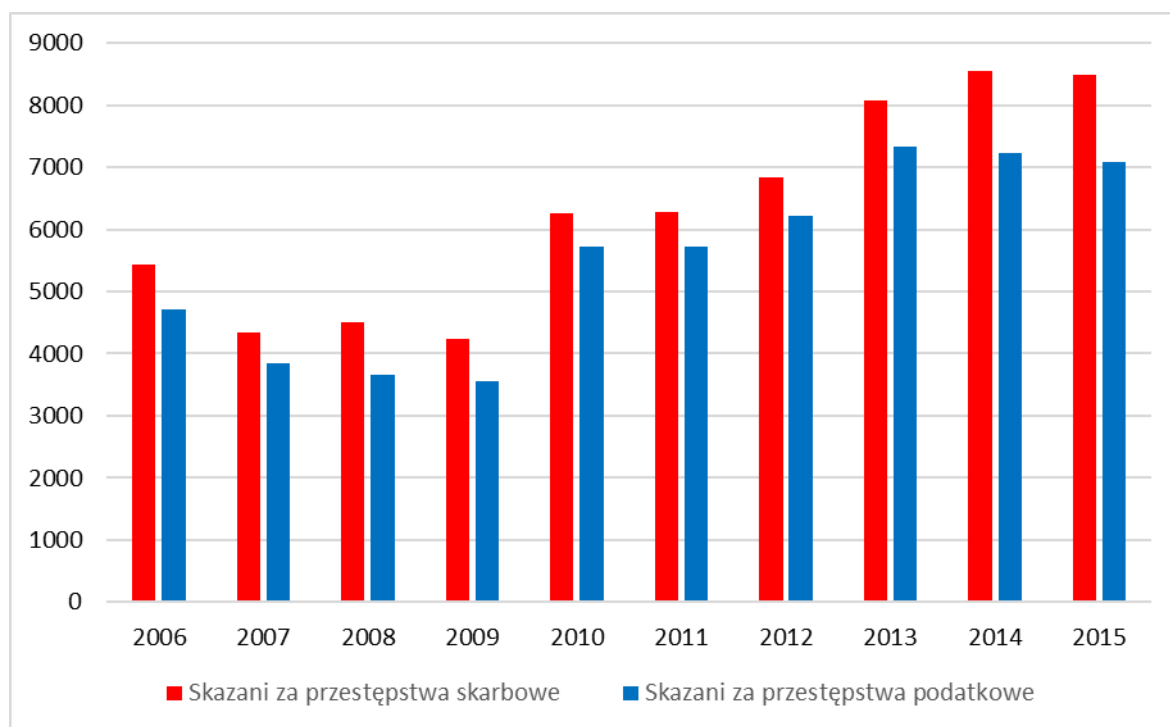
Utrwalana jest zatem tendencja do orzekania surowszych kar. Karą pozbawienia wolności – podobnie jak przed rokiem - najczęściej karano sprawców przestępstwa paserstwa wyrobów akcyzowych – 187 krotnie, narażenia podatku na uszczuplenie – 178, i oszustwa podatkowego – 147.<sup>546</sup>

---

<sup>546</sup> Opracowano na podstawie uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej zestawień: *Rok 2015. Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, MS Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Warszawa 2016.

### WYKRES 3

#### SKAZANI ZA PRZESTĘPSTWA Z KKS W LATACH 2006 – 2015



Źródło: opracowanie własne na podstawie dotyczących poszczególnych lat zestawień „Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny”, sporządzonych przez Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS, uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej.

### TABELA 11

#### SKAZANI ZA PRZESTĘPSTWA Z KKS W LATACH 2006 – 2015

LATA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Skazani za przestępstwa skarbowe	5439	4338	4512	4236	6257	6289	6839	8080	8548	8481
Skazani za przestępstwa podatkowe	4709	3843	3660	3562	5718	5720	6211	7332	7236	7088

Źródło: opracowanie własne na podstawie dotyczących poszczególnych lat zestawień „Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny”, sporządzonych przez Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS, uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej. Pojęcie przestępstw skarbowych obejmuje przestępstwa podatkowe.

## 6. Wykonywanie kary pozbawienia wolności

W latach 2001 – 2015 blisko ponad sześciokrotnie wzrosła liczba osób skazanych za przestępstwa skarbowe, wobec których wykonano karę pozbawienia wolności (w latach 2010-

2012 ponad pięciokrotnie). W roku 2001, po upływie ponad roku od wejścia w życie aktualnego kodeksu karno skarbowego<sup>547</sup>, karę pozbawienia wolności wykonano w stosunku do 72 osób, w 2002 – 130, 2003 – 193, 2004 – 242, 2005 - 293, 2006 – 307, 2007 – 282, 2008 – 212, 2009 – 312, 2010 – 383, 2011 – 373, 2012 – 423, 2013 – 328, osiągając w roku 2014 liczbę 449 osób a w roku 2015 liczbę 463 osób. Ilustruje to tabela 12.<sup>548</sup>

**TABELA 12**  
**LICZBA OSÓB ODBYWAJĄCYCH KARĘ POZBAWIENIA WOLNOŚCI ZA**  
**WYBRANE PRZESTĘPSTWA SKARBOWE W LATACH 2006 - 2015**

LATA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Narażenie na uszczuplenie podatkowe (art. 54 § 1 i 2)	4	8	22	79	79	79	61	65	70	64
Oszustwo podatkowe (art.56 §1i 2)	2	3	11	17	45	31	32	33	44	42
Paserstwo wyrobów akcyzowych (art. 65 § 1 i 3)	3	3	20	33	61	61	45	62	100	109
Przemyt celny (art. 86 § 1 i 2)	2	8	22	21	14	23	9	7	16	27
<b>Łączna liczba osób</b>	<b>307</b>	<b>282</b>	<b>212</b>	<b>312</b>	<b>383</b>	<b>373</b>	<b>423</b>	<b>328</b>	<b>449</b>	<b>463</b>

*Opracowanie własne na podstawie sporządzanych przez Biuro Informacji i Statystyki Centralnego Zarządu Służby Więziennej zestawień „Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan na dzień 31 grudnia poszczególnych lat.*

W ciągu kilku lat wielokrotnie zwiększyła się liczba osób odbywających karę pozbawienia wolności za poszczególne przestępstwa skarbowe. W roku 2006 za narażenie podatku na uszczuplenie (art. 54 § 1 i 2 k.k.s.) tą karę odbywały 4 osoby, natomiast w 2011 roku 79 osób, w 2012 – 61, w 2013 – 65 osób, w 2014 – 70 osób, zaś w roku 2015 - 64. Dwie osoby odbywały w 2006 roku karę pozbawienia wolności za oszustwo podatkowe (art. 56 § 1 i 2 k.k.s.), przy 33 osobach w roku 2013, 44 w roku 2014 i 42 w 2015 roku. Rekordowy był w zakresie tego przestępstwa rok 2010, w którym karę pozbawienia wolności wykonano w stosunku do 45 osób. Spośród skazanych za paserstwo wyrobów akcyzowych karę

<sup>547</sup> Kodeks Karny skarbowy uchwalony w dniu 10 września 1999 roku wszedł w życie 17 października 1999 roku.

<sup>548</sup> Zestawienie *Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2015, godz.24.00, CZSW* Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 07.01.2016. Pozostałe liczby osób wobec których wykonano karę pozbawienia wolności zaczerpnięto z podobnych, sporządzonych tamże zestawień, dotyczących poszczególnych wskazanych lat.



pozbawienia wolności wykonano w roku 2006 wobec 3 osób, w 2013 roku wobec 62 osób, w roku 2014 wobec 100 osób oraz wobec 109 osób w 2015 roku.<sup>549</sup>

Z uzyskanych danych wynika, że w ubiegłym roku wdrożono ponadto wykonanie kary pozbawienia wolności w stosunku do 22 skazanych za udaremnienie lub utrudnienie kontroli podatkowej (16 osób w roku poprzednim, 18 osób w roku 2013) a spośród przestępstw nie podatkowych wobec 51 skazanych za paserstwo celne (25 w 2014 roku, 31 w 2013 roku) i 186 skazanych za przemyt celny.<sup>550</sup> Biorąc powyższe pod uwagę, w tym zwłaszcza zarysowane trendy orzecznicze można zasadnie założyć, że liczba osób odbywających karę pozbawienia wolności w ciągu najbliższych lat nie będzie odbiegać od utrzymującego się i utrwalonego w ostatnich latach poziomu kilkuset osób.

## 7. Przykłady praktycznego funkcjonowania norm systemowych

W celu zobrazowania rzeczywistego funkcjonowania przepisów tworzących system ochrony dochodów państwa, poniżej dokonano analizy wybranych postępowań przeprowadzonych przez organy kontroli skarbowej, organy ścigania i ochrony prawnej na terenie województw podlaskiego i warmińsko-mazurskiego. Respektując normy chroniące tajemnicę służbową, dane osobowe i podmiotów gospodarczych, odstąpiono od podawania nazw miejscowości, przedsiębiorstw i nazwisk osób, których dotyczyły postępowania.

W latach 2006-2007 inspektorzy urzędu kontroli skarbowej dokonali kontroli działalności fabryki mebli, stanowiącej spółkę dwóch braci. W połowie następnego roku, na podstawie materiałów pokontrolnych wszczęto dochodzenie w sprawie podania nieprawdy w deklaracjach podatkowych. Właścicielom spółki zarzucono zawyżanie podatku odliczanego z nierzetelnych faktur VAT dokumentujących fikcyjny zakup usług i towarów od innych podmiotów, w wyniku czego w latach podatkowych 2003-2005 dokonano uszczupień podatkowych w podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowym od osób fizycznych na łączną kwotę około 515.000 zł. W końcu września 2008 roku skierowano do sądu akt oskarżenia przeciwko właścicielom fabryki, zarzucając im oszustwa podatkowe i nierzetelne prowadzenie ksiąg, przy czym kwotę uszczupień podatkowych zweryfikowano - w toku dochodzenia - do kwoty nieznacznie przekraczającej 400.000 zł. W maju 2009 roku zapadł wyrok skazujący obu oskarżonych na kary po 8 miesięcy pozbawienia wolności z

---

<sup>549</sup> *Ibidem* a także Zestawienie Kodeks Karny Skarbowy z dn.10.09.1999 r. Początek odbywania kary w 2015 roku. CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 12.04.2017 i podobne zestawienia sporządzone za poszczególne lata.

<sup>550</sup> *Ibidem*.

warunkowym zawieszeniem ich wykonania na okres próby 2 lat oraz kary grzywny po 400 stawek dziennych określonych na 50 zł. Wyrok ten, na skutek wniesionych przez strony apelacji, został uchylony przez sąd wyższej instancji z powodu prowadzenia niektórych rozpraw bez udziału obrońcy oskarżonych oraz nieorzeczenia obligatoryjnego (art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s.) zwrotu Skarbowi Państwa kwoty stwierdzonych uszczupień należności publicznoprawnych. W lipcu 2010 roku sąd pierwszej instancji ponownie skazał obu oskarżonych na opisaną wyżej karę. Wyrok ten także zaskarżono, co doprowadziło do jego kolejnego uchylenia z powodu powtórnego nieorzeczenia obowiązku zwrotu uszczuplonych należności wobec jednego z oskarżonych. Ostateczne rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło w marcu 2011 roku, kiedy sąd w wyroku określił wysokość należności podlegających obowiązkowemu zwrotowi przez każdego ze skazanych, na kwotę po około 40.000 zł z tytułu podatku od towarów i usług oraz po około 185.000 zł z tytułu podatku od osób fizycznych.<sup>551</sup>

W maju 2013 roku jeden z urzędów skarbowych, w oparciu o ustalenia swoich postępowań kontrolnych i podatkowych, wszczął śledztwo w sprawie o narażenie podatku na uszczuplenie i uchylanie się od opodatkowania przez przedsiębiorcę budowlanego oraz pomocnictwo do firmanctwa na rzecz swego brata, również prowadzącego firmę budowlaną. W toku kontroli podatkowej zakończonej w styczniu 2010 roku ustalono, że przedsiębiorca prowadzący od sierpnia 2008 do stycznia 2009 roku działalność gospodarczą, nie był uprawniony do korzystania ze zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług i powinien dokonać zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie tego podatku, czego nie uczynił. Nie prowadził też ewidencji na potrzeby rozliczeń z tytułu tego podatku<sup>552</sup>, nie składał miesięcznych deklaracji i, oczywiście, nie wpłacał należnego podatku. Decyzją podjętą w grudniu 2009 roku określono zobowiązania przedsiębiorcy z tytułu niezapłaconego podatku od towarów i usług za pięć (wrzesień 2008 – styczeń 2009) miesięcy działalności objętych kontrolą na kwotę prawie 214.000 zł. Ponadto ustalono, że w związku z prowadzoną działalnością przedsiębiorca złożył w styczniu 2009 roku w urzędzie skarbowym zeznanie (formularz PIT-28) o wysokości uzyskanego przychodu, dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od ewidencjonowanych przychodów według stawki 5,5 %, bez uprzedniego pisemnego oświadczenia o wyborze ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych jako formy opodatkowania. W konsekwencji przychody uzyskiwane przez przedsiębiorcę podlegały opodatkowaniu na zasadach ogólnych i konieczne było złożenie rocznego zeznania

---

<sup>551</sup> Sprawa 1 Ds. 1404/08 Prokuratury Rejonowej w Łomży i II Ks 73/10 Sądu Rejonowego w Łomży. Badanie autora.

<sup>552</sup> Art.109 ust.3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. u.p.t.u.

podatkowego (formularz PIT-36). Przedsiębiorca obowiązku tego nie wykonał<sup>553</sup>, a ponadto nie prowadził żadnych urzędzeń księgowych zarówno na potrzeby zryczałtowanego podatku dochodowego, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych. Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie określono na kwotę około 13.000 zł. Kolejnym zakwestionowanym działaniem przedsiębiorcy było posłużenie się swoją firmą i wystawienie pięciu nierzetelnych faktur VAT na inną firmę budowlaną, opiewających na łączną kwotę około 1 000 000 zł za roboty budowlane faktycznie wykonane przez brata przedsiębiorcy, co miało na celu zatajenie rzeczywistych rozmiarów działalności tego ostatniego. Podatek dochodowy od osób fizycznych narażony na uszczuplenie określono na kwotę ponad 37.000 zł. Łączna wysokość podatków narażonych na uszczuplenie sięgnęła kwoty 275.000 zł. W sierpniu 2013 roku skierowano przeciwko przedsiębiorcy akt oskarżenia, a w grudniu tego roku zapadł wyrok, w którym uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz od podatku dochodowego od osób fizycznych objęto - wobec zaistnienia przesłanek (art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s.) - nadzwyczajnym obostrzeniem kary. Wymierzono karę 10 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę łączną grzywny (także za firmanctwo) w wymiarze 250 stawek po 60 zł. Sąd odstąpił od warunkowego zawieszenia wykonania orzeczonej kary pozbawienia wolności, co umożliwiłoby orzeczenie obligatoryjnego uiszczenia w całości uszczuplonych należności publicznoprawnych. Stanowisko to podtrzymał także sąd odwoławczy rozpoznający apelacje stron. Zapadłe orzeczenie nie zwalnia oczywiście z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (art. 15 § 1 k.k.s.), ale znacząco wydłużyło postępowanie w tym zakresie. Osiągnięcia tego celu nie przybliży także przebywanie przedsiębiorcy w więzieniu.<sup>554</sup>

Inne dochodzenie wszczęto w październiku 2008 roku na podstawie przeprowadzonej rok wcześniej kontroli jednego z przedsiębiorstw wykonujących instalacje sanitarne. Przedsiębiorcy zarzucono oszustwo podatkowe polegające na zaniżeniu dochodu do opodatkowania za rok 2005 poprzez niewykazanie w przychodach w tymże roku uzyskanej wierzytelności, w formie kompensaty zobowiązania z tytułu kar umownych, kwoty około 330.000 zł zaliczonej uprzednio w roku 2002 do kosztów uzyskania przychodów tytułem premii podatkowej, przez co uszczuplił Skarb Państwa o kwotę około 63.000 zł w wadliwie naliczonym podatku od osób fizycznych, tj. o kwotę określoną kodeksowo jako małej

---

<sup>553</sup> Art. 45 ust.1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. u.p.d.o.f.

<sup>554</sup> Sprawa Ds. 479/13 Prokuratury Rejonowej w Wysokiem Mazowieckiem i VII K 441/13 Sądu Rejonowego w Zambrowie VII Zamiejskowy Wydział Karny w Wysokiem Mazowieckiem, także II Ka 22/14 Sądu Okręgowego w Łomży. Badanie autora.

wartości (art. 56 § 2 k.k.s.).<sup>555</sup> Premia podatkowa powstała w roku 2002 w kwocie około 940.000 zł od wierzytelności odpisanych jako nieściągalne powstałych wskutek nieopłacenia przez jeden ze szpitali należności za wykonane roboty instalatorskie. Uprawnienie do skorzystania z premii i wykazania jej w kosztach uzyskania przychodu potwierdził w odrębnym postępowaniu sąd administracyjny. Równolegle tocząca się sprawa cywilna zakończyła się przyznaniem przedsiębiorcy za wykonane prace od pozwanego szpitala kwoty około 1.000.000 zł. W rzeczywistości na konto przedsiębiorcy wpłynęło około 600.000 zł bowiem różnica odpowiadała wysokości słusznie nałożonych przez szpital kar umownych. Kwota ta stanowiła podstawę korekty zeznania podatkowego za rok 2005, dokonanej przez przedsiębiorcę po konsultacjach z główną księgową i radcą prawnym. Organy kontroli skarbowej i oskarżyciel publiczny uznały, że przedsiębiorca odzyskał całą kwotę premii podatkowej tj. 1 mln zł i od tej kwoty, a nie faktycznie uzyskanej 600 tys. zł, winien był uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych. Warto podkreślić, że przedsiębiorca w maju 2007 roku wpłacił podatek w wysokości 63.000 zł, określonej przez organy skarbowe. W marcu 2010 roku skierowano przeciwko przedsiębiorcy akt oskarżenia, domagając się ukarania go grzywną w wysokości 60 stawek dziennych określonych na 200 zł. W listopadzie 2010 roku proces zakończył się wydaniem wyroku umarzającego postępowanie wobec stwierdzenia, że czyn przedsiębiorcy zawiera znikomy stopień społecznej szkodliwości.<sup>556</sup>

Jeszcze inne dochodzenie karne skarbowe wszczęto w II połowie 2004 roku, po ujawnieniu w czasie kontroli jednej ze spółek produkujących ciepłownie kontenerowe, nieprawidłowości w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2000. W toku dochodzenia prezesowi spółki przedstawiono zarzut narażenia tego podatku na uszczuplenie o kwotę około 350.000 zł oraz nierzetelnego prowadzenia ksiąg (art. 56 § 1 i 61 § 1 k.k.s.) Wcześniej, bowiem w roku 2002, spółka złożyła do urzędu skarbowego wniosek o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego obejmującego zaległości spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych powstałe w okresie objętym późniejszą kontrolą skarbową. Możliwość taką stwarzały przepisy ustawy pozwalające przedsiębiorcom na restrukturyzację niektórych swoich należności publicznoprawnych.<sup>557</sup> Zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy regulującej restrukturyzację, organ dochodzenia zobowiązany był do zawieszenia postępowania karnego skarbowego do czasu wydania decyzji o restrukturyzacji. Decyzje w

---

<sup>555</sup> W roku 2005 kwota ta mogła wynosić nie więcej niż 169.800 złotych.

<sup>556</sup> Sprawa 3 Ds. 108/10 Prokuratury Rejonowej w Łomży i II Ks 24/10 Sądu Rejonowego w Łomży. Badanie autora.

<sup>557</sup> Ustawa z dnia 30.08.2002 roku o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. nr 155 poz.1287 z późn. zm.).

tej sprawie, różnej treści, podejmował urząd skarbowy, izba skarbową, a także - na skutek odwołań - wojewódzki sąd administracyjny, po czym dwukrotnie Naczelny Sąd Administracyjny,<sup>558</sup> który ostatecznie oddalając skargę kasacyjną spółki, utrzymał w mocy wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego podtrzymujący decyzję organów skarbowych o braku uzasadnienia dla umorzenia zaległości podatkowych spółki. Uzależnione od kolejnych rozstrzygnięć postępowania administracyjnego dochodzenie karne skarbowe było zawieszane, podejmowane na nowo i ponownie zawieszane. Wykorzystywanie przez strony swych ustawowych uprawnień oraz zgodne z właściwymi procedurami działanie organów państwa, doprowadziło do przedawnienia przestępstw karnych skarbowych zarzuconych prezesowi spółki.<sup>559</sup>

W okresie od kwietnia 2007 roku do lipca 2010 roku inspektorzy kontroli skarbowej przeprowadzili kontrolę w przedsiębiorstwie zajmującym się handlem używanymi samochodami osobowymi i dostawczymi. Handel prowadzono na zasadzie umów komisji i umów kupna - sprzedaży. Kontrolą objęto lata 2004-2005, w których przedmiotem obrotu były samochody kupowane w kraju i sprowadzone z UE. Dla potrzeb określenia podatku dochodowego w przedsiębiorstwie prowadzono podatkowe księgi przychodów i rozchodów, natomiast na potrzeby podatku od towarów i usług - ewidencje zakupu i sprzedaży. W trakcie postępowania stwierdzono zaniżanie przychodów ze sprzedaży samochodów osobowych poprzez wykazywanie na umowach sprzedaży wartości pojazdów w kwotach niższych od faktycznie zapłaconych przez nabywców tych samochodów oraz wykazywanie w umowach komisji wartości pojazdów w kwotach wyższych od faktycznie uzyskanych przez komitentów. W rezultacie kontroli ustalono, iż prowadzący przedsiębiorstwo zaniżał wartość zrealizowanych przychodów ze sprzedaży pojazdów i wartość zrealizowanej marży komisji w fakturach i umowach dokumentujących transakcje. Stwierdzono także zaniżanie należnego podatku od towarów i usług w związku z nieprawidłowym obliczaniem podatku od sprzedaży samochodów osobowych nabytych na terenie UE opodatkowanych w systemie marży. W trakcie postępowania kontrolnego Dyrektor UKS wydał szereg decyzji określających zobowiązania podatkowe i zaległości podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług, akcyzowego i dochodowego od osób fizycznych, utrzymywane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej i Izby Celnej. Decyzje te były zaskarżane także do WSA, który utrzymał je w mocy. W grudniu 2010 roku wszczęto śledztwo zakończone skierowaniem w marcu 2012 roku aktu oskarżenia, w którym zarzucono prowadzącemu przedsiębiorstwo popełnienie

---

<sup>558</sup> Wyrok NSA z dnia 19.10.2011 r. II FSK 768/10, orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7DF679877C.

<sup>559</sup> Sprawa o sygn. Wz 68/08 Prokuratury Rejonowej w Łomży. Badanie autora.

czynem ciągłym oszustw podatkowych, nierzetelne prowadzenie ksiąg i naruszenie procedury rachunkowej, czym spowodował uszczuplenie należności publicznoprawnej na łączną kwotę wielkiej wartości 1.455.108 zł. We wrześniu 2014 roku sąd rejonowy uznał przedsiębiorcę winnym wskazanego czynu i stosując obligatoryjne nadzwyczajne obostrzenie kary (art. 37§1 pkt 1 k.k.s.), skazał go na karę 1 roku i 6 miesięcy pozbawienia wolności, z warunkowym zawieszeniem jej wykonania na okres 4 lat i grzywnę 300 stawek po 70 zł każda, a ponadto zobowiązał do uiszczenia w całości uszczuplonych należności publicznoprawnych w terminie trzech lat<sup>560</sup>. W trakcie trwania postępowania kontrolnego prowadzący przedsiębiorstwo zbył na rzecz żony i brata posiadane nieruchomości i w chwili orzekania przez sąd nie posiadał majątku, zatrudniony był na ¼ etatu z wynagrodzeniem 365 zł miesięcznie. Wątpliwe wydaje się zatem wyegzekwowanie uiszczenia w całości kwoty uszczuplonych przed 10 laty należności publicznoprawnych.<sup>561</sup>

W trzecim kwartale 2015 roku urzędnicy działu kontroli podatkowej jednego z urzędów skarbowych rozpoczęli kontrolę przedsiębiorstwa handlowo-usługowego, w wyniku której zakwestionowano autentyczność kilkudziesięciu faktur VAT wystawionych przez dwie firmy wykonujące usługi na rzecz kontrolowanego przedsiębiorstwa. Badane dokumenty księgowe przedsiębiorstwa wskazywały na opłacenie faktur, jednak z ustaleń kontroli wynikało, że usługi z nich wynikające nie zostały wykonane i nie doszło do przelewów środków pieniężnych na rzecz usługodawców. Straty na jakie kontrolowany przedsiębiorca naraził budżet państwa z tytułu zwrotu nienależnego podatku od towarów i usług oszacowano na 250.000 zł. W kwietniu następnego roku materiały przekazano prokuraturze, która objęła sprawę nadzorem i poleciła wszcząć dochodzenie w kierunku oszustwa podatkowego i występku bezpodstawnego zwrotu podatku. Urząd skarbowy wszczął dochodzenie w czerwcu, przy czym wysokość podatku narażonego na uszczuplenie określono na kwotę nie mniejszą niż 30.000 zł. Jednak już w sierpniu dochodzenie zawieszono wobec trwającej nadal kontroli podatkowej w przedsiębiorstwie. Przemijającą przeszkodą w kontynuowaniu dochodzenia był, wynikający z niezakończonych kontroli podatkowej brak decyzji podatkowej określającej zobowiązanie kontrolowanego podatnika w prawidłowej wysokości i związane z taką decyzją uprawnienie podatnika do złożenia korekty deklaracji podatkowej, zgodnej z ustaleniami kontroli. Złożenie prawnie skutecznej korekty stanowiłoby negatywną przesłankę dla kontynuowania dochodzenia we wskazanym kierunku. Do chwili badania

---

<sup>560</sup> Wyrok stał się prawomocny w dniu 21 stycznia 2015 r., akta Sądu Okręgowego w Łomży II Ka 237/14. Badanie autora.

<sup>561</sup> Akta Sądu Rejonowego w Zambrowie sygn. II K 127/12, Prokuratury Rejonowej w Łomży sygn. I Ds. 409/12, WSA w Białymstoku I SA/Bk 29/10, I SA/Bk 72/10, I SA/Bk 436/10, I SA/Bk 96/11. Badanie autora.

przedstawionego przypadku (październik 2016 r.) nie wydano decyzji podatkowej i nie złożono takiej korekty. Podkreślić należy, iż konsekwencją braku zakończenia dochodzenia o przestępstwa skarbowe jest odsunięcie w czasie zainicjowania postępowania karnego o fałszowanie faktur. Obecne brzmienie przepisów procedury karnej skarbowej nie przewiduje możliwości prowadzenia przez naczelnika urzędu skarbowego postępowań przygotowawczych o przestępstwa inne niż skarbowe, a drugiej strony policja jest uprawniona do prowadzenia dochodzeń jedynie o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie jej działania. Oczywiście jest, że sposób zakończenia dochodzenia urzędu skarbowego ma istotne znaczenie dla sposobu prowadzenia i zakończenia dochodzenia o przestępstwa przeciwko dokumentom.<sup>562</sup>

## 8. Wnioski

Działania godzące w fiskus na przestrzeni tysiącleci przeszły długą drogę, od społecznej akceptacji bądź co najmniej braku potępienia, do negacji i ścigania przez rozbudowany aparat państwowy. Kluczowe w tym procesie było XIX stulecie, w połowie którego ukształtowało się prawo karne skarbowe. Przestępstwa skarbowe początkowo uważano za zwykłe oszustwa w rozumieniu prawa karnego. Proces wyodrębniania się prawa karnego skarbowego rozpoczął się na początku XX stulecia. Prawo to wówczas i obecnie przejawia tendencje do rozszerzania katalogu zachowań zakazanych i karalnych. Także w Polsce, po uchwaleniu ustawy unifikującej trzy systemy karne skarbowe państw zaborczych, kolejna ustawa karna skarbową posiłkowała się przepisami ogólnymi równoległe kodyfikowanego prawa karnego. Obie ustawy znały jeden rodzaj czynu zabronionego w postaci przestępstwa skarbowego i w jego ramach - przestępstwa porządkowego. Podział na występki i wykroczenia skarbowe wprowadził dekret Prezydenta RP z 1936 r. będący ostatnią przed II wojną światową regulacją materii karnej skarbowej, ograniczonej wówczas do przepisów dotyczących ceł, akcyz, monopolii państwowych i obrotu towarowego z zagranicą. W odrębnych aktach prawnych umieszczono przepisy w zakresie przestępstw podatkowych, dewizowych i opłat. Dwa lata po zakończeniu wojny rozbudowano ustawę karną skarbową o przestępstwa podatkowe natomiast u.k.s. z 1960 r. o przestępstwa dewizowe. W u.k.s. z 1971 r. przyjęto aktualny do dziś podział czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Ta ostatnia u.k.s. była po 1989 r. nowelizowana w kierunku

---

<sup>562</sup> Sprawa Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łomży KP.411-148/2015/149 oraz Prokuratury Okręgowej w Łomży PO V Ds. 27.2016. Badanie autora.

dostosowania do zmieniającego się otoczenia ustrojowego. W 1999 r. skodyfikowano prawo karne skarbowe co było przejawem okrzepłej autonomiczności, rosnącej roli i doniosłości tej gałęzi prawa. Polski k.k.s. był wielokrotnie nowelizowany zarówno w części materialnej jak i procesowej, w tym m.in. poprzez rozszerzenie ochrony interesów finansowych UE, penalizowanie nowych zachowań, wprowadzenie instrumentów poprawy skuteczności egzekucji grzywny czy też wydłużenie terminów przedawnienia karalności.

Przedstawione wybrane przykłady postępowań karnych skarbowych i innych ujawniają wadliwość obowiązujących uregulowań sprzyjających faktycznie nadmiernej przewlekłości postępowania ale też wskazują na formalizm, rytualizm i schematyzm stosujących prawo funkcjonariuszy publicznych. Sposób stosowania przepisów ma istotny wpływ na skalę ich represyjności. Prawidłowe wyliczenie wysokości narażonych na uszczuplenie bądź uszczuplonych należności, czy też dokonanie właściwej oceny prawnej zachowania osób objętych postępowaniem mogłoby je ewidentnie skrócić lub, jak w przypadku drugiej z opisanych spraw, doprowadzić do zakończenia w fazie przedsądowej. Wskazać wszakże należy, iż funkcjonująca w systemie karnym skarbowym zasada legalizmu ogranicza swobodę decyzyjną urzędników. Organy powołane do ścigania przestępstw karnych skarbowych są obowiązane do wszczynania i przeprowadzenia postępowań. Zmniejsza to znaczenie opisanych wyżej, zawartych w kodeksie karnym skarbowym instytucji, mających umożliwić ograniczenie klasycznej reakcji karnej. Sprawca nawet drobnego przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego może skorzystać z dobrodziejstwa czynnego żalu czy odstąpienia od wymierzenia kary i środka karnego tylko po uprzednim wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania, ze wszystkimi wynikającymi z tego faktu, wskazanymi wyżej, konsekwencjami. Przytoczone przykłady postępowań dowodzą, iż w skrajnych przypadkach mogą one przybrać zdeformowany, czy wręcz kuriozalny - z pewnością nie przewidziany i nie zamierzony przez ustawodawcę kształt, na co wskazuje przykład ze stosowaniem przepisów o restrukturyzacji należności publicznoprawnych przedsiębiorców. Godzi to w autorytet państwa, podważa szacunek i respekt dla uchwalanego w nim prawa i ma swoje konsekwencje w wykonywaniu obowiązku podatkowego. Dominująca w obecnym systemie prawnym represja karna obniża racjonalność polityki kryminalnej państwa i oddala pragmatyczne przesunięcie akcentów tej polityki, z karania na rozwiązywanie indywidualnego konfliktu obywatela z urzędem poprzez dialog i konsensus.

Analiza zaprezentowanych danych uprawnia do przyjęcia tezy, iż praktyka orzecznicza, zwłaszcza w ostatnich latach wzmacnia represyjność prawnego systemu karnego skarbowego. Po upływie kilku lat od wejścia w życie obecnej regulacji karno skarbowej dostrzec można



tendencję do szerszego stosowania surowszych sankcji karnych. Przejawem tej tendencji jest wzrastająca liczba osób skazanych na karę pozbawienia wolności, odbywających tą karę oraz skazanych na surowsze grzywny. Widoczne jest to zwłaszcza w ostatnich latach. Ogólna liczba osób skazanych za przestępstwa skarbowe w roku 2010 o połowę przekroczyła liczbę osób skazanych w roku poprzednim, a w latach 2014 - 2015 w stosunku do roku 2009 zwiększyła się dwukrotnie. Liczba osób skazanych za przestępstwa podatkowe przekroczyła w 2010 roku ogólną liczbę skazanych za przestępstwa skarbowe w poszczególnych poprzedzających latach. Tendencja ta utrzymała się do 2012 roku a w ostatnich trzech latach objętych badaniem tylko nieznacznie od niej odbiega. Wzrósł także stosunek liczby skazanych za przestępstwa skarbowe do ogólnej liczby skazanych, który do 2010 roku oscylował wokół 1 %, a w roku 2012 wyniósł ok.1,7 %, natomiast w latach 2013, 2014 i 2015 osiągnął pułap odpowiednio 2,3%, 2,9% i 3,3%.<sup>563</sup> Dostępne obecnie dane pozwalają na sformułowanie prognozy, iż zarysowany trend orzecznicy zostanie utrzymany także w najbliższych latach.

---

<sup>563</sup> Wyliczenia własne na podstawie zestawienia „Prawomocne skazania osób dorosłych – czyn główny”, sporządzonych przez Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS, Warszawa 2016, uzyskanych w ramach dostępu do informacji publicznej.

## Rozdział IV

### Modele zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi w wybranych krajach

#### 1. Zagadnienia wprowadzające

Współpraca, kooperacja czy więzi między państwami istnieją od chwili ich powstania. Rozrastają się wraz z rozwojem państw i wywierają istotny wpływ na wiele aspektów stosunków międzynarodowych. Zakres wzajemnych relacji i współzależność determinują konieczność stałego poszukiwania nowych instrumentów integracyjnych, ułatwiających współpracę międzypaństwową. Konsekwencją tych długotrwałych procesów jest instytucjonalizacja współpracy międzynarodowej, która doprowadziła do powstania szeregu organizacji funkcjonujących w różnych dziedzinach ludzkiej aktywności.<sup>564</sup> W Europie najwybitniejszym osiągnięciem instytucjonalnym działalności integracyjnej jest powstanie Unii Europejskiej - organizacji formułującej i realizującej doniosłe cele dotyczące unifikacji gospodarek państw europejskich i zbliżenia (harmonizacji) ich systemów prawnych. Atrakcyjność przyjętej formuły zjednoczeniowej sprawia, że akcesja do Unii jest strategicznym celem zdecydowanej większości państw europejskich.

W okresie przedakcesyjnym różne dziedziny polskiego prawa były systematycznie dostosowywane do standardów prawa europejskiego. Przystąpienie Polski do UE spowodowało automatyczne objęcie polskiego terytorium prawem wspólnotowym i ujawniło realny stopień zbliżenia do tego prawa krajowego porządku prawnego. Dotyczy to również prawa podatkowego i prawa karnego, najbardziej interesujących z punktu widzenia przedmiotu niniejszej rozprawy. Prawo podatkowe ma szczególne znaczenie dla właściwego funkcjonowania wspólnego rynku wymagającego swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitałów między krajami członkowskimi oraz unii gospodarczej i walutowej, co stanowi realizację zadań sformułowanych w art. 2 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.<sup>565</sup> Znaczenie tej gałęzi prawa wzrosło zwłaszcza po zniesieniu barier celnych między państwami UE i w konsekwencji powstaniu przepisów zakazujących

---

<sup>564</sup> E. Dynia, *Integracja europejska*, Warszawa 2006, s. 9-10.

<sup>565</sup> Obecnie Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, tekst skonsolidowany, uwzględniający zmiany wprowadzone Traktatem z Lizbony powoływany dalej jako TFUE.

dyskryminowania towarów pochodzących z innych państw członkowskich przez krajowe systemy podatkowe.<sup>566</sup> Europejskie prawo karne jest zdominowane przez trzy ukształtowane historycznie, tradycyjne systemy prawa karnego. Funkcjonujący we Francji i Włoszech system rzymski, w Niemczech system germański oraz w krajach anglosaskich system common law. Systemy te wpływały w istotny sposób na tworzenie krajowych modeli prawa karnego w poszczególnych państwach, co prowadziło do powstawania lokalnych mieszanych systemów prawnych, co miało miejsce także w Polsce.<sup>567</sup>

## 2. Europejski model prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego

### 2.1. Pojęcie prawa europejskiego

Prawo europejskie rozumiane jako prawo UE jest prawem szczególnym, odrębnym od systemów prawnych państw wchodzących w skład Unii oraz od prawa międzynarodowego. W jego skład wchodzi prawo zawarte w traktatach, umowach międzynarodowych zawieranych przez UE z państwami trzecimi lub innymi podmiotami, powstałe w organach i instytucjach unijnych, ogólne zasady prawa, orzeczenia trybunałów unijnych oraz prawo zwyczajowe. Najczęściej w literaturze wyróżnia się prawo pierwotne (traktatowe), które wynika z traktatów będących podstawą prawną funkcjonowania UE oraz prawo wtórne (pochodne) stanowione przez organy unijne na podstawie prawa pierwotnego. Europejskie prawo pierwotne tworzą traktaty poprzedzające wspomniany TFUE<sup>568</sup>, Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej, podpisany w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r. Traktat o Unii Europejskiej (TUE), Traktaty je nowelizujące, Aneksy i Protokoły, Traktaty Akcesyjne, Karta Praw Podstawowych UE, Pierwszy i Drugi Traktat Budżetowy oraz ogólne zasady prawa wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (ETS). Tworzący Unię traktat z Maastricht sytuował UE jako kolejny, obok Wspólnot Europejskich, dominujący europejski mechanizm integracyjny. W tym miejscu warto przytoczyć wynikającą z tego Traktatu koncepcję filarowej konstrukcji

---

<sup>566</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2006, s. 12.

<sup>567</sup> Ustawodawstwo polskie jest zaliczane do mieszanego systemu germańsko-romańskiego ukształtowanego na skutek zatarcia podziału na prawa łacińskie i prawa germańskie, w wyniku recepcji prawa rzymskiego w Niemczech i Europie Środkowej - P. Stępiak, *Środki penalne we Francji i Polsce. Doktryna, legislacja, praktyka*, Warszawa 2012, s. 2.

<sup>568</sup> Traktatami założycielskimi UE były zawarty w dniu 18 kwietnia 1951 r. na okres 50 lat i obowiązujący do 22 lipca 2002 r. Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali oraz Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (EWG). Ten ostatni traktat został podpisany w Rzymie, podobnie jak podpisany tamże w tym samym dniu Traktat powołujący do życia Europejską Wspólnotę Energii Atomowej, stąd określa się je jako Traktaty Rzymskie. Wszystkie wymienione trzy organizacje określa się nazwą zbiorczą Wspólnoty Europejskie (WE).

UE, mającej podstawę w treści art. 1 ust. 3 TUE. Zgodnie z nim UE stanowią Wspólnoty Europejskie, uzupełnione politykami i formami współpracy przewidzianymi w TUE. Zakres przedmiotowy WE stanowił pierwszy filar konstrukcji UE, natomiast kolejne stanowiły wspólna polityka zagraniczna i bezpieczeństwa (II filar) oraz współpraca w zakresie wymiaru sprawiedliwości i spraw wewnętrznych (III filar)<sup>569</sup>.

Elementem składowym dominującym w procesie integracji był dorobek prawny WE, regulujący zasady wspólnego rynku, unię gospodarczą, celną i walutową. Pozostałe wymienione filary integracyjne miały charakter uzupełniający. Różnica wartości i rangi wkładu integracyjnego poszczególnych składników konstrukcji UE stanowiła kanwę dla koncepcji o dwuczęściowej budowie Unii, według której tworzyły ją moduł wspólnotowy i dwa wymienione filary<sup>570</sup>. Korespondowała z nią wizja UE jako zwieńczenie sukcesywnie powiększanej idei zjednoczeniowej, wzbogacającej główny wspólnotowy rdzeń integracyjny o nowe części<sup>571</sup>. Koncepcje te zobrazowały złożoność relacji prawnych pomiędzy WE a UE, a w konsekwencji między prawem wspólnotowym a prawem unijnym. Ścisłe związki łączące UE i WE nie powinny zamazywać ich odrębności i pozwalać na utożsamianie prawa wspólnotowego z unijnym a także na używanie tych pojęć w sposób dowolny.

Wskazane wcześniej filary prawne UE posiadają swoją specyfikę, najwyraźniej zarysowaną we wspólnotowym filarze integracji ekonomicznej. To prawo najbardziej zaawansowane w procesie integracyjnym i zawierające się w regulacjach unijnych jest jednak podrzędne wobec prawa ustanowionego w ramach UE. Mimo tego, zdaniem niektórych autorów, uprawnione jest określanie go prawem wspólnotowym, biorąc pod uwagę autonomiczność porządku prawnego będącego dorobkiem WE oraz różnicę względem prawnych uregulowań współpracy międzyrządowej w ramach pozostałych filarów, które określane są jako prawo unijne.<sup>572</sup> W literaturze spotyka się również używanie dla prawa obejmującego WE pojęcia europejskie prawo wspólnotowe, co jest uzasadniane łączeniem autonomii i specyfiki prawa unijnego właśnie z tym filarem prawnym, faktycznie odzwierciedlającym zjawiska integracji europejskiej<sup>573</sup>.

W dniu 13 listopada 2009 r. w Lizbonie zostały podpisane dwa traktaty – Traktat o Unii Europejskiej (TUE) i Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), które

---

<sup>569</sup> K. Michałowska-Gorywoda, *Podjęmowanie decyzji w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002, s. 47.

<sup>570</sup> A. Wróbel, *Wprowadzenie do prawa Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej)*, Kraków 2002, s. 34.

<sup>571</sup> N. Moussis, *Guide to european policies*, Rixensart 2001, s.21-23, za: R. Willa, *Struktura prawna Wspólnot Europejskich i Unii Europejskiej w świetle uregulowań traktatowych*, w: J. W. Tkaczyński, R. Potorski, R. Willa, *Unia Europejska. Wybrane aspekty ustrojowe*, Toruń 2007, s. 30-31.

<sup>572</sup> R. Willa, *Struktura prawna...*, op.cit., s.34. Zob. także: J. Galster, Z. Witkowski, K. M. Witkowska, *Kompendium wiedzy o Unii Europejskiej*, Toruń 2006, s. 160.

<sup>573</sup> C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000, s. 289-291.

zastąpiły dotychczasowe traktaty, radykalnie nowelizując ustrojową strukturę UE w kierunku większej integracji i wzmocnienia UE na arenie międzynarodowej. Traktaty te weszły w życie w dniu 1 grudnia 2009 r. Podkreślenia wymaga, iż postanowienia zawarte w Karcie Praw Podstawowych UE mają taką samą moc prawną jak postanowienia traktatowe zamieszczone w TUE i TFUE.<sup>574</sup> Wymienione traktaty stanowią podstawę UE, regulują jej funkcjonowanie, określają dziedziny, granice i warunki wykonywania jej kompetencji. Narzędzia służące wykonywaniu tych kompetencji, stanowiące europejskie prawo wtórne (pochodne), wymienia art. 288 TFUE.

Organy UE mogą przyjmować rozporządzenia i dyrektywy oraz podejmować decyzje a także wydawać zalecenia i opinie. Instrumenty te różnicuje zakres mocy wiążącej ich adresatów do podporządkowania się zawartym w nich postanowieniom i poglądom. Wiążące w całości i bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich jak prawo krajowe jest, mające ogólny zasięg, rozporządzenie. Rozporządzenie jest aktem podejmowanym przez Parlament UE i Radę UE. Podobnie jak rozporządzenie wiążąca w całości jest również decyzja, jednakże wiąże jedynie adresatów - o ile zostali w niej wskazani. Dyrektywa jest wiążąca dla państwa, do którego jest kierowana w zakresie celu wyznaczonego do osiągnięcia, przy czym wybór formy i środków służących jego realizacji jest pozostawiony w gestii organów krajowych. Moc wiążącej nie posiadają natomiast zalecenia i opinie instytucji unijnych. Wśród aktów europejskiego prawa wtórnego w TFUE przyjęto rozróżnienie aktów ustawodawczych, delegowanych i wykonawczych w zależności od zastosowanej do ich przyjęcia procedury. Rozporządzenie, dyrektywa i decyzja są podstawowymi aktami prawnymi UE.<sup>575</sup>

## 2.2. Relacja prawa europejskiego do prawa krajowego

Prawodawstwo UE nie zawiera reguł kolizyjnych między prawem krajowym a prawem europejskim w ujęciu normatywnym. Zasady te zostały wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości (TS), zastąpiony następnie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (ETS) poprzez wieloletnie orzecznictwo, zaakceptowane przez przedstawicieli doktryny i stosowane przez judykaturę państw członkowskich UE. W treści art. 4 ust. 3 TUE zawarta jest zasada solidarności (lojalności), zobowiązująca państwa członkowskie do

---

<sup>574</sup> E. Skibińska, *Prawo Unii Europejskiej z wprowadzeniem*, Warszawa 2013, s. VII -VIII.

<sup>575</sup> C. Herma, *Likwidacja „struktury filarowej” Unii – podmiotowość prawnomiędzynarodowa UE oraz reforma systemu aktów prawa pierwotnego i wtórnego*, w: J. Barcz (red.), *Traktat z Lizbony. Główne reformy ustrojowe Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 136.

wykonania prawa UE, wzajemnego szacunku i wspierania się w wykonywaniu zadań i osiągnięciu celów określonych w traktatach. Członkowie UE zobligowani są do powstrzymywania się od działań mogących zagrażać realizowaniu celów Unii, przedsięwzięcia wszelkich właściwych środków służących wykonaniu zobowiązań traktatowych oraz wynikających z aktów prawnych wytworzonych przez organy unijne i ułatwianiu tym organom wypełniania zadań. Wykonanie przez państwa członkowskie prawa UE podlega ocenie ETS (wcześniej TS). Dorobek orzecznicy trybunału pozwolił na wyłonienie z zasady solidarności reguły pierwszeństwa (nadrzędności) stosowania prawa wspólnotowego i reguły bezpośredniej skuteczności tego prawa. Zasady te w zróżnicowany sposób i w niejednakowym tempie „przebijały się” do praktyki orzecznicy krajów członkowskich. Postawy takie wynikały z ich odmiennych tradycji konstytucyjnych i prawnych.

W niektórych krajach (Holandia, Luksemburg) konstytucja uznawała pierwszeństwo prawa międzynarodowego, bądź dopuszczała ograniczenie suwerenności (Włochy), nie stwarzając formalnych trudności dla pierwszeństwa prawa wspólnotowego. Inne (Belgia) musiały w tym zakresie zmienić konstytucję. We Francji konstytucja uznaje wyższość traktatów międzynarodowych nad ustawą zwykłą, ale nie nad ustawą zasadniczą, natomiast w Niemczech i Danii pierwszeństwo prawa wspólnotowego nad prawem krajowym obwarowano spełnieniem określonych warunków.<sup>576</sup> W procesie dostosowywania krajowych porządków prawnych do prawa unijnego istotną rolę spełniło orzecznictwo sądów konstytucyjnych państw członkowskich.

Zasada nadrzędności prawa wspólnotowego UE została sformułowana oparciu o stwierdzenie, że traktat o EWG, w odróżnieniu od standardowych umów międzynarodowych, stworzył własny porządek prawny, włączony następnie do porządków prawnych państw członkowskich, w wyniku czego państwa te ograniczyły swoje prawa suwerenne tworząc regulacje wiążące je same i ich obywateli, w zakresie dotychczas poddany kompetencji prawa wewnętrznego.<sup>577</sup> Prawu wspólnotowemu jako przyjętemu na zasadzie wzajemności razem z innymi państwami nie mogą być przeciwstawiane środki czy akty prawa

---

<sup>576</sup> Niemiecki Trybunał Konstytucyjny początkowo przewidział możliwość sprawowania kontroli zgodności norm wspólnotowych z zasadami ustawy zasadniczej do czasu wyłonienia przez Wspólnotę bezpośrednio wybieranego parlamentu, wyposażonego w uprawnienia legislacyjne oraz skodyfikowania katalogu praw podstawowych. Art. 20 konstytucji duńskiej przewiduje natomiast przekazanie uprawnień organizacjom międzynarodowym, pod warunkiem przegłosowania przez parlament większością 5/6 głosów bądź zwykłą większością i późniejszym przyjęciem norm w referendum. Szerzej o tym: J. Dutheil de la Roche, *Wstęp do Prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2004, s. 168-174.

<sup>577</sup> Zob.: wyrok TS z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62 N. V. Algemene Transport – en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos v. Holenderska Administracja Podatkowa (Zb. Orz. 1963, s. 1), W. Czapliński, R. Ostrianski, P. Saganek, A. Wyrozumska, *Prawo Wspólnot Europejskich. Orzecznictwo*, Warszawa 2001, s. 33-35.

wewnętrznego podejmowane jednostronnie ani mieć przed nim pierwszeństwa, bowiem pozbawiałoby to prawo charakteru wspólnotowego i podważałoby podstawy prawne UE.<sup>578</sup> Zasada pierwszeństwa prawa europejskiego (wspólnotowego) względem prawa krajowego, mająca swe źródło w ponadnarodowym charakterze prawa europejskiego, odnosi się zarówno do prawa pierwotnego, jak i do prawa wtórnego stanowiąc podstawowy, samodzielny imperatyw określający wzajemny stosunek między oboma porządkami prawnymi<sup>579</sup>. Podkreślenia wymaga, iż orzecznictwo ETS stoi na gruncie koncepcji pierwszeństwa stosowania prawa wspólnotowego, w odróżnieniu od pierwszeństwa obowiązywania prawa. Wskutek takiego stanowiska norma prawa krajowego, która jest niezgodna z prawem wspólnotowym nie traci automatycznie mocy obowiązującej, ani nie jest przesądzona konieczność jej uchylecia. Stanowi natomiast ewidentny postulat jej zmiany pod adresem kraju członkowskiego.<sup>580</sup>

Zasada bezpośredniej skuteczności prawa UE w systemach prawnych państw członkowskich nakłada na sądy krajowe obowiązek stosowania prawa wspólnotowego w całości oraz obliguje do zapewnienia wyegzekwowania obowiązków i ochrony uprawnień przyznanych przez to prawo państwom członkowskim i ich obywatelom. Wchodzące w życie postanowienia traktatowe i obowiązujące akty prawne organów UE uniemożliwiają

---

<sup>578</sup> Zob. wyrok TS z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie C-6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* (Zb.Orz. 1964, s.585). Wyrok w tej sprawie jest rozwinięciem poprzedzającego go orzeczenia w sprawie C- 6/60 *Humblet v. Belgia* (Zb. Orz. 1960, s.559), nakazującego państwu członkowskiemu zmianę ustawodawstwa wewnętrznego a nawet ewentualną wypłatę odszkodowania, w przypadku niezgodności tego ustawodawstwa z prawem wspólnotowym. W orzeczeniu tym TS przyjął tzw. monistyczną koncepcję prawa, zakładającą absolutny prymat prawa wspólnotowego przed prawem wewnętrznym. Podstawą tej koncepcji jest stwierdzenie, że prawo wspólnotowe tworzy specyficzny porządek prawny, WE są odrębnym podmiotem prawa międzynarodowego i prawa wewnętrznego państw członkowskich, posiadają zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych, prawo legacji oraz realne kompetencje wynikające z ograniczenia kompetencji lub delegacji uprawnień na ich rzecz przez państwa członkowskie. W. Czapliński, R. Ostrihansky, P. Saganek, A. Wyrozumska, *Prawo Wspólnot...*, op.cit. s. 35-39.

<sup>579</sup> A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007, s. 105.

<sup>580</sup> Zob.: Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2009 r., I SA/Po 35/09 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Ol 698/10. Pierwszy z wyroków uchylił zaskarżoną przez podatnika interpretację MF art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, odmawiającą podatnikowi VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach dokonywanych w ramach działalności gospodarczej, jako niezgodną z art. 168-183 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347/1). Przepis będący podstawą uchylonej interpretacji został jako sprzeczny z prawem europejskim uchylony z dniem 1 grudnia 2008 r. przez art. 1 pkt 43 lit. a) tiret pierwszy ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz.1320). Podobne stanowisko zawarto w wyrokach WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Bk 516/08 oraz WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2008 r., III SA/Wa 984/08. WSA w Olsztynie powołanym wyrokiem oddalił skargę podatnika na interpretację Dyrektora IS uznającą oleje smarowe przeznaczone na cele inne niż opałowe lub napędowe za wyroby energetyczne, i w konsekwencji, iż wyroby akcyzowe zharmonizowane, objęte odpowiednią stawką akcyzy. W uzasadnieniu wyroku zawarto stwierdzenie, iż niezastosowanie przepisu krajowego nie oznacza przymusu jego uchylecia lub zmiany, może stanowić postulat w tym zakresie, jednak każdorazowo zależy to od natury przepisu, jego zakresu i charakteru kolizji z prawem wspólnotowym (UE).

stosowanie sprzecznych z nim przepisów prawa wewnętrznego, a także blokują wejście w życie nowych norm prawa wewnętrznego w zakresie sprzecznym z normami wspólnotowymi. Sądy państwowe bezpośrednio stosujące prawo wspólnotowe są zobowiązane do dbałości o jego pełną skuteczność, czego efektem winno być niestosowanie wszelkich niezgodnych z nim aktów prawa wewnętrznego, bez potrzeby oczekiwania na przeprowadzenie i rozstrzygnięcie procedury uchylecia bądź zmiany określonej normy.<sup>581</sup> Natomiast podmioty prywatne w postępowaniu przed sądami krajowymi i organami administracyjnymi mogą powoływać się bezpośrednio na przepisy pierwotnego prawa wspólnotowego, o ile nie wymagają podjęcia działań prawodawczych przez państwo członkowskie, które nie zgłosiło zastrzeżeń, zobowiązanie może wywoływać bezpośrednie skutki prawne w stosunkach między państwami członkowskimi a ich wewnętrznymi podmiotami oraz zawierają bezwarunkowe i jasne zobowiązanie do określonego zachowania.<sup>582</sup>

Precyzja, bezwarunkowość i jasność dotyczą także przepisów dyrektyw unijnych, na które podmioty prywatne mogą się bezpośrednio powoływać przed sądami krajowymi, w przypadku gdy dyrektywa nie została w określonym terminie implementowana do krajowego systemu prawnego. W takim przypadku jednostka może również skutecznie domagać się od sądu krajowego niestosowania przepisów prawa krajowego niezgodnych z dyrektywą, wykonania obowiązku dokonywania prounijnej wykładni tego prawa w aspekcie celów i treści dyrektywy, a w sytuacji gdy wykładnia ta prowadziłaby do niezgodnego z prawem wypaczenia przepisu krajowego - do stosowania w miarę możliwości bezpośrednio przepisów dyrektywy<sup>583</sup>. Ponadto, jak wcześniej wskazano, dyrektywy nie posiadają mocy obowiązującej wszystkie państwa członkowskie. Trzeci akapit art. 288 TFUE stanowi, iż dyrektywa wiąże jedynie jej adresata w aspekcie celu wyznaczonego do osiągnięcia, przy czym wybór służących temu środków i narzędzi należy do organów państwa członkowskiego. W literaturze wskazuje się na możliwość uzyskania przez normy zawarte w dyrektywie mocy

---

<sup>581</sup> Zob.: wyrok TS z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 *Administracja Finansów Państwowych v. Simmenthal SpA* (Zb. Orz. 1978, s. 629) w: W. Czapliński, R. Ostrihansky, P. Saganek, A. Wyrozumska, *Prawo Wspólnot...*, op. cit. s. 47-51, także: wyrok TS w sprawie C-213/89 *Królowa v. Sekretarz Stanu ds./Transportu ex parte Factortame Ltd. I inni* (Zb. Orz. 1990, s.1-2433), *ibidem* s.51-55.

<sup>582</sup> Zob.: wyrok TS w sprawie 26/62... op.cit. s. 34.

<sup>583</sup> Zob.: wyrok TS z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 *Ursula Becker v. Urząd Finansowy Munster-Innenstadt*, (Zb. Orz. 1982, s.53) oraz wyrok TS z dnia 5 kwietnia 1979 r. w sprawie 148/78 *Prokuratura v. Tullio Ratti* (Zb. Orz. 1979, s.1629) w: W. Czapliński, R. Ostrihansky, P. Saganek, A. Wyrozumska, *Prawo Wspólnot...*, op. cit. s. 159-163 oraz <http://curia.europa.eu/arrets>. W tym ostatnim wyroku TS stwierdził, iż dyrektywie nie można przypisać walurowi skuteczności dopóki nie minął termin określony dla jej wdrożenia w krajowych porządkach prawnych państw członkowskich. Ponadto zob. także wyrok TS z dnia 24 stycznia 2012 r. w sprawie C-282/10 *Dominguez*, pkt 26-32, [www.curia.eu](http://www.curia.eu), wyrok Ts z dnia 22 lipca 1989 r. w sprawie 103/88 *Fratelli Costanzo SA v. Comune di Milano*, (Zb.Orz. 1989, s. 1839), także wyrok SN z dnia 19 października 2012 r. III SK 3/12, „Zeszyty naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013 nr 1, s. 130 -135.



powszechnie obowiązującej państwa członkowskie poprzez nałożenie na nie wszystkie obowiązku uchwalenia uzgodnionych stosownych przepisów.<sup>584</sup>

Innymi wypracowanymi i utrwalonymi w orzecznictwie ETS zasadami regulującymi relacje między europejskim porządkiem prawnym a systemami krajowymi są zasady równoważności i efektywności. Pierwsza z nich, zwana również zasadą najwyższego standardu, nakłada na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia normom prawa wspólnotowego materialnej i proceduralnej skuteczności jaka cechuje normy prawa krajowego. Natomiast zasada efektywności nakazuje członkom UE wybór optymalnego sposobu implementacji prawa unijnego do krajowego porządku prawnego gwarantującego bezzwłoczne i rzeczywiste osiągnięcie zakładanego celu.<sup>585</sup>

### **2.3. Dyrektywy UE jako instrument europejskiego prawa podatkowego**

Europejskie prawo podatkowe stanowi jeden z podstawowych filarów prawa europejskiego. Nie zawiera norm nakładających na obywateli Unii obowiązku wykonywania na jej rzecz przymusowych świadczeń publicznoprawnych, nie reguluje fiskalnych skutków stosunków społeczno-ekonomicznych między jednostką a władzą publiczną, państwem a podatnikiem czy też UE a państwami członkowskimi. Prawo to stanowi niekompletny i stale uzupełniany, nieusystematyzowany zbiór reguł i zasad ograniczających stosowanie niezgodnych z normami wspólnotowymi przepisów prawa krajowego oraz kształtujących (nowelizujących) krajowy system podatkowy. W aspekcie jego źródeł, obok wymienionych wcześniej aktów europejskiego prawa pierwotnego i pochodnego dostrzegalne jest rosnące znaczenie w obszarze podatków dochodowych, nieposiadających mocy wiążącej, wytworzonych przez Komisję Europejską (KE) dokumentów w postaci rekomendacji, memorandów, komunikatów i innych dokumentów roboczych, których treść pozwala na ich efektywne wykorzystanie przy dokonywaniu wykładni celowościowej przepisów unijnych, regulujących funkcjonowanie mechanizmów rynku wewnętrznego, i w konsekwencji dostosowywaniu do nich przepisów podatkowych państw członkowskich. Europejskie prawo podatkowe ma charakter ponadnarodowy. Kreuje pogłębianie efektywnej integracji ekonomicznej państw członkowskich UE w ramach systemu utworzonego przez przepisy traktatowe oraz przepisy dyrektyw kształtujących konstrukcję określonych rodzajów podatków bądź ich wybranych elementów. W obszarze europejskiego prawa podatkowego

---

<sup>584</sup> W. Jedlecka, *Dyrektywy Wspólnot Europejskich a prawo wewnętrzne*, Wrocław 2002, s. 21.

<sup>585</sup> R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s.18.

najchętniej używanym przez ustawodawcę unijnego instrumentem legislacyjnym są dyrektywy. Zawarte w nich normy składające się na europejskie prawo podatkowe stanowią dla państw członkowskich swoisty wzorzec postulowany do wykorzystania przez nie przy tworzeniu normatywnych stanów faktycznych przepisów krajowego prawa podatkowego. Prawidłowe zaimplementowanie norm dyrektywnych do krajowego porządku prawnego winno spowodować umocnienie go jako podstawy prawnej dla stosowania prawa podatkowego. Realizowanie uzgodnionego modelu może jednakże nastąpić poprzez stosowanie odmiennej redakcji przepisów i innej techniki budowy normy prawnej.<sup>586</sup> W UE dominującą techniką legislacyjną stosowaną w dyrektywach dotyczących podatków jest posługiwanie się szczegółowymi, kazuistycznymi opisami celów lub skutków, do których ma doprowadzić wykorzystanie dyrektyw.<sup>587</sup>

Zobowiązania zamieszczone w dyrektywach adresowanych do wybranych państw członkowskich wiążą wszystkie organy tych państw w zakresie osiągnięcia określonego w niej celu oraz wynikającego z art. 5 TFUE obowiązku przedsięwzięcia wszelkich właściwych środków o charakterze ogólnym lub szczególnym, dla zapewnienia wykonania takich zobowiązań. Organ krajowy stosujący prawo wewnętrzne, w tym zwłaszcza stworzone w celu wykonania dyrektywy, zobligowany jest do dokonywania wykładni przepisów tego prawa najkorzystniej wpływającej na osiągnięcie skutku zamierzonego w dyrektywie.<sup>588</sup> W przypadku gdy zastosowana wykładnia okazała się niewystarczająca do osiągnięcia rezultatu określonego w dyrektywie, państwo członkowskie jest zobowiązane do naprawienia szkody poniesionej przez jednostkę wskutek nieprawidłowej adaptacji postanowień dyrektywy do krajowego porządku prawnego.<sup>589</sup>

Właściwa implementacja normy europejskiego prawa podatkowego wymaga analizy tekstu aktu prawnego i ustalania zawartych w nim składników konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego, głównie w oparciu o normy umieszczone w przepisach krajowego prawa podatkowego. Stosowanie przepisów europejskiego prawa podatkowego winno być uzupełnieniem wykładni przepisów prawa krajowego. W stosunku

---

<sup>586</sup> *Ibidem*, s. 30-31,33.

<sup>587</sup> E. Maniewska, *Prawo wspólnotowe wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 10, s.50.

<sup>588</sup> Zob. wyrok TS z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 14/83 S. von Colson i E. Kamann v. Kraj federalny Północna Nadrenia – Westfalia, (Zb. Orz. 1984, s.1891) w: W. Czapliński, R. Ostrihansky, P. Saganek, A. Wyrozumska, *Prawo Wspólnot...*, op. cit. s. 169-173.

<sup>589</sup> Roszczenie odszkodowawcze jest uprawnione pod warunkiem, że jednostce przyznano prawo określone dyrektywą i istnieje związek przyczynowy między niewykonaniem bądź nienależytym wykonaniem zobowiązania przez państwo a szkodą poniesioną przez jednostkę. Zob.: wyrok TS z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C – 91/92 Paola Faccini Dori v. Recreb Srl. (Zb. Orz. 1994, s. I – 3325) w: W. Czapliński, R. Ostrihansky, P. Saganek, A. Wyrozumska, *Prawo Wspólnot...*, op. cit., s. 188-191.

do podatków pośrednich dotyczy to uregulowań pochodnego europejskiego prawa podatkowego (dyrektyw i rozporządzeń), zaś w odniesieniu do podatków bezpośrednich, przepisów traktatowych (pierwotnych), gwarantujących wolność rynku wewnętrznego i zakazujących dyskryminacyjnego traktowania. Wykładnia prounijna norm europejskiego prawa podatkowego jest w istocie wyborem interpretacji zapewniającej jak najdalej idącą zgodność normy krajowej z normą wspólnotową, poprzedzonym analizą językową i celowościową. Dokonywana jest metodami znanymi krajowym porządkom prawnym państw UE i zgodnie z dyspozycjami interpretacyjnymi, ukształtowanymi w krajowych doktrynach.

Dyrektywy istotnie wpływają na dokonywaną przez organy podatkowe państw członkowskich wykładnię prawa podatkowego. Efektywność dyrektyw wprost wynika z doniosłości orzecznictwa ETS w zakresie obowiązku stosowania przez organy administracji, prounijnej wykładni implementowanych przepisów. W tym kontekście istotne jest również uprawnienie jednostki do bezpośredniego powołania się na przepisy dyrektywy w sytuacji, gdy możliwe jest ich odrębne zastosowanie w oderwaniu od tła i całościowych uwarunkowań, zaś dyrektywa pozostawiła jej adresatom szerszy zakres swobodnego uznania.<sup>590</sup>

Generalnym celem regulacji tworzących europejskie prawo podatkowe jest przede wszystkim zapewnienie gwarancji właściwego funkcjonowania wspólnego rynku wewnętrznego poprzez integrację obowiązujących w państwach członkowskich systemów podatkowych.<sup>591</sup> Następuje to w procesie harmonizacji podatkowej, tj. dostosowywania tych systemów podatkowych do osiągnięcia wspólnego celu w wymiarze fiskalnym, gospodarczym i politycznym. Przedmiotem harmonizacji, obok całych systemów podatkowych mogą być wybrane podatki lub elementy ich konstrukcji oraz procedury podatkowe. Skonkretyzowanym celem harmonizacji podatkowej w UE w zakresie podatków pośrednich, wprost wpływających na wymianę handlową państw członkowskich jest usunięcie barier podatkowych utrudniających swobodny przepływ towarów, usług i kapitału. W zakresie podatków bezpośrednich celem harmonizacji jest wyeliminowanie ich ujemnego wpływu na stosunki gospodarcze realizowane za pomocą transakcji transgranicznych, dotyczących transferów kapitałowych odbywających się między spółką macierzystą a jej jednostkami organizacyjnymi w państwach członkowskich.<sup>592</sup> Dominujący gospodarczy

---

<sup>590</sup> R. Lipniewicz, *Europejskie prawo...*, op.cit., s. 35 i 47.

<sup>591</sup> E. Prejs, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej* w: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s.485.

<sup>592</sup> Wysokość opodatkowania dochodów przedsiębiorców podatkami bezpośrednimi w znacznym stopniu uzależniona jest od miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, skali zaangażowanego kapitału oraz przekształceń dokonanych w strukturze przedsiębiorstw o charakterze ponadnarodowym. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 92-93.

aspekt harmonizacji podatkowej nie powinien przesłaniać jej funkcji jako mechanizmu prawnego służącemu realizacji gospodarczych, społecznych i politycznych celów traktatowych.<sup>593</sup> Dostosowywanie krajowych przepisów podatkowych do unijnego systemu prawnego może mieć postać odesłania wprost do wskazanych rozwiązań prawa UE. Może nastąpić także w formie tzw. recepcji prawa, polegającej na przyjęciu uregulowania wspólnotowego jako wzoru i adoptowaniu go do krajowego porządku prawnego, bądź też poprzez tzw. inkorporację materialną, sprowadzającą się do jednakowego uregulowania przez ustawodawcę ewentualnych zdarzeń w okolicznościach wewnętrznych i międzypaństwowych.<sup>594</sup>

Trwający kilkadziesiąt lat proces dostosowywania, głównie za pośrednictwem dyrektyw, krajowych systemów podatkowych do europejskiego modelu legislacyjnego, największe efekty przyniósł w zakresie podatku od towarów i usług<sup>595</sup> i wybranych składników konstrukcji podatków dochodowych. Dotyczy to np. opodatkowania łączenia i podziału spółek, opodatkowania dywidend, w tym wypłacanych na rzecz spółki matki przez spółki córki.<sup>596</sup> Nadal wszakże istnieją wyodrębnione pod względem prawnym i budżetowym systemy podatkowe państw członkowskich. Celem harmonizacji podatkowej jest przede wszystkim eliminacja rozbieżności legislacyjnych w obszarach istotnych dla kontynuowania procesu integracji europejskiej, nie zaś zastępowanie systemem unijnym krajowych systemów podatkowych.<sup>597</sup> Konieczne jest natomiast zagwarantowanie przez prawidłowo

---

<sup>593</sup> M. Komar, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, Warszawa 1983, s. 49.

<sup>594</sup> A. Knade-Plaskacz, Pytania prejudycjalne do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach czysto wewnętrznych, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 1, s.30.

<sup>595</sup> Podatek ten został wprowadzony we wszystkich państwach członkowskich zastępując obowiązujące dotychczas podatki obrotowe. Proces harmonizacji w zakresie tego podatku postępował systematycznie od roku 1967 poprzez implementowanie kilku dyrektyw, z których najważniejsze wydają się być: regulująca strukturę tego podatku - Druga Dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego (Dz.Urz. UE nr L 71, s. 1303), ustalająca datę wejścia w życie podatku na dzień 1 stycznia 1972 r. – Trzecia Dyrektywa Rady z dnia 9 grudnia 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego (Dz.Urz. UE nr L 320, s. 34) oraz najdonioślejsza, kilkakrotnie nowelizowana Szósta Dyrektywa Rady 77/388 z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE nr L 384, s. 47). Szerzej na ten temat zob.: B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 103 – 108, także: D. Dominik-Ogińska, *Ewolucja prawa unijnego w zakresie VAT*, w: D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 53-59.

<sup>596</sup> P. Ogiński, *Dyrektywa 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania dla spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich oraz Dyrektywa Rady 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich i przeniesienia ich statutowych siedzib do innego Państwa Członkowskiego*, w: D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, op.cit., s. 157-163 oraz s 164-170 także B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), op.cit., s. 14.

<sup>597</sup> J. Głuchowski, *Harmonizacja podatków pośrednich i bezpośrednich*, „Glosa” 1999, nr 8, s. 1, za: R. Lipniewicz, *Europejskie prawo...*, op.cit., s. 38.

zaimplementowany do krajowego systemu środków, doprowadzenia do zrealizowania celu dyrektywy.<sup>598</sup>

## 2.4. Regulacje UE w zakresie prawa karnego skarbowego

Jak wspomniano wcześniej, trzecim filarem UE obowiązującym do traktatu z Lizbony była współpraca w dziedzinie wymiaru sprawiedliwości i spraw wewnętrznych, ustalona na mocy zawartego w dniu 7 lutego 1992 r. w Maastricht TUE. Traktatowe unormowanie tej współpracy wynikało z konieczności sformalizowania i ułatwienia gwałtownie rozwijającej się, wielokierunkowej współpracy państw członkowskich. Zniesienie kontroli granicznej między państwami na mocy porozumienia w Schengen wymusiło włączenie do III filaru problematyki swobodnego przepływu osób, zawierającej politykę imigracyjną, wizową i azyłową oraz tematyki związanej z ładem publicznym i bezpieczeństwem wewnętrznym, dotyczącej przeciwdziałaniu narkomanii, przestępczości zorganizowanej, terroryzmowi, a w interesującym tu zakresie - walki z oszustwami.

W art. 280 TUE z Maastricht po raz pierwszy użyto sformułowania „interesy finansowe WE”. Przepis ten zobowiązywał państwa członkowskie do przedsięwzięcia identycznych środków do walki z nadużyciami finansowymi naruszającymi interesy finansowe WE, ze środkami podjętymi do zwalczania nadużyć finansowych godzących w krajowe interesy finansowe. Ponadto państwa członkowskie zostały zobowiązane do koordynowania działań służących ochronie interesów finansowych WE przed nadużyciami finansowymi oraz do zorganizowania wspólnie z Komisją regularnej i ścisłej współpracy właściwych władz. Wobec braku w przepisach prawa europejskiego definicji terminu „interesy finansowe”, w literaturze przyjmuje się, iż w wąskim znaczeniu, interesem finansowym WE jest ich budżet ogólny, a w szerszym dochody i wydatki instytucji i organów wspólnotowych, zatem wszelkie środki finansowe znajdujące się w budżecie ogólnym WE oraz w innych instrumentach finansowych. Największe znaczenie dla zasilania budżetu ogólnego mają wpłaty państw członkowskich, odpowiadających także za właściwe wykorzystanie ponad 80% wydatków budżetowych.<sup>599</sup>

---

<sup>598</sup> Zob.: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 marca 2009 r., I SA/Wr 1284/08. [orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo).

<sup>599</sup> A. Górski, *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej*, w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006, s. 52-56. Głównymi źródłami zasobów własnych budżetu ogólnego WE, obok wpłat państw członkowskich, są cła pobierane na podstawie wspólnej taryfy celnej, cła rolne, opłaty cukrowe i wpływy z VAT przekazywane przez państwa członkowskie w wysokości 0,5% jednolitej podstawy opodatkowania. Innymi źródłami dochodów o mniejszym znaczeniu są wpływy z podatku od wynagrodzeń urzędników wspólnotowych, nadwyżki budżetowe, kary pieniężne, grzywny, darowizny oraz inne dochody cywilnoprawne. *Ibidem*, s. 55.

Definicja nadużycia (oszustwa) finansowego na szkodę interesów finansowych WE znalazła się w konwencji o ochronie interesów finansowych WE, która weszła w życie 17 października 2002 r., po upływie siedmiu lat od jej podpisania. Oddzielnie definiowane jest nadużycie finansowe w odniesieniu do wydatków i przychodów. Przepięstwem w zakresie wydatków jest umyślne działanie i zaniechanie dotyczące wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieściślych bądź niekompletnych oświadczeń lub dokumentów albo nieujawnienie informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, mających na celu sprzeniewierzenie albo bezprawne zatrzymanie środków budżetu ogólnego WE lub budżetów zarządzanych przez WE lub w ich imieniu. Przepięstwem jest również niewłaściwe wykorzystanie takich środków do innych celów niż je pierwotnie przeznaczono. W zakresie przychodów zachowania przepięstne są identyczne jak w odniesieniu do wydatków, przy czym celem działania jest bezprawne pomniejszenie środków budżetowych WE.<sup>600</sup> Przez europejskie oszustwo finansowe najogólniej rozumie się przepięstwo skierowane przeciwko interesom finansowym WE popełnione w płaszczyźnie wydatków lub przychodów unijnych.<sup>601</sup> Zgodnie z interpretacją zawartą w raporcie wyjaśniającym dotyczącym konwencji, na chronione nią przychody składają się cła i opłaty rolne. Natomiast przychody te nie obejmują wpływów z podatku od towarów i usług i bezpośrednich wpłat państw członkowskich do budżetu ogólnego WE.<sup>602</sup> Konwencja zobowiązała państwa członkowskie do karania nadużyć na szkodę interesów finansowych WE stanowiących przepięstwa. Sankcje karne powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. Nadużycia na kwotę co najmniej 50.000 euro (określane jako poważne) winny być zagrożone karą pozbawienia wolności. Inne kary mogą być przewidziane za nadużycia, o ile ich wysokość przekracza 4.000 euro.<sup>603</sup>

Aktem o charakterze administracyjnoprawnym zawierającym definicję nieprawidłowości finansowej jest rozporządzenie Rady dotyczące ochrony interesów finansowych WE. Nieprawidłowościami finansowymi są wszelkie naruszenia postanowień prawa wspólnotowego, wynikające z działania lub zaniechania podmiotu gospodarczego, przynoszące lub mogące przynieść szkodę ogólnemu budżetowi WE albo budżetom przez nie

---

<sup>600</sup> Artykuł 1 pkt a i b Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich sporządzonej w Brukseli dnia 26 lipca 1995 r. (Dz.U. z 2009 nr 208, poz.1603).

<sup>601</sup> F. Prusak, *Zakres związania polskiego prawa karnego konwencją Unii Europejskiej w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich*, „Prokuratura i Prawo”, nr 6 z 2009 r., s. 12.

<sup>602</sup> Raport wyjaśniający dotyczący Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich zatwierdzony przez Radę w dniu 26 maja 1997 r., (Dz.Ur. WE nr c 191 z dnia 23 czerwca 1997 r. s. 6).

<sup>603</sup> Artykuł 2 ust.1 i 2 Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich.

zarządzanym.<sup>604</sup> Szkodę może stanowić pomniejszenie lub utrata dochodów bądź też dokonanie nieuzasadnionych wydatków. Rozporządzenie przewiduje za nieprawidłowości finansowe sankcje administracyjne, które podobnie jak konwencyjne sankcje karne mają być skuteczne, proporcjonalne i odstrasające. Sankcją o charakterze ogólnym jest obowiązek zwrotu z odsetkami bezprawnie uzyskanej korzyści finansowej. Innymi sankcjami są grzywna, zapłata kwoty większej niż uzyskanej sprzecznie z prawem, całkowite lub częściowe odebranie korzyści przyznanej niezgodnie z zasadami wspólnotowymi, cofnięcie korzyści na okres następujący po nieprawidłowości, pozbawienie możliwości jej uzyskania, wyłączenie z uczestnictwa w programach pomocowych czy zatrzymanie wniesionego depozytu lub zabezpieczenia. Rozporządzenie nie zawiera katalogu nieprawidłowości finansowych, które są deliktami administracyjnymi. Ogólna, szeroka definicja nieprawidłowości finansowych obejmuje również znamiona nadużycia finansowego.<sup>605</sup>

Treść późniejszych podpisywanych traktatów ewoluowała, zwłaszcza w części odnoszącej się do współpracy w zakresie przestępstw finansowych. Początkowo dość luźna struktura III filaru, oparta na współpracy międzyrządowej i gwarantująca państwom członkowskim prawo weta w zakresie stosowanych instrumentów prawnych, a także metod i środków ich realizacji ograniczała wpływ wspólnotowych instytucji i ich środków prawnych na treść i skalę współpracy filarowej. Kolejne podpisywane traktaty (w Amsterdamie, Nicei i Lizbonie) zobowiązywały państwa członkowskie do konsekwentnego ustanawiania i poszerzania wspólnego obszaru wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości oraz rozszerzały kompetencje TS i Parlamentu Europejskiego w zakresie skuteczności kontroli wspólnotowej w tych dziedzinach.<sup>606</sup>

Upoważnienie UE do regulowania postanowieniami współpracy w dziedzinie wymiaru sprawiedliwości i spraw wewnętrznych zostało zawarte w Tytule VI TUE z Maastricht i z Amsterdamu. Znajdujący się tam katalog obszarów stanowiących przedmiot wspólnego zainteresowania i działania państw członkowskich obejmuje m.in. walkę z nadużyciami finansowymi na skalę międzynarodową i współpracę sądową w sprawach

---

<sup>604</sup> Art. 1 ust. 2 Rozporządzenia Rady nr 2988/95 w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.Urz. WE L 312 z 23 grudnia 1995 r.).

<sup>605</sup> A. Górski, *Nadużycia finansowe i inne nieprawidłowości* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii...*, op.cit., s. 64.

<sup>606</sup> Akapit czwarty Artykułu B Traktatu z Amsterdamu zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty, podpisanego w Amsterdamie w dniu 2 października 1997 r., s.5/84, <http://oide.sejm.gov.pl> (dostęp 9.02.2016) oraz akapit drugi art.29, art.31 i art.40 Traktatu z Nicei zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty, podpisanego w Nicei 26 lutego 2001 r., s. 7-8/39, <http://oide.sejm.gov.pl> (dostęp 9.02.2016).

karnych. Traktat amsterdamski wzbogacił europejskie prawo pierwotne o przepisy umożliwiające harmonizację (zbliżanie) prawa karnego materialnego państw członkowskich UE. Współpraca policyjna i sądowa stała się częścią celu UE, jakim stało się utworzenie i rozwijanie przestrzeni wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości, zapewniającej obywatelom wysoki poziom bezpieczeństwa.<sup>607</sup> Traktat nicejski włączał do wspomnianego Tytułu VI TUE postanowienia ustanawiające nowy organ unijny - Europejski Zespół Współpracy Sądowej (tzw. Eurojust) mający służyć ściślejszej współpracy w omawianym zakresie organów sądowych oraz „innych właściwych organów”.<sup>608</sup>

Państwa członkowskie wyposażyły UE w kompetencje w zakresie harmonizacji<sup>609</sup> prawa karnego materialnego w celu przeciwdziałania poważnej przestępczości o charakterze transgranicznym, ułatwiania wzajemnego uznawania orzeczeń karnych oraz zapewnienia egzekwowania przepisów prawa unijnego. W oparciu o rodzaj i charakter wpływu prawa europejskiego na krajowy porządek prawny w literaturze wyróżnia się harmonizację pozytywną i negatywną. Pierwszą z wymienionych stanowią czynności prawodawcze usuwające bariery i restrykcje w funkcjonowaniu obrotu wewnętrznego. Natomiast do harmonizacji negatywnej prowadzą postanowienia europejskiego prawa pierwotnego zakazujące realizowanie odrębnej polityki przez państwa członkowskie, bądź tworzenia przez nie utrudnień i przeszkód w korzystaniu z podstawowych swobód zawartych w traktatach. Podjęcie przez prawodawcę unijnego pozytywnych działań prawotwórczych jest określane jako harmonizacja bezpośrednia, w odróżnieniu od harmonizacji pośredniej, dokonującej się bez udziału prawodawcy wspólnotowego, rozumianej jako stopniowe, konsekwentne i przede wszystkim naturalne (bo wynikające z realiów ekonomicznych i zachodzących procesów

---

<sup>607</sup> Art. K i K.1 TUE z Maastricht i art. K.1 Traktatu z Amsterdamu. Ten ostatni artykuł wymienia kategorie przestępstw będących przedmiotem zainteresowania i wspólnego działania państw członkowskich UE, którymi są, obok nadużyć finansowych, przestępczość zorganizowana, terroryzm, handel ludźmi, narkotykami, bronią, przestępstwa przeciwko dzieciom i korupcja, a także zapobieganie i zwalczanie rasizmu i ksenofobii.

<sup>608</sup> Art. 7 i 8 Traktatu z Nicei.

<sup>609</sup> Harmonizacja jest jedną z metod integracji o ograniczonym, pośrednim stopniu intensywności. Skala ingerencji w krajowe systemy prawne pozwala na rozróżnienie obok niej także dwóch innych, skrajnych metod integracji, tj. unifikacji i koordynacji. Unifikacja, w odróżnieniu od harmonizacji, jedynie w ograniczonym stopniu ingerującej w prawo krajowe, zakłada wprowadzenie jednolitych reguł wspólnotowych, w oderwaniu od lokalnych tradycji, teorii i dotychczasowych praktyk stosowanych w państwach członkowskich. Koordynacja jest definiowana jako luźne, minimalne powiązanie ze sobą krajowych porządków prawnych bez ich ujednolicenia i harmonizacji np. poprzez stosowanie reguł wzajemnego uznawania standardów lub jednolite normy kolizyjne. Szerzej na ten temat zob.: K. Kowalik-Bańczyk, *Komentarz do art.94-97 TWE* w: A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szware-Kuczer, *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*, t. 2, Warszawa 2009, s. 637, C. Mik, *Europejskie prawo...*, op.cit., s. 593 i 603 oraz B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 73.



społecznych), zbliżanie się krajowych porządków prawnych państw członkowskich, także w wyniku orzeczeń i interpretacji ETS.<sup>610</sup>

Harmonizacją prawa karnego materialnego w węższym ujęciu jest oddziaływaniem UE na państwa członkowskie za pośrednictwem aktów prawa pochodnego, zobowiązujących je do kryminalizacji wskazanych czynów bezprawnych i określenia odpowiedzialności karnej za te czyny oraz rodzaju i wymiaru sankcji karnej. W TFUE wzajemne zbliżanie się praw krajowych jest wykorzystywane w aspekcie ustanawiania norm minimalnych dla znamion przestępstw i kar<sup>611</sup>, co prowadzi do powstania europejskiego standardu kryminalizacyjnego, obowiązującego w krajowych ustawodawstwach karnych. Do czasu wejścia w życie TUE z Lizbony proces harmonizacji prawa karnego materialnego następował poprzez takie akty prawa pochodnego jak wspólne działania, konwencje, decyzje ramowe, będące instrumentami III filaru, oraz dyrektywy. W obecnym, ustalonym przez traktat lizboński stanie prawnym, równolegle mogą funkcjonować wymienione akty prawne w różnym brzmieniu nadanym im przez kolejne traktaty.<sup>612</sup> Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 83 TFUE harmonizacja prawa karnego materialnego może się obecnie odbywać jedynie w drodze dyrektyw.

Wspólne działanie, przyjmowane przez Radę na podstawie TUE z Maastricht, było najwcześniej zastosowanym instrumentem mającym prowadzić do osiągnięcia wspólnych standardów kryminalizacji i penalizacji. Z TUE nie wynikał jednak obowiązek ich implementacji do porządku krajowego, prawo pierwotne nie zawierało określenia skutków prawnych wspólnych działań a TS nie został wyposażony w kompetencje do kontroli ich legalności i interpretacji. Skutkowało to brakiem powszechności wdrożenia przez państwa członkowskie dwóch podjętych przez Radę UE wspólnych działań, przy czym oba nie dotyczyły przestępstw o charakterze finansowym. Uprawnienie do podejmowania wspólnych działań zostało uchylone przez TUE z Amsterdamu, który zastąpił podjęte akty prawne decyzjami ramowymi.<sup>613</sup> Innym aktem harmonizacyjnym wprowadzonym na podstawie TUE

---

<sup>610</sup> B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej...*, op.cit., s. 73-74.

<sup>611</sup> A. Grzelak, T. Ostropolski, *Przestrzeń Wolności, Bezpieczeństwa i Sprawiedliwości. Współpraca policyjna i sądowa w sprawach karnych*, Warszawa 2009, s. XI.1 – 135 i nast.

<sup>612</sup> Chodzi tu o wspólne działania podjęte na podstawie art. K.3 TUE z Maastricht, Konwencje przyjęte na podstawie art. K.3 TUE z Maastricht i następnie art. 34 ust.2 lit. d TUE z Amsterdamu, decyzje ramowe przyjęte na podstawie art. 34 ust. 2 lit. b TUE z Amsterdamu i dyrektywy przyjęte zarówno na podstawie stosownych postanowień TWE i art. 83 TFUE. Zob.: M. Szwarz-Kuczer, *Kompetencje Unii Europejskiej w dziedzinie harmonizacji prawa karnego materialnego*, Warszawa 2011, s. 86-87.

<sup>613</sup> Dwa podjęte przez Radę wspólne działania harmonizacyjne dotyczyły: 97/154/WSiSW - zwalczania handlu ludźmi i seksualnego wykorzystania dzieci oraz 98/733/WSiSW - uznawania za przestępstwa uczestnictwa w organizacji przestępczej w państwach członkowskich UE, (Dz.Urz.WE L 63 z 4 marca 1997 r, s. 1, polskie wydanie specjalne rozdz. 19,t.1, s.60). W literaturze podnoszone są wątpliwości co do prawnie wiążącego charakteru wspólnych działań oraz podkreśla się ich dominujący nad prawnym, polityczny charakter. Zob.: A. Grzelak, *Trzeci filar Unii Europejskiej. Instrumenty prawne*, Warszawa 2008, s. 224 i nast.

z Maastricht była konwencja, sporządzana i przyjmowana przez Radę większością dwóch trzecich głosów. Początkowo mogła ona wejść w życie po ratyfikacji przez wszystkie państwa członkowskie, po czym - na mocy TUE z Amsterdamu - złagodzone ten warunek uzależniając wejście w życie konwencji od jej ratyfikacji przez co najmniej połowę państw, o ile przepisy konwencji nie stanowiły inaczej. Obowiązek ratyfikacji oraz następczy obowiązek zmiany prawa wewnętrznego w celu wdrożenia standardu konwencyjnego nie wynikał z prawa pierwotnego. Państwa członkowskie nie miały także obowiązku uwzględnienia rekomendacji Rady dotyczącej przyjęcia i wdrożenia konwencji. Traktat amsterdamski upoważnił również TS do orzekania w sprawach wynikających z konwencji, wszakże po uprzednim rozpoznaniu sporu przez Radę bądź po bezskutecznym upływie 6 miesięcy, przewidzianym na aktywność orzecznictwem Rady.

Rada UE przyjęła dwie konwencje harmonizacyjne w obszarze prawa karnego materialnego, z których jedna sporządzona w dniu 26 lipca 1995 r. dotyczyła ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich.<sup>614</sup> Sygnatariusze konwencji zobowiązani zostali do włączenia do swoich kodyfikacji karnych przestępstw przeciwko interesom finansowym WE, zdefiniowanych w art. 1 ust. 1 Konwencji. Do przestępstw tych zaliczono wykorzystanie i przedłożenie fałszywych dokumentów lub oświadczeń, stanowiących podstawę do przekazania środków z budżetu WE bądź też pomniejszono wpływy do budżetu, zatajenie informacji wywołujących wymienione skutki, sprzeniewierzenie funduszy wspólnotowych oraz współudział, nakłanianie i usiłowanie dokonania wskazanych przestępstw. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do zapewnienia w prawnych porządkach krajowych za te przestępstwa odpowiednich i skutecznych kar, w tym kary pozbawienia wolności za oszustwo o minimalnej wartości do 50.000 euro. Ponadto Konwencja zobowiązywała państwa do przyjęcia przepisów regulujących właściwość organów do prowadzenia spraw dotyczących przestępstw popełnionych na terytorium kilku państw, świadczenie wzajemnej pomocy prawnej, kwestie ekstradycyjne, przekazania ścigania i wykonywania wyroków zapadłych w innym państwie. Skuteczność Konwencji jako środka harmonizującego ustawodawstwa karne była niewielka, co wynikało przed wszystkim z braku ich powszechnej ratyfikacji i obstrukcji stosowanej w tym procesie przez niektóre państwa, uniemożliwiającej rozpoczęcie ich obowiązywania.<sup>615</sup> Możliwość

---

<sup>614</sup> Dz.U. 2009, nr 208 poz.1603. Tekst konwencji znajduje się również w: E. Zielińska (red.), *Prawo Wspólnot Europejskich a prawo polskie. Dokumenty karne*, Warszawa 2000, s. 215. Druga konwencja z dnia 26 maja 1997 r. dotyczyła zwalczania korupcji funkcjonariuszy Wspólnot Europejskich i funkcjonariuszy państw członkowskich Unii Europejskiej (Dz.Urz. WE C 195 z 25 czerwca 1997 r., s. 2).

<sup>615</sup> A. Grzelak, *Trzeci filar...*, op.cit., s. 174.

sporządzania i przyjmowania konwencji w obszarze współpracy wymiarów sprawiedliwości i policji w sprawach karnych, została zniesiona postanowieniami TUE z Lizbony.

Traktat amsterdamski wprowadził do prawa pierwotnego decyzję ramową jako akt prawa UE, wydawany jednomyślnie przez Radę w celu harmonizacji przepisów krajowych. Decyzje ramowe były wiążące dla państw członkowskich w zakresie celu nakreślonego do osiągnięcia, pozostawiając władzom krajowym wybór służących temu metod i środków. W odróżnieniu od konwencji nie wymagały ratyfikacji, wchodząc w życie bez podejmowania innych działań przez państwa członkowskie, poza przeniesieniem ich treści (transpozycji) do krajowego porządku prawnego.<sup>616</sup> Zasada jednomyślności obowiązująca podczas przyjmowania decyzji ramowych redukowała ich materialny zakres do stopnia akceptowalnego przez głosujące państwa. Jednocześnie jednak pozwalała każdemu z państw członkowskich na kontrolę nad zawartością tego aktu prawnego i kształtowanie optymalnego powiązania autonomicznej polityki kryminalnej z dobrowolnie przyjętym aktualnym nurtem europejskim. Decyzje ramowe były najczęściej wykorzystywanym narzędziem w procesie zbliżania prawodawstw karnych państw członkowskich. Żadna z przyjętych decyzji ramowych nie dotyczyła wszakże bezpośrednio oszustw finansowych, czy szerzej - nadużyć finansowych. TUE z Lizbony zniósł możliwości wydawania decyzji ramowych wprowadzając dyrektywy jako nowy instrument służący harmonizacji prawa karnego materialnego. Jak wyżej wspomniano, decyzje ramowe przyjęte przed wejściem w życie traktatu lizbońskiego zachowują moc obowiązującą do czasu ich uchylecia lub zmiany według procedur przewidzianych w TFUE.

Z utrwalonej w traktatach definicji wynika, że dyrektywa, podobnie jak decyzja ramowa, wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest skierowana w zakresie rezultatu, który ma zostać osiągnięty. Podobieństwo dyrektywy do decyzji ramowej rozciąga się także na swobodę doboru metod i środków zastosowanych dla zrealizowania jej celu. Zgodnie z postanowieniami TUE z Lizbony dyrektywa uzyskuje rangę jedyne go aktu prawnego, przewidzianego do wykorzystania w procesie harmonizacji prawa karnego materialnego UE. W aktualnym stanie prawnym jedynie dyrektywa, w odróżnieniu od innych form środków harmonizujących (np. rozporządzenia), może określać minimalne normy dotyczące znamion przestępstw i przewidzianych dla nich kar.<sup>617</sup>

Traktat lizboński zniósł strukturę filarową i poddał współpracę policji i wymiarów sprawiedliwości w sprawach karnych regułom funkcjonującym dotąd w I filarze, mianowicie

---

<sup>616</sup> *Ibidem*, s. 175.

<sup>617</sup> Art. 83 ust.1 i 2 TFUE. Szerzej o tym: M. Szwarc-Kuczer, *Kompetencje Unii Europejskiej...*, op.cit., s. 94-95.

zasadom proporcjonalności, pomocniczości, pierwszeństwa, bezpośredniej skuteczności i efektywności. Kompetencje UE w zakresie harmonizacji prawa karnego materialnego, w tym w zakresie zwalczania szczególnie poważnej przestępczości w wymiarze transgranicznym, wynikają z art. 83 ust.1 TFUE. Lizbońskie postanowienia traktatowe doprecyzowują te kompetencje poprzez wprowadzenie do europejskiego prawa pierwotnego zamkniętego katalogu przestępstw objętych harmonizacją ich znamion i kar. Powołany wyżej przepis głosi, że Parlament Europejski i Rada są uprawnione w drodze zwykłych dyrektyw ustanowić normy minimalne odnoszące się do określenia przestępstw oraz kar w dziedzinach szczególnie poważnej przestępczości transgranicznej, wynikające z rodzaju, skutków bądź szczególnej potrzeby wspólnego zwalczania takich przestępstw. Drugi akapit wskazanego przepisu zawiera katalog przestępstw objętych harmonizacją, wśród których nie wymienia nadużyć finansowych. W kolejnym, trzecim akapicie znajduje się upoważnienie Rady do jednomyślnego rozszerzenia listy dziedzin przestępczości objętych harmonizacją, w zależności od rozwoju przestępczości, przy czym konieczne jest uprzednie uzyskanie zgody Parlamentu Europejskiego.<sup>618</sup> Podkreślenia wymaga zwiększenie, na podstawie TUE z Lizbony, udziału tego parlamentu oraz parlamentów narodowych w rzeczywistym kształtowaniu polityki kryminalnej UE, poprzez stworzenie płaszczyzny dyskusyjnej do zdefiniowania pojęcia „poważnej” przestępczości i rozszerzenie listy uczestników o krajowe organy przedstawicielskie.<sup>619</sup> Stanowi to kontynuację i pogłębienie trendu wyraźnie zarysowanego przy przyjmowaniu przez państwa członkowskie decyzji ramowych dotyczących różnych dziedzin przestępczości. Harmonizacja poprzez przyjęcie norm minimalnych w zakresie znamion przestępstw oznacza, że czyn wymieniony w dyrektywie (decyzji ramowej) winien podlegać kryminalizacji w prawie krajowym. Państwo członkowskie zobowiązane jest do określenia znamion danego przestępstwa w sposób określony w europejskim akcie prawnym. Dopuszczalne jest jednak pominięcie przez państwo w definicji przestępstwa jednego bądź kilku minimalnych elementów, w celu zwiększenia jego represyjności.

W zakresie harmonizacji sankcji karnych przyjmowano decyzje ramowe i konwencje, na podstawie których państwa członkowskie zobowiązywały się do wprowadzenia do swych

---

<sup>618</sup> Art. 83 ust.1 akapit 2 TFUE wymienia terroryzm, handel ludźmi, seksualne wykorzystywanie kobiet i dzieci, nielegalny handel narkotykami, nielegalny handel bronią, korupcję, przestępczość zorganizowaną, pranie pieniędzy, fałszowanie środków płatniczych, przestępczość komputerową. Trzy ostatnie dziedziny przestępczości zostały dodane w stosunku do brzmienia poprzednio obowiązującego art. 29 TUE, natomiast zabrakło wymienionych tam rasizmu, ksenofobii i nadużyć finansowych (<http://eur-lex.europa.eu> – dostęp 15.02.2016 r.)

<sup>619</sup> Zob.: M. Szwarc-Kuczer, *Kompetencje Unii Europejskiej...*, op.cit., s. 165.

porządków prawnych minimalnych standardów penalizacyjnych przewidujących ustalony rodzaj sankcji karnych za określone czyny. Pierwszy ze standardów wymaga by sankcje były skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające.<sup>620</sup> Został on sformułowany w oparciu o art. 29 i 31 poprzednio obowiązującego TUE oraz utrwalony przez orzecznictwo TS, jednak bez zdefiniowania zawartości tych wyznaczników. Stwarza to państwom członkowskim daleko posuniętą swobodę w konstruowaniu krajowych sankcji karnych, ograniczoną wszakże przez możliwości kontrolne TS. Ocenę skuteczności sankcji karnej uzyskuje się poprzez dokonanie bilansu osiągniętych przez nią celów, do których w literaturze zalicza się zaspokojenie społecznego poczucia sprawiedliwości (cel sprawiedliwościowy), cele ogólnie i szczególnoprewencyjne oraz cel kompensacyjny.<sup>621</sup> Natomiast sankcja proporcjonalna winna być współmierna do stopnia winy, wysokości szkody, wagi naruszonego dobra chronionego i skali naganności (społecznej szkodliwości) konkretnego czynu czy kategorii przestępstw, stanowiąc w tym aspekcie wyraz osiągnięcia celu sprawiedliwościowego.<sup>622</sup> TUE z Lizbony nadał moc obowiązującą Karcie Praw Podstawowych UE (2010/C 83/02), której art. 49 ust. 3 zawiera standard stwierdzający, iż kary nie mogą być nieproporcjonalnie surowe w stosunku do czynu zabronionego pod groźbą kary.<sup>623</sup> Stanowi to wytyczną dla działań harmonizacyjnych podejmowanych na podstawie art. 83 TFUE, z której wynika konieczność równoważenia skuteczności i proporcjonalności sankcji karnej. Proporcjonalność (współmierność) powinna równoważyć represyjność sankcji i ograniczać interwencję prawa karnego jedynie do rzeczywistej konieczności, bez nieuzasadnionego ograniczania wolności obywatelskich. Odwoływanie się w aktach prawnych do odstrasżającego i zniechęcającego do popełniania przestępstw charakteru sankcji karnych ujawniła, że priorytetem dla państw członkowskich jest przede wszystkim prewencja, tak ogólna jak i szczególna, wiązana z socjalizacją potencjalnych i resocjalizacją faktycznych sprawców danego rodzaju przestępstw. W okresie od 2002 r. do czasu wejścia w życie TUE z Lizbony ukształtowała się praktyka określania w decyzjach ramowych minimalnego wymiaru maksymalnego zagrożenia karą pewnych kategorii przestępstw, bądź też - w razie występowania okoliczności obciążających

---

<sup>620</sup> Zob. art. 6 decyzji ramowej Rady z dnia 28 maja 2001 r. w sprawie zwalczania fałszowania i oszustw związanych z bezgotówkowymi środkami płatniczymi (2001/413/WSiSW), Dz.Urz. L 149 z 2 czerwca 2001 r., s. 1 - polskie wydanie specjalne rozdz. 15, t. 6, s. 123, także art. 6 decyzji ramowej Rady z dnia 29 maja 2000 r. w sprawie zwiększenia ochrony poprzez sankcje karne i inne sankcje za fałszowanie w związku z wprowadzeniem euro (2000/383/WSiSW), Dz.Urz. WE L 140 z 14 czerwca 2000 r., s. 1 - polskie wydanie specjalne rozdz. 19, t. 1, s. 187.

<sup>621</sup> Zob.: W. Cieślak, *Prawo karne. Zarys instytucji i naczelnne zasady*, Warszawa 2010, s. 162; A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 240-241; L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2010, s. 158-160.

<sup>622</sup> Zob.: J. Długosz, *Zasada proporcjonalności w prawie europejskim jako przesłanka kryminalizacji* w: T. Dukiet-Nagórska (red.), *Zasada proporcjonalności w prawie karnym*, Warszawa 2010, s. 94.

<sup>623</sup> 2010/C-83/02 (Dz.Urz. UE z dnia 30 marca 2010 r. C 83/389).

przy ich popełnieniu. Tak skonstruowane progi sankcji karnych określa się jako minimalne kary maksymalne. Państwa członkowskie zobowiązując się do ustanowienia w prawie krajowym kar minimalnych zachowywały uprawnienie do wprowadzenia kar surowszych. W sześciu podjętych we wskazanym okresie decyzjach ramowych wyróżniono pięć poziomów zagrożenia kara maksymalną, jednak żadna z tych decyzji ramowych nie odnosiła się do przestępstw finansowych. Podstawową karą kryminalną, na której koncentrowano podejmowane wysiłki harmonizacyjne jest kara pozbawienia wolności.<sup>624</sup>

Przepisem wprost dotyczącym harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich jest art. 113 TFUE. Proces ten dotyczy zakresu niezbędnego do ustanowienia i funkcjonowania konkurencyjnego rynku wewnętrznego. Przepisy w tym obszarze Rada uchwała jednomyślnie, po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym. Komisja Europejska tworząc strategię walki z oszustwami podatkowymi wskazywała na konieczność podjęcia przez państwa członkowskie wspólnych działań i porównywalnych środków wobec sprawców nadużyć, zwłaszcza w zakresie konstruowania sankcji i ścigania karnego. Aktywność Komisji dotyczyła również prawa karnego materialnego w zakresie zwalczania nadużyć związanych z podatkiem od wartości dodanej.<sup>625</sup>

Narastające zagrożenie zjawiskiem nasilających się oszustw podatkowych w krajach UE spowodowało konieczność wypracowania reguł sprawnej i skutecznej współpracy administracji państw członkowskich w zakresie ich zwalczania. Owocem wysiłków Parlamentu Europejskiego i Rady UE była decyzja o wdrożeniu w 1998 r. programu „Fiscalis”<sup>626</sup>, mającego także na celu znalezienie kompromisu między efektywną walką z oszustwami podatkowymi a respektowaniem podstawowych praw podatników, zwłaszcza utrzymaniem na umiarkowanym poziomie uciążliwości związanych z podejmowanymi przedsięwzięciami przeciwdziałającymi oszustwom.

W kontekście ochrony interesów finansowych WE konieczne wydaje się zauważenie projektu „Corpus Iuris”, stanowiącego propozycję europeizacji prawa karnego poprzez zunifikowanie przepisów prawa karnego materialnego i procesowego państw członkowskich i

---

<sup>624</sup> Zob.: M. Szwarc-Kuczer, *Kompetencje Unii Europejskiej...*, op.cit., s. 178, 180-184.

<sup>625</sup> Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi, KOM (2006) 254, s. 10 oraz Komunikat Komisji do Rady w sprawie niektórych podstawowych kwestii mających wpływ na opracowanie strategii zwalczania nadużyć związanych z podatkiem VAT w UE, KOM (2007) 758, s. 10.

<sup>626</sup> Decyzja Parlamentu Europejskiego i Rady nr 888/98/WE z dnia 30 marca 1998 r. ustanawiająca program działań Wspólnoty na rzecz poprawy funkcjonowania systemów podatków pośrednich rynku wewnętrznego (program Fiscalis) (Dz.U. L 126,28.4.1998).

stworzenie aktu prawnego bezpośrednio stosowanego na terytorium UE, chroniącego jej interesy finansowe. Celem regulacji było zwiększenie skuteczności ścigania i karania sprawców przestępstw godzących w te interesy oraz uproszczenie i ujednoczenie związanych z tym procedur.<sup>627</sup> Projekt został opracowany w latach 1995-1999 przez zespół specjalistów z zakresu prawa karnego, z inicjatywy Komisji i Parlamentu Europejskiego. Zawiera typizację przestępstw, zasady odpowiedzialności, system sankcji i regulacje proceduralne. Postulowana harmonizacja nie ma charakteru kompleksowego lecz dotyczy wybranych przestępstw. W ośmiu pierwszych artykułach wymienia przestępstwa powszechne i indywidualne (urzędnicze), spośród których najbliższe tematowi rozważań jest oszustwo na szkodę budżetu wspólnotowego, oszustwo w dziedzinie zawierania umów i udział w związku przestępczym mającym na celu wyrządzenie szkody budżetowi WE (UE).<sup>628</sup> CI przewiduje odpowiedzialność osób fizycznych i organizacji (korporacji). Osoby prawne ponoszą odpowiedzialność za przestępstwa popełnione na ich korzyść, przez jej organ lub przedstawiciela. Wyłączono z odpowiedzialności Skarb Państwa poszczególnych państw członkowskich. Rozwiązania proceduralne hołdują koncepcji wspólnej przestrzeni prawnej (jednolitego obszaru sądowego), obejmującej obszar państw członkowskich UE, której istotą jest zasada terytorialności europejskiej.<sup>629</sup> Projekt zakłada stosowanie przewidzianych w nim norm prawa karnego przez krajowe organy wymiaru sprawiedliwości, których właściwość określana byłaby na podstawie położenia większości dowodów, miejsca zamieszkania lub obywatelstwa sprawcy albo wystąpienia największej szkody.<sup>630</sup> Ściganiem przestępstw zajmowałby się kadencyjny Europejski Prokurator Publiczny, realizujący swoje uprawnienia za pośrednictwem Prokuratorów Oddelegowanych, rezydujących w państwach członkowskich i przez nie mianowanych. Działania prokuratorskie zostały poddane kontroli sądowej, sprawowanej przez tzw. „sędziego wolności”, mianowanego również przez każde z państw członkowskich.<sup>631</sup> Niewątpliwie propozycja ta stanowi próbę pogodzenia zasad procedury kontynentalnej i systemu anglosaskiego. Przywiązanie do lokalnych tradycji prawnych i przeświadczenie o braku w prawie pierwotnym podstawy prawnej dla ustanowienia aktu

---

<sup>627</sup> E. Zielińska, *Polskie prawo karne a ochrona interesów ekonomicznych Wspólnot Europejskich*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 1, s. 46-49.

<sup>628</sup> Pozostałymi wymienionymi w części pierwszej CI przestępstwami są: pranie pieniędzy i paserstwo, korupcja, malwersacja funduszy, nadużycie stanowiska i ujawnienie tajemnicy służbowej. Przedstawiony katalog przestępstw jest zawarty w tzw. wersji florenckiej CI („Corpus Iuris Florence”), zaprezentowanej w tym mieście w roku 1999. Wersja ta jest dostępna na stronie: <http://www.law.uu.nl/wiarda/corpus/index1.htm>.

<sup>629</sup> Art. 18 ust.1 i art.24 CI.

<sup>630</sup> Art.26 CI.

<sup>631</sup> L. Paprzycki, *Corpus Iuris a polski kodeks postępowania karnego – problematyka harmonizacji*, „Prokuratura i Prawo” 2000, nr 3 s. 9-23; A. Grzelak, *Unia Europejska a prawo karne*, Warszawa 2002, s. 140-143 a także: A. Gruszczak, *Unia Europejska wobec przestępczości*, Kraków 2002, s. 82.

prawnego unifikującego prawo karne państw członkowskich doprowadziło do wstrzymania przez nie procedury przekształcenia CI w europejski kodeks karny strzegący interesów finansowych UE.<sup>632</sup> Zaakceptowano jedynie propozycję wprowadzenia nowego instrumentu ekstradycyjnego w postaci europejskiego nakazu aresztowania, który stał się wzorem dla przyjętych później i stosowanych obecnie regulacji w tym zakresie.<sup>633</sup> Został także wykorzystany do oceny systemów prawa karnego państw kandydujących do UE.

## 2.5. OLAF i inne instytucje UE ścigające przestępstwa finansowe i podatkowe

Perspektywicznym celem stawianym przed unijnymi organami ścigania i wymiaru sprawiedliwości jest pogłębianie integracji europejskiej i unifikacja przepisów w sprawach karnych, poprzez aktywne włączanie się w rozwój obu procesów. Przyjęte formy organizacyjne tych organów są wynikiem rozbieżności między członkami UE co do sposobu i tempa integracji. Deklarowana entuzjastycznie polityczna wola maksymalnego rozszerzania współpracy we wszystkich dziedzinach, w sprawach karnych zderzyła się z przyzwyczajeniem do utrwalonych lokalnych kompetencji, często pojmowanych jako świadectwo suwerenności i wymagających ochrony.<sup>634</sup> Wzajemne oddziaływanie tych tendencji wygenerowało różne formy współpracy w sprawach karnych w ramach UE. Klasyczną formą takiej współpracy jest wzajemna pomoc zacieśniająca relacje między członkami UE, regulowana trzema konwencjami.<sup>635</sup> Jej rozwinięciem jest, ustanowione treścią art. 82 ust.1 traktatu z Lizbony, wzajemne uznawanie polegające na wielostronnym przyjmowaniu w wąskich dziedzinach współpracy w sprawach karnych poszczególnych instrumentów prawnych przez państwa implementujące unijne akty prawne, zobowiązujące się do ścisłej współpracy i respektowania orzeczeń sądowych. Inną formą służącą integracji jest przedstawiona wcześniej harmonizacja systemów prawnych i unifikacja, której

---

<sup>632</sup> Zob.: A. Górski, *Proponowane rozwiązania prawne w zakresie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii...*, op.cit., s. 72-74, także: A. Adamski, *Europeizacja prawa karnego*, w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości...* op.cit., s. 434-436.

<sup>633</sup> Chodzi o Decyzję Ramową Rady nr 2002/584/WSiSW z dnia 13 czerwca 2002 roku dotycząca europejskiego nakazu aresztowania i innych procedur wydawania osób między Państwami Członkowskimi (Dz.Urz. WE L 190 z 18.07.2002r.), <https://www.ejn-crimjust.europa.eu/ejn/libshowdocument.aspx>.

<sup>634</sup> P. Wiliński, *Unijne organy ścigania i wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych z polskiej perspektywy* w: A. J. Szwarc, J. Piskorski (red.), *Unijna polityka karna w świetle polskiego prawa*, Poznań 2010, s. 227-229.

<sup>635</sup> Chodzi o Konwencję Rady Europy o wzajemnej pomocy prawnej w sprawach karnych z dnia 20 kwietnia 1959 r. (Dz.U 1999, nr 76 poz. 854-855) wiążącą Polskę od 17 czerwca 1999 r., Konwencję wykonawczą do układu z Schengen (między RFN, Francją i krajami Beneluksu) w sprawie stopniowego znoszenia kontroli na wspólnych granicach z dnia 14 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 239 z 22.09.2000 s.19) oraz Konwencję Rady UE o wzajemnej pomocy prawnej w sprawach karnych między państwami członkowskimi UE z dnia 22 maja 2000 r. (Dz.U. C 197 z 12.07.2000 r.)



przejawami były próby stworzenia europejskiego kodeksu karnego i procedury w postaci „Corpus Iuris”<sup>636</sup>, służącego ochronie interesów finansowych UE. Powyższe zróżnicowane formy integracji ukształtowały sieć relacji i powiązań prawnych, instrumentów i instytucji unijnych wymuszających współpracę między organami ścigania i wymiaru sprawiedliwości państw członkowskich UE.

Wyspecjalizowaną jednostką Komisji Europejskiej przeznaczoną do kontroli i inspekcji w celu ochrony interesów finansowych UE jest Europejskie Biuro ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF).<sup>637</sup> Decyzja Komisji tworząca biuro w katalogu jego zadań (art.2) wymienia m.in. zwalczanie oszustw, korupcji i innej nielegalnej działalności naruszającej interesy finansowe UE, współpracę w tym zakresie z państwami członkowskimi, badanie naruszeń prawa przez instytucje UE i jej funkcjonariuszy a także inicjowanie działań legislacyjnych Komisji w tym obszarze. OLAF uzyskuje informacje będące w jego zainteresowaniu z wielu źródeł: od osób prywatnych, podmiotów gospodarczych, instytucji unijnych i krajowych. Posiada uprawnienia do prowadzenia postępowań administracyjnych (tzw. dochodzeń wewnętrznych) w obrębie organów i instytucji wspólnotowych, a także na terytorium państw członkowskich oraz innych państw uzyskujących pomoc z budżetu ogólnego UE (dochodzeń zewnętrznych). Biuro nie posiada uprawnień do prowadzenia postępowań karnych i w przypadku stwierdzenia właściwości procedury karnej przekazuje sprawę stosownym organom państwa członkowskiego.<sup>638</sup> Utrzymuje jednak bieżący kontakt z krajowymi organami ścigania i wymiaru sprawiedliwości posiadając uprawnienie do żądania informacji i dokumentacji związanych z prowadzonymi dochodzeniami oraz monitorowania następstw tych dochodzeń. Biurem kieruje dyrektor mianowany na 5-letnią kadencję przez Komisję Europejską, po uprzednich konsultacjach z Radą Europejską i Parlamentem. Sprawuje swą funkcję niezależnie od tych organów i państw członkowskich, decydując o wszczęciu i autoryzując dochodzenia oraz sporządzając raporty z ich przebiegu i poczynionych ustaleń. OLAF posiada autonomiczny budżet administracyjny i operacyjny sięgający kilkudziesięciu milionów euro rocznie. Personel biura składa się z kilkuset

---

<sup>636</sup> B. Namysłowska (red.), *Corpus Iuris zawierający przepisy karne mające na celu ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej*, Warszawa 1999, także A. Gruszczak, *Unia Europejska ...*, op.cit., s. 73-76.

<sup>637</sup> OLAF (European Anti – Fraud Office) utworzone na mocy decyzji Komisji nr 1999/352/WE, EWWiS, Euratom z 28 kwietnia 1999 r. (Dz.Urz. WE L 136 z 31 maja 1999r.). Zastąpiło utworzony już w 1988 r. Zespół ds. Koordynacji Zwalczania Oszustw (UCLAF) rozwiązany po aferze korupcyjnej w 1999r. Szerzej o tym zob. A. Górski, *Proponowane...*, op.cit., s. 64-65 oraz A. Gruszczak, *Unia Europejska...*, op.cit., s. 75-81.

<sup>638</sup> W przypadku Polski dotyczy to Biura ds. Przestępczości Zorganizowanej Prokuratury Krajowej. Szerzej o tym J. Łazarowicz, *Współpraca polskiej prokuratury z Europejskim Urzędem do spraw Zwalczania Nadużyć Finansowych* w: C. Nowak (red.), *Organy ścigania i wymiaru sprawiedliwości a ochrona interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 156.

funkcjonariuszy. Kontrolę nad działaniem OLAF sprawuje pięciosaobowy Komitet Nadzoru, którego członkami są profesjonaliści z zakresu ścigania przestępstw, mianowani wspólnie przez Parlament, Komisję i Radę Europejską na trzyletnią, jednokrotnie powtarzalną kadencję.<sup>639</sup> Wymienione organy oraz Trybunał Obrachunkowy<sup>640</sup> otrzymują z Komitetu Nadzoru sporządzone przez jego członków lub Dyrektora OLAF raporty z działalności biura.

Organem unijnym koordynującym współpracę państw członkowskich w walce z przestępczością jest Europejski Urząd Policji (Europol), którego działalność jest finansowana bezpośrednio ze środków unijnych. Zadaniem Europolu jest wspieranie i wzmacnianie działań policji i innych organów ścigania państw członkowskich UE oraz ich wzajemnej współpracy w zapobieganiu i zwalczaniu dotykającej je przestępczości naruszającej wspólny interes objęty polityką unijną.<sup>641</sup> Wypełnianie tak ogólnie określonego celu funkcjonowania tego urzędu konkretyzuje się poprzez gromadzenie i analizowanie materiałów pozyskanych w trybie operacyjnym, pomoc operacyjną i ułatwianie wymiany informacji między organami ścigania państw członkowskich.<sup>642</sup>

Organem koordynującym współpracę organów postępowania przygotowawczego państw członkowskich w sprawach karnych jest Europejska Jednostka do spraw Współpracy Sądowej (Eurojust). Składa się ona z delegowanych przez państwa członkowskie pracowników organów wymiaru sprawiedliwości posiadających uprawnienie do wnioskowania o wszczęcie postępowania przygotowawczego, o powołanie dla danej sprawy wspólnej grupy dochodzeniowo-śledczej oraz o przekazywanie wniosków o pomoc prawną. Ogólnym zadaniem Eurojustu jest wspieranie i wzmacnianie koordynacji i współpracy między krajowymi organami ścigania i śledczymi zajmującymi się poważną przestępczością dotykającą państwa członkowskie lub wymagającą wspólnego ścigania w oparciu o operacje przeprowadzane przez organy państw członkowskich i Europol oraz dostarczane przez te organy informacje.<sup>643</sup>

---

<sup>639</sup> A. Gruszczak, *Unia Europejska...*, op.cit., s. 83-86, P. Wiliński, *Unijne organy ścigania...*, op. cit. s. 232-233, A. Gerecka-Żołyńska, *Udział instytucji unijnych w polskim postępowaniu przygotowawczym* w: A. J. Szwarz, J. Piskorski (red.), *Unijna polityka karna...*, op.cit., s.256-257 także P. Frączak, *OLAF*, <http://uniaeuropa.org/olaf/>, (dostęp 26.10.2016).

<sup>640</sup> Trybunał Obrachunkowy (Trybunał Audytorów, Trybunał Rewidentów, Trybunał Kontroli Budżetowej) to organ UE sprawujący kontrolę rachunków wszystkich dochodów i wydatków UE i organizacji przez nią utworzonych. Sporządza roczne sprawozdanie po zamknięciu roku budżetowego. Tworzą go pojedynczy przedstawiciele każdego z państw członkowskich wybieranych na 6 letnią kadencję. Art. 285-287 TFUE.

<sup>641</sup> Art.88 TFUE z Lizbony. Konwencję o Europolu sporządzono w Brukseli w dniu 26 lipca 1995 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 29, poz.243).

<sup>642</sup> Zob.: A. Gruszczak, *Europol-Europejski Urząd Policji* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii...*, op.cit., s. 307-331.

<sup>643</sup> Art. 85 ust.1 TFUE z Lizbony. Eurojust został ustanowiony Decyzją Rady (UE) z dnia 28 lutego 2002 r. 2002/187/WSiSW, (Dz.Ur. WE L 63/1 z 6.03.2002). Zob.: A. Grzelak, *Współpraca państw w ramach Eurojustu*

Instytucją, czy też raczej strukturą umożliwiającą nawiązanie bezpośrednich kontaktów między organami sądowymi i ścigania, zajmującymi się zwalczaniem poważnej przestępczości popełnianej na obszarze UE jest Europejska Sieć Sądowa (ESS). Jej działalność opiera się o zlokalizowane w państwach członkowskich punkty kontaktowe, wspierające postępowania w ramach wzajemnej pomocy w sprawach karnych o charakterze międzynarodowym i realizujących zadania określone w decyzjach ramowych. Punkty kontaktowe w liczbie ponad 400 są obsługiwane przez sędziów, prokuratorów i urzędników zaangażowanych w międzynarodową współpracę w sprawach karnych.<sup>644</sup> Podkreślić należy, iż wymienione organy europejskie nie są organami ścigania i wymiaru sprawiedliwości w ścisłym rozumieniu tych określeń. Stanowią instytucje i struktury (sieci) posiadające uprawnienia do dokonywania jedynie określonych precyzyjnie czynności w ramach współpracy w sprawach karnych na poziomie unijnym.<sup>645</sup>

### **3. Oryginalne rozwiązania zabezpieczeń systemów podatkowych w wybranych państwach**

#### **3.1. Odmienne regulacje sankcji karnych**

W tej części pracy zostaną przedstawione instytucje i instrumenty karne, karne skarbowe i procesowe funkcjonujące w regulacjach prawnych innych państw, których konstrukcja pozwala na stosunkowo proste ewentualne przekształcenie i adaptację w projektowanym polskim modelu zabezpieczeń karnych skarbowych przed przestępstwami podatkowymi. W pierwszej kolejności przedstawiono sankcje karne, bowiem jak wcześniej wskazano, prawo i postępowanie karne skarbowe jest dyscypliną prawa ukształtowaną na pograniczu prawa skarbowego, administracyjnego i cywilnego z prawem oraz postępowaniem karnym i właśnie przy użyciu instrumentów karnych chroni respektowanie przewidzianych w nim zakazów i nakazów. Ponadto podstawowe postaci sankcji karnych są wprost recypowane

---

w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii...*, op.cit., s. 449-465, także: P. Wiliński, *Unijne organy ścigania...*, op. cit. s. 230-231.

<sup>644</sup> Wspólne działanie Rady (UE) z dnia 29 czerwca 1998 r., 98/428/WSiSW (Dz.Urz. WE 191 z 7.07.1998, s.4) tworzące ESS zostało zmodyfikowane Decyzją Rady (UE) 2008/976/WSiSW z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.Urz. UE L 348/130 z 24.12.2008r.). W Polsce punktami kontaktowymi są MS, Prokuratura Krajowa, sądy i prokuratury wyższego szczebla. Zob. także H. Kuczyńska, *Wspólny obszar postępowania karnego w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s.88-90 oraz A. Grzelak, *Europejska Sieć Sądowa w sprawach karnych* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii...*, op.cit., s. 466-479, także: P. Wiliński, *Unijne organy ścigania...*, op. cit. s. 232.

<sup>645</sup> H. Kuczyńska, *Wspólny obszar...*, op.cit., s. 87, 115.

do prawa karnego skarbowego, bądź też ich konstrukcje stanowiły wzór dla konfigurowania sankcji karnych skarbowych.

Dokonując przeglądu istniejących w wybranych państwach instrumentów prawnokarnych należy zwrócić uwagę na katalog tzw. kar poprawczych ustanowionych w prawie karnym we **Francji**. W interesującym tu aspekcie na wyeksponowanie zasługują kara pracy w interesie ogółu, kurs podnoszący świadomość obywatelską, sankcja naprawcza, kary pozbawienia lub ograniczenia praw oraz kary dodatkowe. Kary te orzekane są za zgodą sprawcy występku alternatywnie do kar zwykłego więzienia lub grzywny. Kara pracy na rzecz ogółu jest podobna do jednej z postaci polskiej kary ograniczenia wolności i polega na świadczeniu określonej pracy w wyznaczonym terminie i wymiarze na rzecz podmiotu publicznego bądź prywatnego. Odmienne niż w Polsce, gdzie określa się pracę do wykonania w wymiarze godzinowym w stosunku miesięcznym, we Francji możliwe jest jej orzeczenie w zwartym okresie czasowym, np. w okresie tygodnia bądź miesiąca, na maksymalny okres do 18 miesięcy (art.132-22 f.k.k.)<sup>646</sup>. Osobliwą karą jest zobowiązanie do ukończenia opłacanego najczęściej przez sprawcę kursu obywatelskiego (stażu obywatelskiego) mającego przypomnieć lub uświadomić sprawcy wartości stanowiące fundament społeczeństwa francuskiego. Warunki, czas trwania i treść takich kursów reguluje dekret Rady Stanu<sup>647</sup>. Nie mogą one trwać dłużej niż jeden miesiąc i być droższe niż 450 euro (art. 131-5 i R 131-35 do 44 f.k.k.). Sankcję naprawczą można orzec także obok wymienionych kar więzienia i grzywny. Jej istotą jest naprawienie przez sprawcę szkody wyrządzonej przestępstwem poprzez zapłatę odszkodowania. Za zgodą pokrzywdzonego może ono nastąpić także w naturze poprzez przywrócenie stanu poprzedzającego przestępstwo. Sprawca może naprawić szkodę samodzielnie, bądź zlecić jej naprawienie osobie trzeciej. Wykonanie sankcji naprawczej jest kontrolowane przez prokuratora.<sup>648</sup> Kara pozbawienia lub ograniczenia praw może polegać m.in. na konfiskacie lub zatrzymaniu jednego bądź kilku pojazdów, okresowym zakazie wykonywania jakiegokolwiek zawodowej lub społecznej działalności, zakazie pojawiania się w pewnych miejscach i kontaktowania się z określonymi osobami. Spośród kar dodatkowych znanych francuskiemu k.k. jedynie kara obowiązku stosownego czynienia i kara zamknięcia przedsiębiorstwa wydają się być przydatne dla przedmiotu prowadzonych

---

<sup>646</sup> Francuski kodeks karny powoływany dalej jako f.k.k. [www.uwm.edu.pl/kpkm/](http://www.uwm.edu.pl/kpkm/) (dostęp 24.05 2016 r.).

<sup>647</sup> Rada Stanu jest najwyższym organem sadownictwa administracyjnego we Francji. Szerzej na temat historii, składu i funkcjonowania tego organu zob.: H. Izdebski, *Francja* w: L. Garlicki (red.), *Sądownictwo administracyjne w Europie zachodniej*, Warszawa 1990, s.35–82, S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Radzie Stanu w Paryżu* w: idem, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010-2012*, Białystok 2012, s. 211-236, także: S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 163-167.

<sup>648</sup> P. Stępnia, *Środki penalne...*, op.cit., s. 115.

rozważań. Podkreślenia wymaga, że zagrożenie danego występku jedną lub kilkoma karami dodatkowymi stwarza możliwość zastąpienia przez taką karę (bądź kary) kary zasadniczej.

Kary dodatkowe mogą zostać orzeczone we Francji również wobec osób prawnych. Przesłępstwa popełnione przez osoby prawne zagrożone są grzywną oraz karami orzekanymi pojedynczo lub łącznie, do których należy rozwiązanie osoby prawnej, zakaz prowadzenia bezpośrednio lub pośrednio jednego albo kilku rodzajów działalności społecznej lub zawodowej, umieszczenie pod okresowym nadzorem sądowym, zamknięcie trwałe bądź okresowe przedsiębiorstwa lub jego części, wykluczenie z przetargów publicznych czy zakaz publicznej subskrypcji. Podobnie jak w przypadku osób fizycznych, także wobec osób prawnych może zostać orzeczona sankcja naprawcza, zamiast albo obok kary grzywny.<sup>649</sup>

Specyfiką francuskiego systemu środków penalnych jest dualizm, umożliwiający ich stosowanie jako reakcję na czyn zabroniony oraz dla zlikwidowania tzw. stanu niebezpieczeństwa sprawcy. Reakcją na przestępstwa są oczywiście klasyczne kary, natomiast temu drugiemu celowi służą instrumenty prawne określane jako środki dla bezpieczeństwa, uruchamiane przez sąd wobec sprawców stwarzających poważne zagrożenie dla porządku prawnego. Mogą być stosowane w toku postępowania karnego, upodabniając się do środków zapobiegawczych, a także wraz z karą albo zamiast niej, w celu zapobieżenia popełnieniu nowego przestępstwa. Celem może być również readaptacja sprawcy, jego wyizolowanie służące ochronie społeczeństwa. Najistotniejszą cechą tych środków jest możliwość ich stosowania przed popełnieniem przestępstwa, w przypadku zagrożenia jego dokonania. We Francji środki dla bezpieczeństwa są wykorzystywane wobec potencjalnych sprawców najpoważniejszych przestępstw.<sup>650</sup> Spośród nich walory adaptacyjne w aspekcie tematu rozważań, posiadają takie środki dla bezpieczeństwa jak obserwacja społeczno-sądowa, umieszczenie pod nadzorem elektronicznym, nadzór dla bezpieczeństwa oraz wpisanie do krajowego sądowego rejestru sprawców przestępstw. Obserwacja społeczno-sądowa polega na obowiązku skazanego poddania się kontroli sędziego penitencjarnego. Sposób jej sprawowania posiada wiele wspólnych cech z istniejącym w poprzednim polskim k.k. nadzorem ochronnym nad recydywistami.<sup>651</sup> Orzekanie obserwacji ma charakter fakultatywny, na okresy dłuższe przy zbrodniach i krótsze (do 10 lat) przy skazanych za występki. Walorem tego środka jest możliwość jego orzekania zamiast kary pozbawienia

---

<sup>649</sup> P. Chrzczonowicz, *Francja* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości państw Unii Europejskiej*, Toruń 2007, s. 80-86, 89-91.

<sup>650</sup> Szerzej na temat rodowodu, stosowanej terminologii, okoliczności wprowadzenia do ustawodawstwa oraz różnorodności środków dla bezpieczeństwa i ich klasyfikacji zob.: P. Stępnia, *op.cit.*, s.74-88.

<sup>651</sup> Art.62 i 63 k.k. z 1969 r. Zob. także: J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, *Kodeks karny. Komentarz, t. I*, Warszawa 1987, s. 264-267.

wolności. Takie zamienne skazanie na obserwację zawiera jednocześnie określenie maksymalnego okresu uwięzienia, w przypadku niewywiązywania się skazanego z obowiązków. Obowiązki te sprowadzają się do zakazu bądź nakazu podejmowania określonej działalności i określenia reguł zachowania. Obserwacja może być połączona z umieszczeniem pod nadzorem elektronicznym polegającym na noszeniu przez skazanego nadajnika pozwalającego na jego lokalizację. Podkreślić należy, że godzący się na poddanie temu środkowi skazany może się poruszać po terenie całego kraju. Nadzór elektroniczny jako środek dla bezpieczeństwa może być jednak orzekany po odbyciu kary pozbawienia wolności. Nadzór dla bezpieczeństwa jest komponentem obowiązków wynikających z nadzoru elektronicznego, obserwacji społeczno-sądowej oraz nakładanych w okresie próby przy zawieszeniu wykonania kary. Obowiązki przewidziane w nadzorze dla bezpieczeństwa są podobne do związanych z innymi środkami,<sup>652</sup> przy czym najistotniejszym rygorem jest poddanie się kontroli sędziego penitencjarnego. Nadzór dla bezpieczeństwa można orzec na okres do dwóch lat, sąd może go jednak przedłużać na kolejne dwuletnie okresy.<sup>653</sup> Ostatnim ze środków dla bezpieczeństwa interesującym w aspekcie prowadzonych rozważań jest wpisanie do krajowego rejestru przestępstw. Rejestracja w rejestrze następuje z urzędu po skazaniu za przestępstwo oraz wskutek decyzji o zastosowaniu środków wychowawczych lub dla bezpieczeństwa podejmowanych w postępowaniu. Obowiązkiem związanym z umieszczeniem w rejestrze jest potwierdzanie swojego miejsca zamieszkania i informowanie o jego zmianie, a także stawianie się przed wskazanymi organami władzy, sprawdzającymi przedstawiane dane. Naruszenie bądź niewykonanie obowiązków powoduje wpisanie na listę osób poszukiwanych i w konsekwencji odpowiedzialność w tym zakresie.<sup>654</sup>

Zwrócenia uwagi wymagają również funkcjonujące w ustawodawstwie francuskim ulgi w wykonywaniu kary pozbawienia wolności, w tym system redukcji kary wykonywanej. Złagodzenie tej kary może mieć formę zawieszenia wykonania po wdrożeniu jej wykonywania lub wykonywania kary w częściach. Obie formy mogą być zastosowane zarówno na etapie orzekania jak i wykonywania kary i w zależności od tego decyduje o tym sąd orzekający bądź penitencjarny. Ważną prerogatywą sądu penitencjarnego jest możliwość modyfikacji warunków rozstrzygnięcia określonych przez sąd orzekający oraz uprawnienie sądu penitencjarnego do nałożenia na skazanego dodatkowych obowiązków. Przesłankami do

---

<sup>652</sup> P. Stępiak, *Środki penalne...*, op.cit., s.123-136.

<sup>653</sup> Środek ten jest zbliżony w swej zawartości do przewidzianego w art. 64-65 k.k.z 1969 r. ośrodka przystosowania społecznego. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy jednym z obowiązków nałożonych na sprawcę jest poddanie się leczeniu. *Ibidem*, s. 265-270.

<sup>654</sup> P. Stępiak, *Środki penalne...*, op.cit., s.137-138.

zastosowania obu instrumentów prawnych jest (podobnie jak w Polsce) istnienie poważnych powodów medycznych, rodzinnych zawodowych lub społecznych ale przede wszystkim okres kary pozostałej do odbycia, który nie może przekroczyć jednego roku. Wykonanie kary można zawiesić na czas nieokreślony, okres ten ustala sędzia według swego uznania. Podobne szerokie kompetencje sędziów orzekających i penitencjarnych dotyczą określania sposobu wykonywania kary w częściach i ich długości. Kodeksową barierą sędziowskiej swobody w tym zakresie jest jedynie określenie maksymalnego, trzyletniego okresu takiej formuły wykonywania kary a także ograniczenie najkrótszej długości poszczególnych części kary do dwóch dni.<sup>655</sup>

Oryginalną francuską instytucją jest system redukcji kary na etapie jej wykonywania. Dotyczy on kary pozbawienia wolności. Początkowo karę redukowano automatycznie, obecnie ma charakter fakultatywny i jej zakres zależy od zachowania skazanego. Dwie podstawowe możliwości redukcji kary wynikają z nienagannego zachowania skazanego oraz z podejmowania przez niego starań w kierunku readaptacji. W tej formule skazany poprzez swoje zachowanie wręcz kreuje długość pobytu w więzieniu. Instrumentem materializującym zmniejszanie kary jest tzw. kredyt redukcji kary, którego istotą jest dzielenie kary pozbawienia wolności na segmenty odpowiadające miesiącom i latom. Segmenty te są następnie redukowane o precyzyjnie oznaczony okres,<sup>656</sup> o ile skazany zachowuje się właściwie, tj. nie narusza reguł więziennych bądź podejmuje wysiłki readaptacyjne. Mogą one polegać na naprawieniu szkody wyrządzonej przestępstwem, podjęciu nauki czy uzyskaniu dodatkowych kwalifikacji. Przyznanie i obliczenie rat (bonifikat) kredytu redukcyjnego następuje po skierowaniu wyroku do wykonania. Skazany jest informowany o terminach planowanego zwolnienia z uwzględnieniem długości bonifikat oraz o możliwości przywrócenia pełnej długości wymiaru kary będącego konsekwencją naruszenia prawa. Uprawnienia do podejmowania decyzji o przyznaniu kredytu redukcyjnego będące początkowo kompetencją sędziów przeszły następnie na pracowników kancelarii zakładów karnych, którzy podejmują je pod nadzorem prokuratora. Jednak do wyłącznych uprawnień sędziowskiego należy cofnięcie uprzednio zredukowanych poszczególnych okresów kary.

---

<sup>655</sup> *Ibidem*, s. 290, 294-297.

<sup>656</sup> Ogólną zasadą oznaczania okresów redukcji kary jest ich powiązanie z wymiarem kary. W przypadku skazania na karę pozbawienia wolności poniżej roku, z każdego miesiąca odlicza się 7 dni. Przy karach surowszych z pierwszego roku kary odlicza się 3 miesiące, z kolejnych lat kary po 2 miesiące, z części pozostałej do końca kary po 5 dni z każdego miesiąca, nie więcej wszakże niż 2 miesiące łącznie. Istnieje możliwość podwojenia okresów bonifikat (z każdego roku kary 6 miesięcy, z każdego miesiąca 14 dni) w przypadku podejmowania przez skazanego starań nakierowanych na jego readaptację. Redukcja kary o 1/3 jest również możliwa w stosunku do członków zorganizowanych grup przestępczych, którzy podejmują współpracę z organami ścigania. Ma to jednak charakter wyjątkowy. *Ibidem*, s. 302-306.

Godne uwagi są również niektóre formy wykonywania kary pozbawienia wolności poza zakładem karnym. Szczególnie interesujące jest umieszczenie skazanego na zewnątrz zakładu karnego polegające na opuszczaniu w porze dziennej więzienia w celu wykonywania pracy, nauki lub poddania się leczeniu, przy czym miejsca dziennej aktywności skazanego pozostają pod nadzorem służb więziennych bądź, w przypadku nieorzeczenia takiego nadzoru, jedynie kierownika danej placówki. Zasadą jest powracanie skazanego na noc do zakładu karnego, ale możliwe i często stosowane jest zakwaterowanie w zakładzie (hotelu pracowniczym, szpitalu itp.), w którym pracuje. Instrument ten wykorzystywany jest do odbycia ostatnich, krótkich (do roku) okresów kary pozostałych do wykonania. Decyzja o umieszczeniu skazanego poza zakładem karnym, jak i o rezygnacji (zawieszeniu) z tej formy odbywania kary w przypadku niewywiązywania się z nałożonych obowiązków należy do sędziego penitencjarnego.<sup>657</sup>

Ze szczególnych instytucji funkcjonujących we francuskim procesie karnym należy wspomnieć także i o tamtejszym modelu mediacji i silnej pozycji prokuratora, inicjującego, monitorującego przebieg i oceniającego jej postępy. Głównym celem mediacji jest naprawienie szkody wyrządzonej przestępstwem, natomiast celem dodatkowym - pojednanie między ofiarą a sprawcą. Mediację przeprowadzają wyznaczeni przez prokuratora prawnicy, będący członkami specjalnego stowarzyszenia, instytucji niepublicznej. Sporządzają oni z przebiegu mediacji sprawozdanie, które przedstawiają prokuratorowi, podejmującemu decyzję o zaakceptowaniu jej wyników bądź braku akceptacji,<sup>658</sup> przy uwzględnieniu osiągnięcia założonych celów.

Mediacja jest jednym z trzech środków umożliwiających zakończenie postępowania karnego w fazie prejudycjalnej w **Belgii**, przy zachowaniu wysokich standardów w zakresie sprawności i sprawiedliwości. Także mediacji belgijskiej stawiane są cele znalezienia porozumienia w sprawie odszkodowania oraz rozwiązania prawnego możliwego do przyjęcia przez strony. We wcześniejszej regulacji prokurator rejestrował porozumienie i po spełnieniu warunków przez oskarżonego mógł wstrzymać postępowanie karne. Obecnie, obok mediacji, prokurator może zaproponować stronom m.in. wykonywanie robót społecznie użytecznych i edukację w wybranej dziedzinie. Ważnym uprawnieniem prokuratora jest możliwość alternatywnego rozwiązania sporu bez zgody stron. Takim rozwiązaniem może być zakończenie postępowania po naprawieniu szkody przez oskarżonego, który jest wówczas

---

<sup>657</sup> *Ibidem.*, s. 313-316.

<sup>658</sup> J. Balvin, L. Haburajova-Ilavska, Ľ. Kwadrans, *Analiza porównawcza modeli w ramach probacji i mediacji w Republice Słowacji i Austrii*, „Probacja” nr II/2013, s. 163.



traktowany jakby nie dopuścił się przestępstwa, albo uprawnienie prokuratora do zaprzestania (umorzenia) postępowania w oparciu o zasadę celowości,<sup>659</sup> w oparciu o uznanie, że cele postępowania, w tym wyrównanie szkody, zostały osiągnięte.

We **Włoszech** będących kolebką myśli kryminologicznej i nowoczesnego prawa karnego obowiązuje uchwalony w latach trzydziestych ubiegłego wieku tzw. kodeks Rocco, oparty na traktowaniu kary jako odpłaty. W okresie powojennym kodeks ten przeszedł procesy gruntownej depenalizacji i dekryminalizacji. Równolegle rozbudowano w tym kraju liczne pozakodeksowe ustawodawstwo karne odbierające kodeksowi dominującą pozycję w katalogu źródeł włoskiego prawa karnego. Natomiast włoska procedura karna zawiera model kontradyktoryjny przewidujący instrumenty usprawniające i przyspieszające proces, takie jak postępowania skrócone, pertraktacyjne ustalenie zakresu oskarżenia czy uproszczone postępowania nakazowe.<sup>660</sup> Ustawodawstwo włoskie przewiduje osobistą odpowiedzialność karną sprawców przestępstw uzupełnioną, pod wpływem UE, odpowiedzialnością podmiotów zbiorowych. W prawie włoskim w szerokim zakresie występuje odpowiedzialność karna za czyny popełnione przez inne osoby. Dotyczy to np. osób niewypłacalnych skazanych na karę pieniężną za popełnienie wykroczenia, kiedy obowiązek zapłaty przechodzi na osoby sprawujące władzę, nadzór bądź kierownictwo nad sprawcą, a także niewypłacalnych, skazanych na grzywnę lub karę pieniężną funkcjonariuszy osoby prawnej, kiedy obowiązek zapłaty przechodzi na taką osobę.<sup>661</sup> Charakterystyczne dla włoskiego modelu reakcji penalnej jest jego zbudowanie na trzech równoległych fundamentach, które są zbudowane z systemu kar zasadniczych i dodatkowych, środków zabezpieczających oraz sankcji cywilnych, realizujących zasadę całkowitego wyrównania szkód i zadośćuczynienia za szkody majątkowe i niemajątkowe wywołane przestępstwami na podstawie przepisów prawa cywilnego. Spośród kar dodatkowych interesujące w aspekcie prowadzonych rozważań są kary czasowego pozbawienia prawa wykonywania zawodu lub działalności, zakaz reprezentowania osób prawnych lub przedsiębiorstw i zakaz zawierania kontraktów z organami administracji publicznej. Możliwe jest także zawieszenie uprawnień do wykonywania zawodu lub działalności oraz reprezentowania osób prawnych lub przedsiębiorstw. W katalogu środków zabezpieczających osobistych warto w tym kontekście wyróżnić środek izolacyjny w postaci umieszczenia w kolonii rolnej lub domu pracy,

---

<sup>659</sup> W ten sposób w Belgii rozwiązywanych jest 70% spraw karnych, *Ibidem*, s.162.

<sup>660</sup> M. Filar, *Włochy* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i...*, op.cit., s. 171-172.

<sup>661</sup> Art. 196 i 197 włoskiego k.k. *Ibidem*, s. 177.

natomiast wśród środków zabezpieczających majątkowych, gwarancyjną kaucją dobrego prowadzenia się.<sup>662</sup>

Włoskie prawo penitencjarne przewiduje możliwość stosowania posiadających walory reedukacyjne tzw. środków alternatywnych pozbawienia wolności. Należy do nich oddanie na próbę służbie socjalnej, polegające na wykonywaniu przez skazanych na niższe kary pozbawienia wolności czynności w placówkach służby społecznej, pod nadzorem specjalnie wyznaczonego asystenta. Innym środkiem jest reżim półwolnościowy przewidujący pracę, naukę lub inną działalność skazanego bez nadzoru, poza zakładem karnym i obowiązek powrotu za mury więzienne o określonej porze. Kolejnymi środkami alternatywnymi są areszt domowy umożliwiający odbywanie kary pozbawienia wolności w domu lub w innym wskazanym miejscu oraz zwolnienie zaliczkowe, którego istotą jest udzielanie kilkudziesięciodniowych przerw w odbywaniu kary i stosownym redukowaniu wymiaru kary o okresy przebywania na wolności. Zbliżonymi instrumentami są sankcje zastępujące krótkie kary pozbawienia wolności (detencyjne). Zalicza się do nich m.in. półskazanie polegające na obowiązku kilkugodzinnego pobytu w zakładzie karnym w ciągu doby, wolność kontrolowana, która może oznaczać zakaz opuszczania terenu gminy bez zgody władz bądź obowiązek okresowego meldowania się na policji. Sankcją zastępczą może być także kara pieniężna wyznaczana w stawkach dziennych i pomnożona przez ilość dni kary. Wysokość stawki dziennej wynosi od 38 do 380 euro.<sup>663</sup> Za oryginalne rozwiązanie należy uznać przyznanie sędziemu uprawnienia do zaniechania zamieszczania informacji o skazaniu określonych osób w krajowym rejestrze karnym. Dotyczy to osób ukaranych karą nie wyższą niż 2 lata pozbawienia wolności lub karą pieniężną nie przekraczającą 515 euro, przy czym możliwość zastosowania takiego „dobrodziejstwa” nie obejmuje przestępców powrotnych.<sup>664</sup>

Głęboko ugruntowana w **niemieckiej** tradycji prawniczej zasada legalizmu skutkowałą powolnym instalowaniem w systemie tamtejszego prawa karnego instytucji sprawiedliwości naprawczej. Zawierającą takie instrumenty ustawę nowelizującą kodeks karny o prawnokarnych konsekwencjach pojednania między sprawcą a ofiarą uchwalono 20 grudnia 1999 r. W przypadku wymierzenia za dany czyn kary pozbawienia wolności nie wyższej niż rok lub kary grzywny do 360 stawek dziennych, ustawa stworzyła sądowi możliwość złagodzenia kary bądź odstąpienia od jej wymierzenia. Warunkiem jest naprawienie przez sprawcę szkody lub wynagrodzenie w całości bądź w znacznej części

---

<sup>662</sup> Odpowiednio art. 216-218 oraz art. 237-239 włoskiego k.k.

<sup>663</sup> M. Filar, *Włochy ...*, op.cit., s. 191-194.

<sup>664</sup> Art.175 włoskiego k.k.

krzywdy wynikającej z przestępstwa lub przynajmniej istotne dążenie do tego celu poprzez podejmowanie zabiegów ukierunkowanych na pojednanie się z pokrzywdzonym.<sup>665</sup> W kontekście prowadzonych rozważań warto zwrócić uwagę na funkcjonujące w niemieckim procesie karnym odstępstwa od dominującej zasady legalizmu - na rzecz zasady oportunistycznej. Pozwalają one na wcześniejsze zakończenie wszczętej procedury i umorzenie sprawy. Obok umorzenia wobec znikomości znaczenia sprawy, gdy wina sprawcy jest niewielka i brakuje interesu publicznego w ściganiu, funkcjonuje umorzenie po spełnieniu nałożonych obowiązków. Tym obowiązkiem może być naprawienie szkody, spełnienie świadczenia pieniężnego na rzecz instytucji pożytku publicznego lub do kasy państwowej czy wykonanie określonej pracy powszechnie użytecznej. Zakres powinności i zobowiązań winien eliminować społeczny interes w ściganiu mniej poważnych występów. Umorzenie postępowania może nastąpić również w sytuacji, gdy oskarżenie jest zależne od rozstrzygnięcia określonej kwestii przez sąd administracyjny lub cywilny i rozstrzygnięcie takie nie zapadło w wyznaczonym terminie. Organem uprawnionym do podejmowania decyzji o umorzeniu w wymienionych sytuacjach jest prokurator. Innym godnym zauważenia oportunistycznym instrumentem procesowym jest umorzenie absorpcyjne, umożliwiające ograniczenie postępowania do jednego z czynów i jego umorzenie w zakresie innych czynów lub ich fragmentów. Umorzenie może obejmować czyny, które mają znikomy wpływ na wymiar kary bądź też takich, w odniesieniu do których istnieje zagrożenie dla wydania wyroku w rozsądnym terminie. Uprawnienie w tym zakresie posiada prokurator oraz sąd,<sup>666</sup> po wniesieniu skargi przez oskarżyciela.

W systemie „common law” funkcjonującym w **Wielkiej Brytanii** kluczowe znaczenie posiada sprawiedliwość naprawcza, wynikająca ze szczególnego uprawnienia pokrzywdzonego do zainicjowania postępowania karnego w zakresie przestępstw o mniejszej szkodliwości. Uprawnienie to staje się instrumentem nacisku na sprawcę, ułatwiającego domaganie się rekompensaty w zamian za odstąpienie od wszczęcia procesu. Umowa między sprawcą a ofiarą przestępstwa możliwa jest również na etapie postępowania karnego, wymaga to jednak uzgodnienia z policją lub prokuraturą bowiem pokrzywdzony nie posiada legitymacji do umorzenia wszczętego postępowania. To jedna z trzech funkcjonujących w Wielkiej Brytanii form mediacji. Innymi są: wykorzystanie mediacji na etapie sądowym, a

---

<sup>665</sup> P. Girdwoyń, *Republika Federalna Niemiec* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i...*, op.cit., s. 262.

<sup>666</sup> *Ibidem.*, s. 291-293.

także mediacja równoległa do postępowania karnego.<sup>667</sup> Wszakże instytucją charakterystyczną dla brytyjskiego porządku prawnego jest umowa o przyznanie się do winy (ang. „plea bargaining”) będąca wzorem m.in. dla polskiego dobrowolnego poddania się karze, skazania bez rozprawy, czy nawet świadka koronnego. Jej istotą jest przyspieszenie postępowania, obniżenie jego kosztów i znalezienie kompromisu między wysokością kosztów finansowych i społecznych a dążeniem do adekwatnego do czynu ukarania sprawcy. Obok przyspieszenia postępowania umowa taka pozwala na wyeliminowanie niepewności co do wyniku procesu w zamian za polepszenie sytuacji procesowej sprawcy przestępstwa. Treścią uzgodnień organu oskarżycielskiego i oskarżonego (podejrzanego) i jego obrony może być przyznanie się tylko do niektórych z popełnionych przez oskarżonego przestępstw i odstąpienie od dochodzenia odpowiedzialności za pozostałe lub przyznanie się i poniesienie odpowiedzialności za przestępstwo zagrożone łagodniejszą sankcją. Uzgodnione może zostać zobowiązanie sprawcy do współpracy w postępowaniach dotyczących innych przestępstw, innych przestępców bądź obciążenie współsprawców. Umowa o przyznanie się do winy może zostać zawarta na różnych etapach postępowania. Przy czym dobór przestępstw, które mają zostać ostatecznie zarzucone oskarżonemu oraz sposób prowadzenia negocjacji są regulowane różnego rodzaju wytycznymi,<sup>668</sup> zmierzającymi do odzwierciedlenia realnej wagi popełnionych czynów i umożliwiającymi wydanie adekwatnego i akceptowalnego orzeczenia sądowego. Wytyczne regulują również rozmiar redukcji kary, uzależniając jej wymiar od etapu postępowania, na którym doszło do zawarcia umowy. Na wczesnym etapie możliwe jest zredukowanie kary nawet o 1/3 ustawowego zagrożenia, na końcowym – o 1/10.<sup>669</sup> Skonstruowana w ten sposób kara jest zwykle oczywiście łagodniejsza od możliwej do wymierzenia w efektywnie prowadzonym postępowaniu, bez stosowania instytucji umowy o przyznanie się, jednak jest realna, nieuchronna oraz orzekana szybko i sprawnie egzekwowana.

W aspekcie prowadzonych rozważań warto zwrócić uwagę na przyjętą w **Austrii** konstrukcję nałożenia obowiązku pracy na rzecz społeczności, która jest jedną z form zaniechania oskarżenia i poddania sprawcy próbie bez wydawania wyroku przez sąd. Obowiązek takiej pracy, do ośmiu godzin dziennie, ogółem do 240 godzin jest możliwe przy drobniejszych przestępstwach. Prokurator może warunkowo odstąpić od oskarżenia, jeśli podejrzany jest gotów na wypłacenie odszkodowania ofierze czynu lub złagodzenie w inny

---

<sup>667</sup> J. Balvin, L. Haburajova-Ilavska, L. Kwadrans, *Analiza porównawcza...*, op.cit., s. 161.

<sup>668</sup> Tzw. „Code for Crown Prosecutors”.

<sup>669</sup> J. Bojarski, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości w Anglii i Walii* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i...*, op.cit., s. 341-344.

sposób jego skutków albo wykonanie pracy na rzecz społeczności w określonym wymiarze, pod nadzorem kuratora lub pracownika społecznego. Po wykonaniu pracy i spełnieniu innych oznaczonych warunków (zapłaty odszkodowania) prokurator umarza postępowanie, po czym nie dokonuje się wpisu w rejestrze skazanych, a jedynie przechowuje się wewnętrzną informację dla potrzeb wymiaru sprawiedliwości przez okres dziesięciu lat. Po wniesieniu oskarżenia uprawnienia prokuratorskie przechodzą na sąd i są realizowane przed wydaniem (zamiast) wyroku.<sup>670</sup>

Pewną odmiennością cechuje się katalog kar i innych środków reakcji karnej w **Hiszpanii**, gdzie przyjął się podział na kary pozbawienia wolności, pozbawienia innych praw oraz kary grzywny. Tamtejsze ustawodawstwo karne również było objęte procesem depenalizacji, który dotyczył zwłaszcza pomniejszych czynów zabronionych. Kolejne nowelizacje doprowadziły do redukcji maksymalnej górnej granicy kary więzienia (do 20 lat), poszerzeniu zestawu mechanizmów służących zróżnicowaniu reakcji karnej, zwłaszcza poprzez zawieszanie i zastępowanie kar innymi, zmodyfikowaniu odpowiedzialności osobistej zastępczej w przypadku niespłacenia grzywny i wprowadzeniu (przywróceniu) oryginalnej dla tego kraju (i **Portugalii**) kary aresztu w końcu tygodnia.<sup>671</sup> Ta ostatnia kara pojawiła się jako alternatywa dla krótkoterminowych kar więzienia. Trwa w wymiarze tygodniowym 36 godzin i jest równoważna dwóm dniom pozbawienia wolności. Możliwe jest orzeczenie od 7 do 24 końców tygodnia aresztu, wykonywanego od piątku do niedzieli w zakładzie karnym (penitencjarnym) najbliższym miejsca zamieszkania aresztowanego. Wykonywanie go można także orzec także na inne dni tygodnia - przy braku w sąsiedztwie zakładu karnego - w miejskim lub gminnym miejscu zatrzymań. Areszt w końcu tygodnia może zastąpić karę więzienia i w takim wypadku sąd, po zastosowaniu stosownych przeliczników, uprawniony jest do nałożenia na aresztowanego dodatkowych obowiązków. Jedynie w tej zastępczej formie kara ta jest wykonywana w Portugalii. Walorem tego rodzaju kary jest umożliwienie kontynuowania przez skazanego pracy zawodowej, jakże istotne przy wypełnianiu ewentualnych zobowiązań majątkowych wynikających z przestępstwa oraz podtrzymywanie przez skazanego dotychczasowych relacji i kontaktów zawodowych i rodzinnych. Podkreśla się również efektywność tej kary w stosunku do przestępców należących do wyższych klas społecznych.<sup>672</sup> Zbliżona rodzajowo do aresztu w końcu

---

<sup>670</sup> A. Janus-Dębska, *Praca na rzecz społeczności lokalnej w wybranych krajach europejskich*, „Probacja”, nr. IV/2013, s. 131.

<sup>671</sup> B. Kunicka-Michalska, *Zarys prawa karnego Hiszpanii*, Warszawa 2009, s. 19-20, 143-145.

<sup>672</sup> B. Kunicka-Michalska, *Kara aresztu w końcu tygodnia w Kodeksie Karnym Hiszpanii i jej zmienne losy* w: Ł. Pohl (red.), *Aktualne problemy prawa karnego*, Poznań 2009, s. 315-325.

tygodnia jest kara stałego pobytu w miejscu określonym przez sąd, przez okres do 12 dni. Różnica między tymi karami polega na możliwości odbywania kary stałego pobytu w miejscu innym niż więzienie lub municypalne miejsce zatrzymań. Może być wykonywana także w domu skazanego i kontrolowana przez policję w sposób tradycyjny bądź elektroniczny. Karę stałego pobytu stosuje się wobec sprawców czynów zabronionych mniejszego kalibru, tzw. „faltas” obejmujących wykroczenia i lżejsze występki. Warto też zwrócić uwagę na specyficzną dla Hiszpanii odmianę kary grzywny, zwaną grzywną proporcjonalną, stanowiącą wyjątek w systemie stawek dziennych. Niezależnie od wysokości grzywien przewidzianych w naruszonych przepisach, wymierzana jest grzywna w proporcji do wartości przedmiotu przestępstwa, odniesionych przez sprawcę korzyści i skali spowodowanej szkody. Przepisy dotyczące przestępstw przeciwko skarbowi państwa przewidują grzywny od wysokości odniesionej korzyści do ich sześciokrotności. Możliwa jest oczywiście redukcja takiej grzywny bądź rozłożenie jej na raty. Odrębną od kar oraz od środków odpowiedzialności cywilnej kategorią są tzw. konsekwencje dodatkowe popełnienia czynu zabronionego. Należy do nich m.in. zamknięcie przedsiębiorstwa, rozwiązanie spółki, zawieszenie działalności na okres do 5 lat, zakaz wykonywania określonej działalności oraz kontrola przedsiębiorstwa w celu ochrony praw pracowników lub wierzycieli przez niezbędny, oznaczony okres. Konsekwencje te dotyczą również osób prawnych (także grzywna w stawkach lub proporcjonalna),<sup>673</sup> przy czym są traktowane jako rodzaj kary.

Interesujące w aspekcie tematu rozprawy są rozwiązania przyjęte w kodyfikacjach karnych niektórych **państw skandynawskich**. Dziewiętnastowieczne ustawodawstwo karne tych państw powstawało pod wpływem francuskich i niemieckich kodeksów karnych oraz włoskiej kryminologii.<sup>674</sup> Ewoluowało w kierunku świadomego umiaru w stosowaniu kar, szczególnie kary pozbawienia wolności, preferencji dla kar nieizolacyjnych, doprowadzając do ukształtowania się oryginalnych instytucji probacyjnych. Powszechne w Skandynawii uznawanie wysokiej wartości wolności spowodowało wykreowanie innych niż karne instrumentów kontroli obywateli, służących ochronie mienia, bezpieczeństwa i porządku. Podkreślenia wymaga, iż stanowi to przeciwwagę dla rysujących się w UE tendencji do zaostrzania polityki karnej, uzasadnianej unijnymi wymogami harmonizacji prawa. Ten kierunek działania spotyka się ze sprzeciwem różnych grup społecznych jako godzący w

---

<sup>673</sup> B. Kunicka-Michalska, *Zarys...*, op.cit., s. 152-153, 157, 165, 203.

<sup>674</sup> Chodzi o kodeks Napoleona z 1810 r., austriacki k.k. z 1803 r., bawarski k.k. z 1813 r. i niemiecki Strafgesetzbuch z 1871 r. oraz teorię antropologiczną w kryminologii C. Lombroso. W Szwecji k.k. w tym okresie uchwalono w 1864 r., w Danii w 1866 r., w Norwegii w 1842 r. i w Finlandii w 1889 r. Zob.: M. Płatek, *Systemy penitencjarne państw skandynawskich na tle polityki kryminalnej, karnej i penitencjarnej*, Warszawa 2007, s. 45.

tradycyjną, powszechnie akceptowaną w tym regionie zasadę proporcjonalności kary do czynu.<sup>675</sup>

W Szwecji, jeszcze w ostatnich latach II wojny światowej wprowadzono uprawnienie prokuratora do umarzania dochodzeń w sprawach drobnych przestępstw za jakie uważa się czyny zagrożone karą 6 miesięcy pozbawienia wolności lub grzywną, mimo zgromadzenia dostatecznych dowodów winy sprawcy. Konieczne wszakże jest wyrównanie szkody gwarantujące interes pokrzywdzonego. Istotny do podjęcia decyzji prokuratorskiej wstrzymującej uruchomienie aparatu wymiaru sprawiedliwości jest wzgląd na interes społeczny, upatrywany w uniknięciu kosztów procesu uznawanych za zbędne w sprawach prostych i o mniejszej szkodliwości.

Podobnie jak w Polsce, również w Szwecji możliwe jest orzeczenie nadzoru nad skazanym z wykorzystaniem elektronicznego monitoringu jako formy odbywania kary pozbawienia wolności, ograniczającej swobodę poruszania się. Okres takiego nadzoru, nazywanego „intensywnym” jest tożsamy z okresem wymierzonej kary pozbawienia wolności. Ma charakter dobrowolny. Skazany musi mieć stałe zajęcie i miejsce zamieszkania z telefonem, może przebywać w określonych miejscach w wyznaczonym czasie, na tę formę odbywania kary muszą wyrazić zgodę sąsiedzi. Można na skazanego nałożyć także inne dodatkowe obowiązki rozszerzające zakres kontroli. Elementem istotnie różniącym szwedzki nadzór elektroniczny od systemu funkcjonującego w Polsce jest zobowiązanie skazanego do codziennych wpłat określonych kwot, do wysokości równowartości około 350 dolarów USA miesięcznie, na rzecz państwowego funduszu dla ofiar przestępstw.

Obok powszechnie stosowanej także w innych krajach instytucji warunkowego zawieszenia wykonania kary, oryginalnym szwedzkim rozwiązaniem jest probacja, polegająca na warunkowym zawieszeniu wymierzenia kary. W okresie dwóch lat od wydania wyroku, skazany zobowiązany jest do przestrzegania porządku prawnego i szerzej rozumianego ładu społecznego, w ramach którego winien samodzielnie zapewnić sobie utrzymanie, wypłacić odszkodowanie i naprawić straty wyrządzone przestępstwem. Działania te mogą być uzgodnione wspólnie z pokrzywdzonym, a na wniosek prokuratora zmodyfikowane lub zakończone. W przypadku wyrażenia zgody przez skazanego, probacja może być połączona z pracą na cele społeczne, jednak w takim przypadku wyrok powinien zawierać rozmiar kary pozbawienia wolności jaka ewentualnie byłaby zasądzona. Zbliżone rozwiązanie przyjęto w **Danii**, gdzie można zawiesić wymierzenie kary, gdy sąd uzna jej

---

<sup>675</sup> A. Nowacka-Isaksson, *Związkowcy bronią skazanych*, „Rzeczpospolita” z dnia 14 czerwca 2005 r. za: M. Płatek, *Systemy penitencjarne...*, op.cit., s. 72.

odbycie za niewskazane i darowanie jej po pomyślnym odbyciu przez skazanego okresu próby. Możliwe jest również wymierzenie wysokości kary, zawieszenie i zwolnienie skazanego od jej wykonania po upływie okresu próby.

Odnutować należy również funkcjonowanie mandatu, który w **Finlandii** jest wymieniony w katalogu kar kodeksu karnego, m.in. obok grzywny. Jak w większości krajów jest przewidziany za drobne naruszenia prawa, jest także nakładany przez policję w sprawach o pomniejsze wykroczenia drogowe. Jednak w systemie fińskim uprawnienie do jego wymierzania za drobne przestępstwa przeniesiono z sądu do prokuratury, co znacznie usprawniło i przyspieszyło procedurę i odciążyło sąd, co w konsekwencji winno przynieść usprawnienie procesów w poważniejszych sprawach. W Finlandii możliwe jest także orzeczenie tzw. kar szczególnych, wymierzanych obok kary pozbawienia wolności lub grzywny. Należą do nich ostrzeżenie i zwolnienie z funkcji. Kary te są orzekane wobec funkcjonariuszy publicznych, należy je jednak odróżnić od istniejących równolegle kar dyscyplinarnych. Godne podkreślenia jest, że w Finlandii funkcjonuje zasada oportunistyczna, pozwalająca organom ścigania na wszczęcie i przeprowadzenie postępowania karnego bądź na odstąpienie od takiego postępowania i skierowanie sprawy dotyczącej ewidentnego przestępstwa do rozpoznania w ramach innego niż karny systemu kontroli społecznej, o ile zostało to ocenione jako bardziej sensowne i korzystne dla rozstrzygnięcia problemu. Organy ścigania mogą poprzestać na grzywnie, ostrzeżeniu lub upomnieniu. Przed uruchomieniem organów wymiaru sprawiedliwości prokurator lub policjant mają obowiązek rozważyć skalę związanych z tym kosztów społecznych i finansowych i uwzględnić efektywność podjętych działań oraz gwarancję poszanowania prawa.<sup>676</sup>

Społeczeństwa państw skandynawskich cechuje wysoki egalitaryzm, altruizm społeczny, brak zależności grupowych (partyjnych, klanowych) i dystansu między obywatelem a władzą. Stanowi to społeczną bazę do odejścia skandynawskiej polityki karnej od posługiwania się surową karą jako panaceum na zwalczanie przestępczości na rzecz nieuchronności odpowiedzialności za naruszenie prawa. Prymat kar nieizolacyjnych ma sprzyjać powszechnemu podporządkowaniu się normom prawnym, ich internalizacji oraz zmuszać służby prewencji do utrzymywania wysokich standardów ich egzekwowania. Według przyjętej koncepcji zwalczanie przestępczości powinno ograniczać sumę jej społecznych kosztów, minimalizować wydatki aparatu sprawiedliwości oraz sprawiedliwie

---

<sup>676</sup> M. Płatek, *Systemy penitencjarne...*, op.cit., s. 89-92, 104, 123-124, 128, 130-131.



rozkładać koszty przestępczości między uczestników procesu tj. sprawców, ofiary i podatników.<sup>677</sup>

### 3.2. Sankcje karne skarbowe

W większości krajów europejskich uchylenie się od obowiązku podatkowego jest przestępstwem karanym grzywną, karą pozbawienia wolności lub obiema tymi karami łącznie. Wspomniane nasilanie się zjawiska przestępstw podatkowych na obszarze UE, szczególnie tzw. oszustw karuzelowych, przestępstw popełnianych przy transakcjach wewnątrzspółnotowych, fałszowania faktur i danych kraju pochodzenia przy imporcie paliw, zawyżania kwoty naliczonego podatku od towarów i usług, czy zjawiska znikającego podatnika doprowadziły do przyjmowania w poszczególnych krajach UE różnorodnych rozwiązań mających służyć przeciwdziałaniu tym przestępstwom i ich zwalczaniu. Podjęte działania zyskały powszechną akceptację w społeczeństwach, które zdecydowanie potępiają oszustwa podatkowe, jakimi są Brytyjczycy i Niemcy. Kraje te odnotowały wiele sukcesów na tym froncie. Wielka Brytania i Holandia wyposażyły administracje skarbowe w niektóre uprawnienia policyjne i (łącznie z Belgią), wprowadziły system wymiany i analizy informacji o przestępstwach podatkowych. W jego ramach efektywnymi źródłami informacji okazali się pośrednicy finansowi, spedytorzy i konkurenci. W Belgii utworzono instytucję administrującą bazą danych grupującą informację o podmiotach uwikłanych w przestępstwa podatkowe i analizującą ich ujawnione przypadki oraz wymierzającą przedsiębiorstwom zagranicznym podatek od towarów i usług. Podobnie we Włoszech, w ramach przeprowadzonej reformy struktur administracji podatkowej powołano główne kierownictwo ds. podatkowych, w którego ogniwach analizowane są informacje wygenerowane w rejestrze podatników i selekcjonowane podmioty podejrzewane o oszustwa podatkowe. Podmioty te są następnie poddawane zaplanowanym kontrolom, przez co w zamierzeniu ograniczają podejmowanie działań przestępczych. Zreformowana organizacja administracji podatkowej doprowadziła do identyfikacji nowych obszarów gospodarczych sprzyjających oszustwom podatkowym, np. sektora telefonów komórkowych, czy działalności agentów sportowych.

Oryginalnym rozwiązaniem zapobiegającym nadużyciom podatkowym wypracowanym we Francji jest tzw. zewnętrzna kontrola podmiotów wyróżniających się

---

<sup>677</sup> P. Tornudd, *Relationship between Scientific Research and Criminal Policy*, referat na VI Kongres Międzynarodowego Stowarzyszenia Kryminologów, Madryt 1971, maszynopis za: M. Płatek, *Systemy penitencjarne...*, op. cit. s.153.

wyższym prawdopodobieństwem dokonania oszustw podatkowych. Na podstawie analizy specjalistycznych baz danych zawierających informacje o obywatelach, dokonywanych przez nich transakcjach na różnych rynkach, zakładanych i likwidowanych kontach bankowych, przy użyciu odpowiednich programów komputerowych odbywa się typowanie potencjalnych przestępców podatkowych. Następnie osoba taka jest weryfikowana poprzez badanie jej sytuacji osobistej, stylu życia i płynności finansowej w zestawieniu z deklarowanymi dochodami. Mimo pozornych podobieństw do procedur stosowanych w innych krajach, odmiennosc rozwiązania francuskiego polega przede wszystkim na podejściu do podatnika, zaliczonego na podstawie wcześniejszych analiz danych, do jednej z trzech kategorii podatników. Rozróżnia się podatników, którzy nie oszukują i nie chcą tego czynić, wahających się oraz takich, którzy oszukują i zamierzają oszukiwać. Tego rodzaju typizacja pozwala na skoncentrowanie się na trzeciej grupie podatników i jest niewątpliwie źródłem skuteczności tamtejszych organów skarbowych.<sup>678</sup>

Zwrócenia uwagi wymaga również przyjęty w Wielkiej Brytanii system zaskarżalności decyzji dotyczących spraw podatkowych. Na gruncie „common law” ukształtowała się doktryna nakazująca przestrzeganie wydanych wcześniej decyzji sądowych i nie naruszania stanu istniejącego, opartej na uznawaniu precedensu orzeczniczego za źródło prawa. Istotnym elementem orzeczenia jest jego uzasadnienie zawierające opis stanu faktycznego i wskazujące kategorie zdarzeń, do których powinno odnosić się precedensowe rozstrzygnięcie.<sup>679</sup> Przyjęte rozstrzygnięcia są wiążące dla stron oraz sądów, przy czym orzeczenia sądów hierarchicznie wyższych są wiążące dla sądów niższego rzędu. Rozpoznanie przez sąd sprawy podatkowej może nastąpić dopiero w sytuacji bezskuteczności odwołania się podatnika od decyzji organu podatkowego, wniesionego do komisji odwoławczej usytuowanej w strukturach administracji podatkowej.<sup>680</sup> Proces sądowy ma charakter kontradyktoryjny, zakładający bierność sędziów w postępowaniu dowodowym i sprowadzający ich do roli arbitrów, rozsądających racje stron.<sup>681</sup> W systemie brytyjskim, a także szerzej w anglosaskim kluczowe znaczenie posiadają zasady wykładni prawa

---

<sup>678</sup> Zob.: A. Klonowska, *O zwalczaniu oszustw podatkowych na przykładzie wybranych krajów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 546. Finanse 2009 - Teoria i praktyka. Finanse Publiczne I”, Szczecin 2009, s.166-169.

<sup>679</sup> Chodzi o łacińską zasadę „stare decise et quieta non movere” (pozostań przy podjętej decyzji). Zob.: B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 42, także: M. Koszowski, *Anglosaska doktryna precedensu. Porównanie z polską praktyką orzeczniczą*, Warszawa 2009, s. 21-22.

<sup>680</sup> Szerzej na temat zaskarżalności decyzji podatkowych w Wielkiej Brytanii zob.: S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji...*, op.cit., s. 149-158.

<sup>681</sup> B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s.14-15.

podatkowego, którymi kierują się tamtejsze sądy. Utrwaloną w orzecznictwie regułą interpretacyjną jest zasada ścisłej wykładni prawa podatkowego, opartej na założeniu precyzyjności językowej ustaw podatkowych określających zamiary ustawodawcy i wynikającym stąd primacie metody językowej w stosowaniu tej wykładni. Była ona podstawą do sformułowania fundamentalnego imperatywu obowiązującego w anglosaskim prawie podatkowym, zakładającego uprawnienie obywatela do prowadzenia swoich interesów w sposób umożliwiający ponoszenie najniższych ciężarów podatkowych, wynikających z obowiązujących ustaw.<sup>682</sup> Zasada ścisłej wykładni prawa podatkowego jest traktowana jako bariera chroniąca podatnika przed dowolnością interpretacyjną organów podatkowych, nakładająca na parlament powinność jasnego i jednoznacznego ustalenia okoliczności rodzących obowiązek zapłaty podatku przez obywatela. Ścisłe interpretowanie przepisów prawa podatkowego rodzi zapotrzebowanie na tworzenie szczegółowych, kazuistycznych regulacji prawnych mogących owocować powstaniem uciążliwego gąszczy skomplikowanych przepisów o zatartej lub niejasnej pierwotnej intencji i myśli przewodniej. Unikaniu takich niepożądanych sytuacji służy stosowanie wykładni celowościowej, umożliwiającej interpretowanie prawa w aspekcie celu dla jakiego zostało uchwalone. Dotyczy to zarówno oznaczenia celu ustawy, jak i jej poszczególnych przepisów. W anglosaskiej kulturze prawnej utrwalony jest pogląd, iż nadmierne skomplikowanie tekstu przepisu prowadzi do braku jego czytelności i zrozumienia, czego skutki nie mogą obciążać podatnika. Państwo jako podmiot stanowiący przepisy niedostatecznie jasne ponosi ryzyko, iż nie zostaną one uznane przez obywatela za wystarczającą podstawę do nałożenia podatku. Podejście to stanowiło grunt do wypracowania zasady rozstrzygania wątpliwości co do przedmiotowego i podmiotowego zakresu opodatkowania na korzyść podatnika („in dubio pro tributario”). Wykładnia ta znajduje zastosowanie jedynie wówczas, gdy ujawnią się co najmniej dwie interpretacje danego przepisu. Jej lustrzanym odbiciem jest zasada rozstrzygania regulacji prawnych na niekorzyść administracji podatkowej („in dubio contra fisco”) w przypadku, gdy ich złożona treść dopuszcza różnorodne interpretacje. Inną, stosowaną wszakże incydentalnie regułą interpretacyjną w prawie podatkowym jest zasada pierwszeństwa prostszego rozumowania. Nakazuje ona posłużenie się prostszą interpretacją w sytuacji, gdy przepis pozwala na dwa alternatywne rozwiązania.<sup>683</sup>

Brytyjski system sądownictwa w sprawach podatkowych, oparty na zasadzie respektowania wcześniej podjętych decyzji przy rozpoznawaniu bieżącej sprawy obowiązuje

---

<sup>682</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny...*, op.cit., s. 50 i nast.

<sup>683</sup> Szerzej o tym B. Brzeziński, *Zasady wykładni...*, op.cit., s. 99-122, 127.

również w USA i Kanadzie. W Stanach Zjednoczonych znaczenie orzeczenia precedensowego jest wszakże mniejsze i możliwe jest rozstrzygnięcie odbiegające od przyjętego wcześniej. Orzeczenia nawiązują jednak do zasad prawnych i racji wykorzystanych w uprzednio zapadłym wyroku zaś wywody prawne sędziów o ugruntowanym autorytecie często są wykorzystywane w późniejszym orzecznictwie, dorównując rangą precedensowi, który je zainspirował. W USA funkcjonuje dość złożony system organów sądowniczych właściwych do rozpatrywania spraw podatkowych. Właściwość danego sądu determinuje okoliczność czy podatnik uiszczył podatek w kwocie określonej przez organy podatkowe. W przypadku zapłaty podatku decyzję podatkową można zaskarżyć do sądu okręgowego bądź do specjalnego sądu rozpatrującego roszczenia finansowe wobec państwa (tzw. Court of Claims). Od wyroku tego sądu przysługuje apelacja federalnego Sądu Najwyższego. W przypadku odmowy bądź niemożności zapłacenia podatku właściwym adresatem odwołania jest sąd podatkowy. Wyrok tego sądu oraz sądu okręgowego może zostać zaskarżony apelacją do sądu apelacyjnego zaś od jego orzeczenia służy apelacja do Sądu Najwyższego. Jedynie orzeczenia tego sądu są wiążące dla stron, sądów niższej instancji oraz administracji podatkowej, jednak sąd ten sam decyduje, które ze spraw będzie rozpoznawał.

W Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii sporne sprawy podatkowe trafiają na skutek odwołań do podatkowych komisji odwoławczych, a w wypadku zaskarżenia ich decyzji do sądów prowincjonalnych lub do krajowego trybunału skarbowego, od którego rozstrzygnięcia służy apelacja bezpośrednio do sądu najwyższego. Orzeczenia sądów prowincjonalnych mogą zostać zaskarżone jedynie do sądu apelacyjnego danej prowincji i - ewentualnie w kolejnej instancji - do krajowego sądu najwyższego.<sup>684</sup>

Interesującym zagadnieniem w kontekście prowadzonych rozważań jest ewolucja kary na cele społeczne dokonana w **Szwajcarii**. Pierwotnie karę tą umieszczono w katalogu sankcji przewidzianych w ustawie karnej dotyczącej nieletnich - po czym po pozytywnym jej stosowaniu - wdrożono ją do systemu karnego przewidzianego dla osób dorosłych.<sup>685</sup> Początkowo kara pracy na cele społeczne była formą wykonywania krótkotrwałych kar pozbawienia wolności (do 3 miesięcy), po czym uzyskała status kary głównej, obok kary pozbawienia wolności i grzywny. Przyjęto bardzo wysoki równoważnik wynoszący 720 godzin pracy, odpowiadający półrocznej karze pozbawienia wolności i 180 stawkom

---

<sup>684</sup> B. Brzeziński, *Zasady wykładni...*, op.cit., s.15-16.

<sup>685</sup> A. Wasek, *Kierunki zmian szwajcarskiego prawa karnego*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska* Vol. 24, 1977, s.141, za: A. Ornowska, *Szwajcarskie rozwiązania penalne dotyczące kary pracy na cele społeczne w kodeksie karnym i prawie karnym nieletnich*, „Probacja” nr. IV/2013, s. 85.

grzywny. Rozwiązanie to jej krytykowane jako trudno wykonalne i nieatrakcyjne dla skazanych, którzy muszą wyrazić zgodę na odbywanie kary pracy zgodnie z istniejącymi międzynarodowymi standardami zakazującymi pracy przymusowej i obowiązkowej.<sup>686</sup> Górną granicę wykonywania tej kary ustalono na dwa lata. Odmienne niż w innych regulacjach dotyczących kary pracy, w Szwajcarii możliwe jest jej wykonywanie poprzez świadczenie pracy na rzecz konkretnych osób. Szczególną odmianą tego rodzaju świadczenia jest zawarta w prawie karnym dotyczącym nieletnich możliwość orzeczenia obowiązku jego wykonania na rzecz pokrzywdzonego za jego zgodą. Wówczas kara pracy przybiera formę środka reakcji karnej zawierającego elementy kary i odszkodowania.<sup>687</sup> Ponadto w systemie szwajcarskiego prawa karnego funkcjonuje instytucja częściowego warunkowego zawieszenia kar głównych, gdy jest to wystarczające do osiągnięcia celów kary.<sup>688</sup> Stwarza to możliwość efektywnego wykonania jedynie połowy kary.

### 3.3. Narzędzia pozakarne

Przeprowadzone w niektórych państwach badania problematyki relacji między podatnikiem a administracją skarbową wykazały zależność stopnia akceptacji i realizacji obowiązku podatkowego, bądź uchylenia się od niego od treści i jakości tych relacji, zwłaszcza na etapie poprzedzającym ewentualne rozpoczęcie procedur karnych skarbowych. Stwierdzono, iż dla podatnika istotne jest poczucie brania udziału w procesie podejmowania decyzji fiskalnych, nawet wówczas gdy realny wpływ na treść tych decyzji jest znikomy, bądź iluzoryczny. Pozytywny wpływ na dyscyplinę podatkową ma zaangażowanie podatnika w proces decyzyjny poprzez informowanie go o istotnych ustaleniach lub zagrożeniach, stworzenia możliwości prezentowania, także ustnie, swego stanowiska, zgłaszania zastrzeżeń lub sprzeciwu. Włączenie podatnika w proces decyzyjny wzmacnia przekonanie o właściwym jego prowadzeniu przez organ administracji podatkowej oraz skłania do częściowej akceptacji

---

<sup>686</sup> Zob. art. 4 Konwencji o ochronie praw człowieka o podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 285), art. 8 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych sporządzonego w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167) także Konwencja nr 105 o zniesieniu pracy przymusowej, przyjęta w Genewie dnia 25 czerwca 1957 r. przez Konferencję Ogólną Międzynarodowej Organizacji Pracy (Dz.U. z 1959 r. Nr 39, poz. 240) oraz Konwencja nr 29 dotycząca pracy przymusowej lub obowiązkowej przyjęta tamże w dniu 28 czerwca 1930 r. (Dz.U. z 1959 r., Nr 20, poz. 122).

<sup>687</sup> M. Szewczyk, *Kara pracy na cele społeczne na tle rozważań o przestępstwie i karze. Studium prawno-porównawcze*, Kraków 1996, s. 88.

<sup>688</sup> W zakresie kar nieizolacyjnych dotyczy całego wymiaru kary zaś w przypadku kary pozbawienia wolności w wymiarze do trzech lat. A. Ornowska, *Szwajcarskie rozwiązania...*, op.cit., s. 85.

a nawet identyfikowania się z jego celami.<sup>689</sup> Zakres budowanych w ten sposób interakcji organ – podatnik winien być szerszy niż wynikający z zawartej w polskiej o.p. zasady udzielania informacji prawnej stronom postępowania podatkowego, a poza tym postępowaniem, także w toku czynności sprawdzających i kontroli podatkowej.<sup>690</sup> W Szwajcarii zwraca się także uwagę na sposób traktowania podatnika. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podatkowych odchodzi się od automatycznego założenia, iż nastąpiło to intencjonalnie, w celu uchylenia się od opodatkowania, co w konsekwencji sytuuje podatnika jako podejrzanego. Rezygnuje się z wysyłania wezwań i zawiadomień grożących surowymi sankcjami. Inspektorzy skarbowi przyjmują, iż ujawnione uchybienie jest wynikiem pomyłki i w celu jej wyjaśnienia kontaktują się podatnikiem, często również telefonicznie, zapraszają do urzędu wskazując na potrzebę uzyskania dodatkowych, uzupełniających informacji. Podobna zmiana metod komunikowania się urzędu z podatnikiem miała miejsce w Australii, gdzie domagano się od obywateli uregulowania zaległych należności podatkowych. Bezceremonialne, napisane „szorstkim”, urzędowym językiem i grożące karami wezwania zostały zastąpione listami zawierającymi szczegółowe wyjaśnienia powstałej sytuacji i propozycje jej rozwiązania.<sup>691</sup> Tamtejsza administracja skarbową przyjęła model ukierunkowany na umacnianie zachowań zgodnych z prawem poprzez edukowanie i pomoc podatnikowi w sytuacji rysujących się rozbieżności interpretacyjnych bądź nieprawidłowości podatkowych, zakładając dobrą wolę obu stron. Używanie tego rodzaju instrumentów w komunikowaniu się z podatnikami jest uzasadnione również złożonością czy wręcz skomplikowaniem prawa podatkowego, dlatego stosowane są obok indywidualnych spraw podatników, także przy wprowadzaniu zmian przepisów podatkowych.<sup>692</sup> Powoduje to wykorzystywanie w polityce informacyjnej administracji skarbowej, przede wszystkim takich narzędzi jak zawiadomienia, listy wyjaśniające, prośby o uzupełnienie danych czy rozmowy bezpośrednie i telefoniczne pozwalające na utrzymywanie partnerskich kontaktów i dialogu.

Dla potrzeb przedmiotowych rozważań pouczający jest przykład ewolucji polityki karnej wobec sprawców przestępstw podatkowych jaka dokonała się w Argentynie, której

---

<sup>689</sup> M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013, s. 84 i nast.

<sup>690</sup> Zasada sformułowana w art. 121§ 2 o.p., której zakres jest ograniczony nawet w stosunku do podobnej zasady zawartej w art. 9 k.p.a., na której jest wzorowana. W postępowaniu podatkowym organy nie są zobowiązane do informowania strony o wszelkich okolicznościach faktycznych i prawnych lecz jedynie przepisów podatkowych związanych z przedmiotem postępowania i wyjaśnień służących ich zrozumieniu (wykładni). Zob.: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 590-591, także: A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 159-160.

<sup>691</sup> M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy...*, op.cit., s. 87-88.

<sup>692</sup> M. Niesiobędzka, *Konsekwencje złożoności systemu podatkowego*, „Polityka Społeczna”, nr 3/2009, s. 16-21.

władze w celu zahamowania zmniejszania się wpływów z podatków zmieniły sankcje wybranych przestępstw podatkowych wprowadzając w miejsce dotychczasowych grzywnien karę pozbawienia wolności. W krótkiej perspektywie czasowej przyniosło to spadek liczby takich przestępstw, jednak już po upływie czterech lat powrócił stan sprzed reformy a większość obywateli deklaruowała chęć oszukiwania przy podatkach.<sup>693</sup> W tym aspekcie zachęcający jest podany wcześniej przykład Australii, gdzie przyjęto odmienny model, ukierunkowany na kreowanie i umacnianie pożądaných zachowań zgodnych z prawem, edukację i pomoc podatnikowi w przypadku odmiennej interpretacji przepisów lub stwierdzenia nieprawidłowości podatkowych, zakładając partnerstwo i dialog.

#### 4. Wnioski

Podstawowym zadaniem UE wynikającym z art. 3 ust. 3 traktatu z Lizbony, mającym ułatwić osiągnięcie jednego z głównych celów UE jakim jest wspieranie dobrobytu jej narodów jest ustanowienie wspólnego rynku, wymagającego swobodnego przepływu towarów, usług, ludzi i kapitałów. Realizacji tego zadania służą przepisy podatkowe UE, które zastąpiły bariery celne i stanowią tamę przeciwko dyskryminacyjnemu traktowaniu towarów pochodzących z innych państw członkowskich. Państwom tym pozostawiono uprawnienie do uchwalania przepisów podatkowych regulujących swobodę przepływu osób, usług, kapitału i działalności gospodarczej, przy czym muszą być one zgodne z normatywnym wzorcem dla krajowego prawa podatkowego zawartym w prawie traktatowym, zobowiązującym państwa członkowskie do wprowadzania zmian w swych systemach podatkowych, zgodnych z zasadami UE i powstrzymywania się od modyfikacji systemowych naruszających te zasady. Narzędziem służącym zbliżaniu prawodawstw krajowych są dyrektywy. Harmonizacja najdalej nastąpiła w zakresie podatku od wartości dodanej i akcyz, mniej zaawansowana jest w zakresie podatków bezpośrednich. Wymaga jednomyślnego przyjęcia stosownego aktu prawnego, co chroni partykularne interesy krajowe i wpływa na tempo procesu zbliżania porządków prawnych.

W zakresie reakcji karnej (karnej skarbowej) na przestępstwa podatkowe, w związku z procesami depenalizacji, deprizonizacji i humanizacji zachodzącymi w Europie, powszechnie krytykowaną karę pozbawienia wolności traktuje się jako ostateczność. Występuje trwała tendencja do zastępowania tej kary sankcjami alternatywnymi, których form poszukuje się w katalogu środków karnych czy kar dodatkowych, mających zwykle charakter uzupełniający.

---

<sup>693</sup> M. Niesiołbiedzka, *Dlaczego nie placimy...*, op.cit., s. 30 i nast.

Za najwłaściwszą alternatywę uznaje się karę ograniczenia wolności, zwłaszcza w formie nieodpłatnej pracy na cele społeczne. Ponadto w polityce karania dominuje nurt podkreślający status pokrzywdzonego i znaczenie kompensacji, ukierunkowany na redukcję konfliktu między pokrzywdzonym a sprawcą, któremu racjonalnie orzeczona kara umożliwia naprawienie szkody wyrządzonej przestępstwem. Dotyczy to również prawa karnego skarbowego, z uwzględnieniem jego odmiennego ukształtowania stron postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz osiągnięcia jego celu poprzez wyrównanie spowodowanego tymi przestępstwami uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, j.s.t. lub innego uprawnionego podmiotu.

Powszechne wśród elit politycznych jest przekonanie, iż zaostrzenie sankcji karnych jest najlepszym środkiem przeciwdziałającym uchylaniu się od opodatkowania. Badania tej problematyki bynajmniej nie potwierdzają słuszności takiego stanowiska. Zaostrzenie kar może wręcz nasilić opór podatkowy poprzedzony dokonanymi zmianami w mentalności i moralności podatkowej. Znamienny jest prezentowany przykład Argentyny, która zaostrzyła sankcje niektórych przestępstw podatkowych, co przyniosło jedynie krótkotrwały spadek liczby takich przestępstw. Potwierdza to także przykład Australii realizującej odmienny model relacji między urzędem a podatnikiem, preferujący wymianę informacji, edukację, bieżący kontakt, dialog i partnerskie poszukiwanie rozwiązania problemu. Reforma australijska przyniosła nie tylko wzrost dyscypliny podatkowej, ale także polepszenie relacji obywatel-urząd skarbowy, zmieniając sposób podejścia urzędników do podatników oraz poprawę ich satysfakcji z pracy i stosunki wewnątrz urzędu.<sup>694</sup>

Spośród przedstawionych instrumentów karnych i karnych skarbowych wpisujących się w prezentowane tendencje i funkcjonujących z powodzeniem w państwach europejskich, szereg nadaje się do wykorzystania w polskich realiach. Niewątpliwie należy do nich francuska zewnętrzna kontrola podmiotów o wyższym prawdopodobieństwie popełnienia oszustw podatkowych, dokonywana poprzez analizy transakcji i typizację uczestników rynku. Interesująca jest możliwość orzekania we Francji kary pozbawienia wolności w częściach, system redukcji kary w trakcie jej wykonywania poprzez bonifikaty kredytu redukcyjnego uzależnione od zachowania skazanego (naprawienie szkody, podwyższenie kwalifikacji czy podjęcie nauki), czy wykonywanie kary w dzień poza więzieniem (także we Włoszech) co umożliwia podjęcie pracy. W katalogu francuskich kar poprawczych wartę uwagi jest

---

<sup>694</sup> *Ibidem* s.43 i nast.



orzekanie kary pracy na rzecz ogółu w zwartym czasowo okresie, np. tygodnia lub miesiąca oraz odbycie kursu obywatelskiego na koszt skazanego.

Zachęcające do rozważenia pod kątem implementacji jest funkcjonujące w Niemczech uprawnienie prokuratora i sądu (po wniesieniu skargi) do umorzenia sprawy wobec spełnienia przez podejrzanego nałożonych na niego obowiązków (naprawienie szkody, spełnienie świadczenia, wykonanie pracy) lub gdy sprawa zależna od rozstrzygnięcia innego sądu (administracyjnego, cywilnego) zawisła i nie została zakończona w wyznaczonym terminie. Kolejnym uprawnieniem prokuratora i sądu jest umorzenie absorpcyjne, będące konsekwencją skazania za jeden z zarzuconych czynów i rezygnacji z kontynuowania postępowania w zakresie pozostałych czynów bądź ich fragmentów. Z niemieckimi możliwościami umorzenia postępowań karnych koresponduje belgijskie umorzenie na zasadzie celowości, mediacja oraz oryginalne tamtejsze rozwiązanie w postaci możliwości zakończenia spornej sprawy bez zgody stron, w przypadku naprawienia szkody. Z rozwiązań włoskich godne rozważenia są redukujące karę pozbawienia wolności zwolnienie zaliczkowe i areszt domowy, stwarzające możliwość sukcesywnego zmniejszania szkody wyrządzonej przestępstwem. Pożądanym i łatwym do adaptacji w polskich warunkach instrumentem jest (istniejące także w Austrii) zaniechanie umieszczenia informacji o skazanym w rejestrze karnym, uzależnione od jego postawy po popełnieniu przestępstwa, szczególnie w zakresie naprawienia szkody. Cel w postaci zabezpieczenia naruszonego przestępstwem interesu pokrzywdzonego przyświecał również kreatorom przewidzianej w ustawodawstwie karnym Hiszpanii i Portugalii kary 36 godzinnego aresztu w końcu tygodnia, która umożliwia skazanemu pracę w dni robocze.

Sprawiedliwość naprawcza dominuje także w procedurze brytyjskiej, która przewiduje odstąpienie od procesu w zamian za rekompensatę na rzecz pokrzywdzonego. Skomplikowane pod względem prawnym i faktycznym, niekończące się procesy karne skarbowe, często toczące się w polskim wymiarze sprawiedliwości prowokują do głębszej refleksji nad możliwością recepcji do polskiego porządku prawnego zakorzenionej w Wielkiej Brytanii instytucji umowy o przyznanie się do winy. Dotyczy to również implementacji dwóch stosowanych tam kluczowych, obok rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, zasad wykładni prawa w przypadku różnorodnych interpretacji i alternatywnych rozwiązań: zasady pierwszeństwa prostszego rozumowania oraz rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść administracji podatkowej. Oczywiście jest, że wszystkie wymienione instrumenty wymagają stosownej modyfikacji i dostosowania do specyfiki polskiego porządku prawnego.

## Rozdział V

### Proponowany model zabezpieczeń karno-skarbowych przed przestępstwami podatkowymi

#### 1. Zagadnienia wprowadzające

Wcześniejsze rozważania dowodzą, że dominującymi instrumentami jakimi posługują się organy państwa w relacjach z podatnikami są środki represyjne. Szczególną rolę wśród nich spełniają kary znajdujące się w k.k.s. i innych wymienionych ustawach. Przedstawiona praktyka orzecznicza wykazuje, że podstawowymi karami wymierzonymi za popełnienie przestępstw skarbowych są kara pozbawienia wolności i grzywna. W tym aspekcie linia orzecznictwa karnego skarbowego dopełnia i składa się w odpowiadającej swym rozmiarom skali, na nadmierną i nieuzasadnioną punitywność polskiego systemu wymiaru sprawiedliwości karnej oraz wpływając, choć w niewielkim stopniu, na wysoki współczynnik prizonizacji tego systemu. Kara ograniczenia wolności odgrywa marginalną rolę. Sądy sporadycznie wykorzystują możliwość orzeczenia tej kary, w roku 2010 skazano na nią zaledwie 14 osób, a w kolejnych latach: 2011 – 23, 2012 – 20, 2013 – 32, 2014 -17 i w 2015 roku - 26 osób<sup>695</sup>. Obserwuje się zjawisko braku jednolitości w jej stosowaniu na obszarze kraju. Zakres orzekania kary ograniczenia wolności kształtuje się w poszczególnych województwach na poziomie od 10 do 60 % osądzień<sup>696</sup>. Niechęć do orzekania tej kary może wynikać z jej obecnej konstrukcji,<sup>697</sup> ograniczeń w stosowaniu czy wreszcie *prima facie* peryferyjnym usytuowaniu w k.k.s..

---

<sup>695</sup> Zestawienia *Prawomocnie skazani dorośli według rodzajów przestępstw i wymiaru kary-czyn* główny opracowywane do 2010 r. w Wydziale Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości i od 2012 r. do 2016 r. w Wydziale Statystycznej Informacji Zarządczej MS uzyskane w ramach dostępu do informacji publicznej.

<sup>696</sup> M. Melezini, głos w dyskusji na konferencji „*Alternatywy pozbawienia wolności w polskiej polityce karnej*” zorganizowanej przez Zakład Prawa Karnego Instytutu Nauk Prawnych PAN w dniu 3 grudnia 2009 r. w Warszawie, opublikowanej w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.), *Problemy aktualnej polityki karnej w Polsce na tle przeludnienia zakładów karnych*, Warszawa 2010, s. 100. Przytoczone dane dotyczą kar ograniczenia wolności wymierzonych za wszystkie przestępstwa, w tym przestępstwa skarbowe.

<sup>697</sup> Specyfika konstrukcji kary ograniczenia wolności zostanie wyjaśniona szerzej w podrozdziale 2.2.

Efektywne przeciwdziałanie zjawisku nadmiernej represyjności polskiego systemu sprawiedliwości karnej, w tym karnej skarbowej i zapobieżenie zagrażającej dysfunkcjonalności tego systemu wymaga swoistej rewitalizacji kary ograniczenia wolności. Nowa architektura tej kary, wręcz optymalnej po odpowiednim przemodelowaniu, dla sprawców przestępstw podatkowych winna zawierać powiększony katalog jej zróżnicowanych postaci, orzekanych na wielokrotnie dłuższy okres, możliwych do stosowania wobec sprawców przestępstw o różnorodnych osobowościach i łatwych do dostosowania do ich indywidualnej sytuacji rodzinnej, zawodowej czy majątkowej. Konstrukcje nowych form kary ograniczenia wolności powinny także uwzględniać dokonany od czasu ostatniej kodyfikacji karnej i karnej skarbowej i stale dokonujący się postęp cywilizacyjny i technologiczny naszego społeczeństwa.

Innym posunięciem prowadzącym do złagodzenia systemu karnego skarbowego jest stworzenie możliwości samoistnego stosowania wybranych środków karnych przewidzianych w k.k.s. Trudno wskazać racjonalny powód, dla którego nie jest dopuszczalne orzeczenie jedynie przypadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, przypadku korzyści majątkowej, ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej, zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, bez towarzyszenia sankcjom głównym czy uruchamiania procedury nadzwyczajnego złagodzenia kary. W wielu zachodzących w praktyce sądowej sytuacjach samodzielne orzeczenie wymienionych środków karnych może okazać się wystarczające i spełnić cele kary. Umożliwienie samoistnego stosowania wskazanych środków karnych skutkowałoby ich wymierzaniem w znacznie szerszej skali i niejednokrotnie stanowiłoby realną alternatywę dla kary pozbawienia wolności, ograniczenia wolności czy grzywny. W tym celu należałoby odpowiednio znowelizować art. 20 i 36 k.k.s., art. 59 i 60 k.k. oraz art. 413 k.p.k.

Wykreowanie „złagodzonego” modelu karnego skarbowego wymaga, obok stworzenia bądź reaktywowania przedstawionych poniżej instytucji prawnych, także zmodyfikowania konstrukcji istniejących w k.k.s., tj. dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, skazania bez rozprawy oraz skróconej rozprawy w kierunku likwidacji ograniczeń w ich stosowaniu.

Cel jakim jest liberalizacja prawa karnego skarbowego nie może zostać osiągnięty bez wyposażenia organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości w instrumenty uprawniające do nawiązania konstruktywnego dialogu z podatnikiem i rozszerzające obszar sędziowskiej swobodnej oceny dowodów, umożliwiające elastyczne reagowanie sądu dostosowane do konkretnej sytuacji faktycznej. Proponowane zmiany przepisów prawa karnego skarbowego

materialnego i procesowego, powiązane w koherentny, uporządkowany system stwarzają szansę jego zrealizowania.

Niewątpliwą zaletą prezentowanego modelu są relatywnie niskie koszty związane z niezbędnymi przedsięwzięciami organizacyjnymi, wynikającymi z jego zainstalowania w obecnym porządku prawnym. Model uwzględnia aktualnie funkcjonujące w wymiarze sprawiedliwości i organach ścigania technologie oraz wykorzystuje dotychczas działające służby państwowe, policję i korpus kuratorów zawodowych. Dodatkowych nakładów finansowych w przypadku jego wprowadzenia wymagać będzie ewentualne zwiększenie ilości kuratorów zawodowych, co może wynikać z szerszego wykorzystywania w orzecznictwie kary ograniczenia wolności, bądź powierzenia sprawowania nadzoru nad wykonywaniem niektórych postaci tej kary stowarzyszeniom, organizacjom społecznym czy wyznaczonym osobom. Pożytki państwa płynące z liberalizacji wymiaru kar za przestępstwa podatkowe i racjonalizacji całego systemu skarbowego są jednak niewspółmierne z ewentualnymi kosztami i byłyby nie do przecenienia.

## **2. Propozycje zmian przepisów karnych**

### **2.1. Postulowane formy kary ograniczenia wolności**

Kara ograniczenia wolności jest w zamkniętym katalogu kar przewidzianych w k.k.s. najrzadziej stosowaną i najmniej docenianą. Wymierzana jest w miesiącach na okres od 1 do 12 miesięcy. Dwie podstawowe formy tej kary to wykonywanie wskazanej przez sąd nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne w wymiarze od 20 do 40 godzin miesięcznie oraz potrącenie od 10 do 25% miesięcznego wynagrodzenia za pracę, z przeznaczeniem na wskazany cel społeczny. Skazany nie może też bez zgody sądu zmieniać miejsca pracy, stałego pobytu oraz zmuszony jest udzielać wyjaśnień odnoszących się do sposobu odbywania kary i jej przebiegu. Kara ograniczenia wolności występuje w sankcji karnej tylko jednego przepisu, tj. penalizującego nielegalną sprzedaż losów lub innych dowodów udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym, grze na automacie lub automacie o niskich wygranych, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej (art. 110 k.k.s.). Może zostać orzeczona alternatywnie z karą grzywny bądź łącznie z tą karą. Jednakże przepis art. 26 § 1 k.k.s. stanowi podstawę prawną szerszego stosowania tej kary, stwarzając możliwość jej

wymierzenia za każde przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności, szczególnie jeżeli orzeczono również środek karny określony w art. 22 § 2 pkt 2-6 k.k.s.<sup>698</sup>

Ponadto kara ograniczenia wolności może zostać orzeczona przy stosowaniu instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności oraz instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary za popełnienie przestępstwa skarbowego zagrożonego jedynie karą grzywny<sup>699</sup>. Sąd wymierzający karę ograniczenia wolności jest zobowiązany, obok rygorów wynikających z kodeksu karnego, nałożyć na skazanego także obowiązek uiszczenia w wyznaczonym terminie uszczuplonej należności publicznoprawnej. Rozwiązanie to różni się istotnie od poprzedniej regulacji zawartej w uchylonej z dniem 17 października 1999 r. ustawie karnej skarbowej, która rozstrzygnięcie w tym przedmiocie pozostawiała uznaniu sądu. Zastosowanie wobec sprawcy przestępstwa skarbowego konstrukcji nadzwyczajnego obostrzenia kary określonego w art. 37 § 1 lub 38 § 2 k.k.s. wyłącza możliwość zamiennego wymierzenia kary ograniczenia wolności.

Kluczową dla niniejszej pracy kwestią jest rozważenie, czy w obecnym kształcie i usytuowaniu kodeksowym kara ograniczenia wolności stanowi realną alternatywę dla dwóch pozostałych powszechnie orzekanych kar. Część autorów podnosi, iż od 1969 roku, kiedy poszerzono katalog kar umieszczając karę ograniczenia wolności w polskim kodeksie karnym, jej ukształtowanie nie sprzyjało traktowaniu tej kary jako rzeczywistej alternatywy dla innych kar. Potrącenie z wynagrodzenia za pracę jest uznawane za niską w istocie grzywnę rozłożoną na dogodne, miesięczne raty, przez co nie spełnia ona funkcji kary. Z tego powodu, zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny, należy ją wyeliminować. Wykonywanie nieodpłatnej, kontrolowanej i wyznaczonej pracy mogłoby odgrywać rolę poszukiwanej alternatywy, jednakże tylko w powiązaniu z dodatkowymi obowiązkami i dozorem nad skazanym, co orzekane jest sporadycznie<sup>700</sup>. Wskazuje się także na małą represyjność kary ograniczenia wolności, iluzoryczność niektórych możliwych do nałożenia obowiązków (np. przeproszenie pokrzywdzonego), ich terapeutyczny cel czy też

---

<sup>698</sup> Środkami tymi są: przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu, zajmowania określonego stanowiska, podanie wyroku do wiadomości publicznej, przepadek korzyści majątkowej i ściągnięcie równowartości pieniężnej korzyści majątkowej. Podkreślić należy, iż dwa ostatnie wymienione środki karne mają obecnie zastosowanie także w sytuacji, gdy sprawca przeniósł uzyskaną z przestępstwa korzyść majątkową pod jakimkolwiek tytułem bądź faktycznie na inny podmiot, w tym na osobę fizyczną. Zob. art. 33 § 3 k.k.s. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 396), która weszła w życie w dniu 1 lipca 2015 r.

<sup>699</sup> Instytucje te określone są odpowiednio w art. 36 § 1 pkt 1 k.k.s. i art. 38 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s.

<sup>700</sup> B. Kunicka-Michalska w: J. Skupiński (red.), *Alternatywy pozbawienia wolności w polskiej polityce karnej*, Warszawa 2009, s. 116, 118 i 127.

kompensacyjny charakter obowiązku odszkodowawczego<sup>701</sup>. Ponadto podkreśla się brak rzeczywistych alternatyw zarówno dla bezwzględnego, jak i warunkowego pozbawienia wolności, upatrując przyczyny dostrzegalnej w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX wieku ekspansji kary ograniczenia wolności w jej orzekaniu przede wszystkim kosztem grzywny<sup>702</sup>.

Powszechna krytyka omnipotencji kary pozbawienia wolności w systemach prawa karnego wymusiła zintensyfikowanie poszukiwań rozwiązań alternatywnych. Do najczęściej formułowanych zarzutów wobec kary pozbawienia wolności należą demoralizacja skazanych, ich stygmatyzacja, nieosiągnięcie efektów wychowawczych i wywoływanie niepożądanych negatywnych skutków ekonomicznych<sup>703</sup>. Te mankamenty oraz potrzeba poszukiwania opcjonalnych narzędzi represyjnych spełniających jednocześnie cele stawiane przed wymiarem sprawiedliwości było przedmiotem analiz i zaleceń Rady Europy i Organizacji Narodów Zjednoczonych<sup>704</sup>. Zgromadzenie Ogólne ONZ przyjęło i zaleciło państwom członkowskim wprowadzenie w swych ustawodawstwach Wzorcowe Reguły Narodów Zjednoczonych Dotyczące Środków Alternatywnych Wobec Pozbawienia Wolności (tzw. *Reguły Tokijskie*) mające ograniczyć orzekanie kary pozbawienia wolności i zastępować ją skutecznymi środkami alternatywnymi. Wskazano szeroki wachlarz takich środków od sankcji słownych, materialnych, godzących w status osoby, której dotyczą, wynagrodzenia poniesionej szkody, przywrócenia stanu poprzedniego, objęcia dozorem, aresztem domowym, umieszczeniem w ośrodku dziennego pobytu a także możliwość łączenia poszczególnych środków<sup>705</sup>.

---

<sup>701</sup> J. Skupiński, *Alternatywy pozbawienia wolności w polskim systemie sprawiedliwości karnej – raport z badań prowadzonych przez Zakład Prawa Karnego Instytutu Nauk Prawnych PAN* w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.), *Problemy aktualnej polityki karnej...*, op.cit., s.19.

<sup>702</sup> K. Krajewski, *Główne tendencje polityki karnej ostatnich dwudziestu lat* w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.), *Problemy aktualnej polityki karnej...* op.cit., s.36.

<sup>703</sup> M. Szewczyk, *Czy i jaka alternatywa dla kary pozbawienia wolności*, „Przegląd Prawa Karnego” 1992 r., nr 7, s.37.

<sup>704</sup> Chodzi o Rezolucję nr 76/2 Komitetu Ministrów Rady Europy z dnia 17 lutego 1976 r., która zaleca m.in. państwom członkowskim „prowadzenie polityki kryminalnej, w której kary długoterminowe mogą być stosowane tylko wówczas, gdy są konieczne dla ochrony społeczeństwa”, a nadto rekomenduje wprowadzenie środka karnego opartego na pracy opcjonalnego względem kary więzienia, Rezolucję Zgromadzenia Rady Europy z dnia 29 stycznia 1981 r., zgodnie z którą „jest rzeczą pożądaną popieranie wśród państw członkowskich tendencji do zastępowania, gdy tylko jest to możliwe...kary pozbawienia wolności przez inne środki mające tę samą efektywność, a będą pozbawione jej wad”, a także o rezolucję przyjętą na VII Kongresie ONZ w sprawie Zapobiegania Przeszłości i Traktowania Przeszłości w 1985 r. w Mediolanie (*United Nations Congress on the Prevention of Crime and Treatment of Offenders*), podtrzymanej na VIII Kongresie w 1990 r. gdzie podkreślono, iż „kara więzienia może być orzeczona tylko jako kara ostateczna. Tam, gdzie środki wolnościowe są przewidziane w ustawie, zasadą być powinno, że są one główną alternatywą dla kary pozbawienia wolności, a nie karami orzekanymi obok niej”.

<sup>705</sup> Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr. 45/110 z dnia 14 grudnia 1990 r., *Archiwum Kryminologii* 1994 t. XX, s.193-203.

Kraje europejskie, w tym Polska (w art. 58 § 1 k.k.) zaakceptowały powyższe zalecenia wprowadzając w kodeksach karnych przepisy statuujące karę pozbawienia wolności jako karę ostateczną (*ultima ratio*)<sup>706</sup>. W materiałach opracowanych na potrzeby konferencji państw – członków Rady Europy w 1986 roku stwierdzono, że praca na cele społeczne jest „prawdopodobnie najbardziej postępowym alternatywnym środkiem wprowadzonym do europejskiego prawa karnego i jedynym, który wydaje się zawierać wiele możliwości i rodzić wiele nadziei”<sup>707</sup>. Stanowiło to rozwinięcie wcześniejszych zaleceń wprowadzenia przez państwa członkowskie środka karnego opartego na pracy, alternatywnego dla kary więzienia.

Praca na cele społeczne jako właściwie skonstruowana forma kary ograniczenia wolności posiada walory pozwalające na wypełnienie oczekiwanych funkcji: retrybucyjnej, prewencyjnej i kompensacyjnej. Elementem punitywnym zawierającym się w pierwszej z nich jest wykonywanie nakazanej przez sąd, nieodpłatnej pracy w czasie wolnym od obowiązków. W powszechnym odbiorze społecznym praca skazanych jest postrzegana jako dolegliwość dla sprawcy przestępstwa, mająca wymiar realnej korzyści dla zbiorowości. Cele prewencji indywidualnej, m.in. reedukacja i reintegracja ze społeczeństwem mogą zostać osiągnięte przy właściwym zorganizowaniu użytecznej społecznie pracy, dostosowanej do określonych kwalifikacji, zdolności i umiejętności skazanego, przekonanego do jej celowości i realnej wartości. Trafny dobór i zakres wyznaczanej pracy ma istotne znaczenie dla spełnienia wszystkich wymienionych funkcji kary<sup>708</sup>. Błędy w tym zakresie polegające np. na powierzaniu najprostszycy do wykonania prac osobom o wysokich specjalistycznych kwalifikacjach, bez ich właściwego wykorzystania, mogą zniweczyć efekty stosowania kary pracy we wszystkich jej aspektach.

Niewątpliwą zaletą kary ograniczenia wolności jest pozostawanie przez skazanego w swoim środowisku zawodowym, towarzyskim i rodzinnym (w przeciwieństwie do kary pozbawienia wolności skutkującej permanentnym przebywaniem w środowisku przestępczym). Przebywanie na wolności wśród normalnego społeczeństwa, podleganie jedynie ograniczonemu nadzorowi, pozbawianie skazanego jego wolnego czasu i wykonywanie przez niego w tym okresie bezpłatnej, precyzyjnie zakreślonej pracy o wymiernej społecznie wartości, wymusza samodyscyplinę skazanego i przybliża, bardziej niż inne kary, realność osiągnięcia pożądanego efektu nieopłacalności dopuszczania się

---

<sup>706</sup> M. Szewczyk, *Kara pracy na cele społeczne na tle rozważań o przestępstwie i karze*, Kraków 1996, s. 61-62, także: J. Skupiński, *System środków karnych w prawie angielskim*, „Studia Prawnicze” 1990 r. z. 3 s.125.

<sup>707</sup> Bob Morris, w: *Paying Back. Twenty Years of Community Service*, Waterside Press 1994, za: M. Szewczyk, *Community service jako środek penalny w przyszłym polskim prawie karnym* w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.), *Problemy aktualnej polityki karnej...*, op.cit., s.86.

<sup>708</sup> M. Szewczyk, *Kara pracy...*, op.cit., s. 86.

przestępstw. Walorem kary ograniczenia wolności jest także jej egalitaryzm rozumiany jako możliwość jej nieskrępowanego orzekania wobec osób o różnym statusie majątkowym. Cecha ta odróżnia ją od kary grzywny, która w wypadku ubogich skazanych zwykle zmienia się w zastępczą karę pozbawienia wolności.

W doktrynie wskazuje się na wady kary ograniczenia wolności w formie świadczenia nakazanej pracy, podkreślając, iż w przypadku wysokiego bezrobocia praca jest przywilejem, pozytywnym elementem życia społecznego, co wyklucza traktowanie jej jako odpłaty za popełnione czyny zabronione oraz bezzasadnie uprzywilejowuje przestępców wobec osób poszukujących pracy zarobkowej. Zarzut ten jest nieuzasadniony wobec stwierdzenia, że praca w ramach kary ograniczenia wolności nie jest konkurencyjna dla osób poszukujących pracy zarobkowej, bowiem dotyczy robót zwykle nieobjętych ofertą pracy płatnej, oferowanych jako niskopłatnych lub też pozostających poza zainteresowaniem osób bezrobotnych. Ponadto wskazuje się na niezgodność rozwiązań dotyczących kary pracy z zobowiązaniami międzynarodowymi, ratyfikowanymi przez Polskę zawierającymi zakaz zmuszania do świadczenia pracy przymusowej lub obowiązkowej<sup>709</sup>. Formułowane są postulaty wobec organów międzynarodowych o zmianę wydanych aktów prawa międzynarodowego poprzez ponowne przeanalizowanie treści wskazanych przepisów konwencji rzymskiej i paktu ONZ i ich zmianę i uznanie kary pracy za zgodną z normami międzynarodowymi<sup>710</sup>. Uzasadnione jest to powszechnością występowania kary pracy w ustawodawstwach większości krajów.

Pozostawanie skazanego na wolności w swoim dotychczasowym środowisku wskazane wyżej jako zaleta kary ograniczenia wolności jest również postrzegane jako niebezpieczeństwo negatywne, niepożądane społecznie oddziaływanie przez skazanego na to środowisko. Podkreślić należy, iż kary wolnościowe, do których należy kara ograniczenia wolności nie są orzekane wobec znacznie zdegenerowanych sprawców najpoważniejszych przestępstw, a tylko tacy są w stanie wywołać tak określone negatywne skutki kontaktu ze „zdrową” częścią społeczeństwa. Okolicznością niejednoznacznie ocenianą są koszty właściwie zorganizowanego i efektywnie działającego programu penitencjarnego, niezbędnego dla prawidłowego wykonywania kary ograniczenia wolności, w tym zwłaszcza kary pracy. Zarzut wysokich kosztów sprawnego systemu wykonywania kary pracy nie może

---

<sup>709</sup> Art. 4 ust. 2 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności uzgodnionej w Rzymie 4 listopada 1950 r. (Dz.U. Nr 61 z 1993 r., poz. 284) oraz art. 8 pkt 3 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych przyjętego przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w dniu 16 grudnia 1966 r. (Dz.U. Nr 38 z 1977 r., poz. 167, załącznik.). Polska ratyfikowała Pakt 3 marca 1977 r.

<sup>710</sup> M. Szewczyk, *Kara pracy...*, op.cit., s. 218-220.



się ostać w zestawieniu z jeszcze wyższymi kosztami utrzymania więźnia odbywającego karę pozbawienia wolności w warunkach zgodnych ze standardami europejskimi<sup>711</sup>.

W literaturze przedmiotu występują poglądy kwestionujące przyjętą w Polsce konstrukcję kary ograniczenia wolności, wskazujące na powszechność występowania w legislacjach europejskich (a także „atlantyckich”) jedynie jej formy w postaci pracy na cele społeczne. Kwestionowana jest już sama nazwa kary ograniczenia wolności jako nie oddająca jej istoty, którą jest praca. Wskazuje się, że nigdzie na świecie kara ta nie ma charakteru mieszanego, potrącenia z zarobków nie powinny być jedną z jej alternatywnych postaci bowiem sąd zawsze może orzec karę majątkową, gdy uzna to za celowe, zaś druga postać kary jest w istocie grzywną rozłożoną z góry na raty<sup>712</sup>. Nie odmawiając zasadności części przedstawionych poglądów zauważyć należy, iż kara ograniczenia wolności w postaci potrącenia z miesięcznego wynagrodzenia za pracę posiada istotną cechę odróżniającą ją od kary grzywny. Orzeczenie o potrąceniu miesięcznych zarobków skazanego nie jest bowiem tajemnicą w środowisku jego miejsca pracy i zawiera tym samym niekwestionowany walor indywidualno- i ogólnoprewencyjny. W tym pierwszym aspekcie cecha ta wydaje się być szczególnie przydatna jako specjalnie dolegliwa w przypadku orzeczenia tej kary wobec sprawców przestępstw podatkowych, z istoty których wynika oczekiwanie przez sprawcę przy ich popełnianiu przede wszystkim korzyści i przysporzeń majątkowych.

Za zbędne i nadmiernie redukujące możliwości orzecznicze sądu należy uznać zawężenie wymiaru kary ograniczenia wolności w przedziale od jednego do dwóch lat. Przypomnieć należy, iż górna granica maksymalnego wymiaru tej kary została dopiero niedawno podwyższona z dotychczasowego górnego pułapu dwunastu miesięcy (art. 26 § 4 k.k.s.)<sup>713</sup>. Było i jest to prawdopodobnie jedną z przyczyn rzadkiego jej wykorzystywania przez sądy. Dysproporcja w możliwościach wymiaru kary pozbawienia wolności i ograniczenia wolności doprowadziła do bezwartościowości i jałowości zawartego w art. 26 § 1 k.k.s. uprawnienia do zamiennego stosowania tych kar. Rewitalizację treści tego przepisu, jak i kary ograniczenia wolności zapewnić może rozszerzenie przedziału wymiaru tej kary poprzez, z jednej strony umożliwienie jej orzekania w dniach, z drugiej natomiast - podwyższenie jej górnej granicy ustawowego zagrożenia do górnego pułapu wymiaru kary pozbawienia wolności przewidzianego w art. 27 § 1 k.k.s., tj. do 5 lat. Istotne z punktu widzenia przedmiotu niniejszej pracy jest stwierdzenie, iż spośród dwunastu przestępstw

---

<sup>711</sup> M. Szewczyk, *Community service ...*, op.cit. s.89.

<sup>712</sup> *Ibidem* s. 91-93.

<sup>713</sup> Zmiany tej dokonano ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz.396), która weszła w życie 1 lipca 2015 r.

skarbowych, dla których przewidziano wskazany górny pułap zagrożenia karą pozbawienia wolności jest pięć przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym.<sup>714</sup> Proponowane rozwiązanie pozwoli na elastyczne stosowanie kary pracy na cele społeczne, bowiem wykonanie niektórych nakazanych robót nie musi trwać co najmniej miesiąc. Zrównanie przedziałów wymiaru kar pozbawienia i ograniczenia wolności umożliwi natomiast ich proporcjonalnie ekwiwalentne i współmierne zamienne orzekanie<sup>715</sup>.

Sanacja kary ograniczenia wolności wymaga również poszerzenia i urozmaicenia form jej wykonywania. Instrumentami karnymi, które winny przeistoczyć się w postaci kary ograniczenia wolności są areszt domowy i objęcie dozorem elektronicznym.

## 2.2. Dozór elektroniczny

Dozór elektroniczny jest współczesnym instrumentem prawnym spełniającym różne role w systemach prawnych. Jest wykorzystywany jako środek zapobiegawczy służący zabezpieczeniu prawidłowego toku postępowania karnego, jako samoistna kara oraz sposób wykonywania kary pozbawienia wolności. W Polsce dozór elektroniczny jest jednym z systemów wykonywania kary pozbawienia wolności, polegającym na kontrolowaniu zachowania skazanego przebywającego poza zakładem karnym przy użyciu elektronicznej aparatury monitorującej. Urządzenie wytwarzające energię wielkiej częstotliwości pozostające w bezpośrednim kontakcie z ciałem skazanego, emituje sygnały odbierane przez komputerowe centrum monitorowania, pozwala na kontrolowanie przestrzegania przez skazanego nałożonych przez sąd obowiązków, np. pozostawania w określonym miejscu w wyznaczonym czasie, powstrzymywania się od przebywania w określonych miejscach, czy zbliżania się do wskazanych osób. Sąd określa przedziały czasowe w ciągu doby i w poszczególnych dniach, w których skazany może oddalić się ze wskazanych miejsc na czas nie dłuższy niż 12 godzin dziennie, zwłaszcza w celu wykonywania pracy zarobkowej,

---

<sup>714</sup> Chodzi o przestępstwa narażenia podatku na uszczuplenie (art.54 § 1 k.k.s.), oszustwo podatkowe (art. 56 § 1 k.k.s.), podrabianie lub przerabianie znaków akcyzy (art. 67 § 1 k.k.s.), wprowadzenie w błąd organu podatkowego (art.76 § 1 k.k.s.) oraz narażenie na nienależny zwrot wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (art.76a § 1 k.k.s.).

<sup>715</sup> Postulowana zmiana zbliży k.k.s. do regulacji przyjętej w kodeksie karnym, który we wspomnianym wyżej w tekście przepisie art. 58 § 1 k.k. traktuje wymierzenie kary pozbawienia wolności za przestępstwa zagrożone tą karą w wymiarze do 5 lat, jako ostateczność, gdy inne kary i środki karne są niecelowe. Poprzednio obowiązujący art. 58 § 3 k.k. pozwalał orzec karę ograniczenia wolności do 2 lat zamiast kary pozbawienia wolności w przypadku gdy przestępstwo zagrożone jest tą drugą karą nieprzekraczającą 5 lat. Przepis ten dopuszczał wymierzenie kary ograniczenia wolności w miesiącach i latach. Został uchylony ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz.396), która weszła w życie 1 lipca 2015 r.

praktyk religijnych, kształcenia się, sprawowania opieki nad bliskimi osobami lub w innym celu<sup>716</sup>. Możliwe jest udzielenie zezwolenia na odbywanie kary pozbawienia wolności w systemie dozoru elektronicznego jeśli orzeczona wobec skazanego kara nie przekracza jednego roku pozbawienia wolności<sup>717</sup>.

Trudno jest wskazać racjonalne przyczyny takiego usytuowania opisanego instrumentu karnego w polskim systemie penitencjarnym. Wątpliwości budzi już sama jego ustawowa nazwa określona jako „system wykonywania kary pozbawienia wolności”, podczas gdy jest oczywiste, że objęcie monitoringiem osoby skazanej nie jest pozbawieniem, a wyłącznie ograniczeniem jej wolności<sup>718</sup>. Dostrzegając niedostatek możliwych do wykorzystania środków karnych dotyczących mniej groźnych przestępstw, których nie można uznać za bezkarne i jednocześnie nie sposób za ich popełnienie wymierzyć surowej kary pozbawienia wolności, stworzono narzędzie prawne nienależące do kategorii kar bądź środków karnych jakie wymieniają kodeksy karne, mające wypełnić lukę między warunkowym zawieszeniem wykonania kary pozbawienia wolności a warunkowym przedterminowym zwolnieniem z jej odbywania. Szersze analizowanie zawartego w obowiązującej regulacji ustawowej statusu i charakteru prawnego dozoru elektronicznego pozostaje poza zainteresowaniem niniejszej rozprawy, wszakże należy zwrócić uwagę na jej niekoherentność instytucjonalną i nazewniczą z rozwiązaniami przyjętymi w obowiązujących kodyfikacjach karnych.

Dozór elektroniczny jest w rzeczywistości faktycznym ograniczeniem wolności i winien uzyskać rangę kolejnej postaci, zmodyfikowanej w postulowanym wyżej kierunku kary ograniczenia wolności,<sup>719</sup> wzbogacić przez to katalog kar i możliwości orzecznicze sądu.

---

<sup>716</sup> Art. 10 ust.1 ustawy z dnia 7 września 2007 r. o wykonywaniu kary pozbawienia wolności poza zakładem karnym w systemie dozoru elektronicznego (tekst jedn. Dz.U. Nr 142 z 2010 r. poz.960).

<sup>717</sup> Poza wskazanym wymiarem kary pozbawienia wolności skazany nie może być multirecydywistą, posiada miejsce stałego pobytu, osoby z nim zamieszkujące wyrażą na to zgodę, jest to wystarczające dla osiągnięcia celów kary oraz istnieją odpowiednie warunki techniczne i organizacyjne dla odbywania kary w systemie dozoru elektronicznego. Przesłanki te muszą zostać spełnione łącznie. – *ibidem*, art.6 ust.1.

<sup>718</sup> Prawdopodobnie intencją ustawodawcy było uniknięcie niekorzystnego rezonansu społecznego jaki zawsze wywołuje liberalizacja polityki karnej. Należy to traktować jako kolejny przejaw powszechnego ulegania przez elity polityczne populizmowi penalnemu.

<sup>719</sup> Postulowaną postać kary ograniczenia wolności, obok obowiązku pozostawania w miejscu stałego pobytu lub w innym wyznaczonym miejscu przewidywał art. 34 § 1a pkt 2 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 396), która weszła w życie 1 lipca 2015 r. Pkt 3 wskazanego artykułu uznawał za postaci kary ograniczenia wolności także obowiązki możliwe do orzeczenia w okresie próby wynikającym z zawieszenia kary pozbawienia wolności, określone w art. 72 § 1 pkt 4 -7a k.k. Oba przepisy uchylono ustawami uchwalonymi w dniu 11 marca 2016 r. przy czym pkt 2 ustawą o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz ustawy Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2016 r. poz. 428) natomiast pkt 3 ustawą o zmianie ustawy - Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 437). Obie ustawy weszły w życie w dniu 15 kwietnia 2016 r.

### 2.3. Areszt domowy

Aresztem domowym nazywane jest potocznie opisane wyżej wykonywanie kary pozbawienia wolności poza zakładem karnym w systemie dozoru elektronicznego. Niewątpliwie można uznać dozór elektroniczny za odmianę aresztu domowego z wykorzystaniem rozwiniętych technologii. W rzeczywistości jednak areszt domowy jest w swej klasycznej formie środkiem surowszym, bliższym karze pozbawienia wolności. Stosowany jest jako środek zapobiegawczy alternatywny dla tymczasowego aresztowania w postępowaniu przygotowawczym i sądowym oraz jako środek prewencyjny<sup>720</sup>. W Polsce jako kara stosowany był w okresie międzywojennym<sup>721</sup> oraz powojennym do roku 1970, kiedy wszedł w życie uchwalony w 1969 roku kodeks karny<sup>722</sup>. Areszt domowy był także do 1970 roku jedną z kar dyscyplinarnych w Wojsku Polskim<sup>723</sup>. Zasada w przypadku omawianej kary jest, że aresztowany przebywa we własnym domu (mieszkanie), jego najbliższym otoczeniu bądź w innym wskazanym miejscu przystosowanym do stałego przebywania w nim osób, nie strzeżonym lub dozorowanym przez służby państwowe. Nie może bez zgody uprawnionego organu opuszczać miejsca pobytu, wyłączona bądź znacznie ograniczona jest możliwość odwiedzin, korespondencji i innego komunikowania się ze światem zewnętrznym. Zachowanie aresztowanego jest kontrolowane za pomocą tradycyjnych metod, dozoru służb penitencjarnych (kuratora sądowego) lub policyjnych<sup>724</sup>. Możliwe jest także odstępianie od

---

<sup>720</sup> W tej formie areszt domowy wykorzystywany jest w państwach o systemach totalitarnych i autorytarnych jako narzędzie walki z przeciwnikami politycznymi.

<sup>721</sup> Art. 5 i 10 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 7 lutego 1928 r. o areszcie domowym, (Dz.U.R.P. Nr. 26 poz. 228). Przepisy tego rozporządzenia zostały utrzymane w mocy także po uchwaleniu kodeksu karnego z dn.1 września 1932 r. z zastrzeżeniem, że areszt domowy można stosować tylko w razie skazania na czas nie dłuższy niż siedem dni – art. 5 § 2 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dn. 11 lipca 1932 r. Przepisy wprowadzające kodeks karny i prawo o wykroczeniach (Dz.U.R.P. Nr 60, poz. 572 i 573). Rozwiązanie to korelowało z istniejącą w kodeksie karnym z 1932 r. kara aresztu, której dolna granica wynosiła siedem dni.

<sup>722</sup> Art. IV pkt 2 ustawy z dn. 9 kwietnia 1969 r. Przepisy wprowadzające kodeks karny (Dz.U. z 1969 r. Nr 13 poz. 95).

<sup>723</sup> Karę tę pominięto w „Regulaminie dyscyplinarnym Sił Zbrojnych PRL” sygn. Szt.Gen. 501/70

<sup>724</sup> W okresie międzywojennym wykonywanie nadzoru było powierzane policji państwowej i polegało na „wielokrotnym niespodziewanym w różnych porach sprawdzaniu obecności i zachowania się odbywającego karę, bądź na doraźnym sprawdzaniu obecności i zachowania się na każdorazowe zlecenie władzy”, § 4 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 10 marca 1928 r. w sprawie aresztu domowego (Dz.U.R.P. Nr.27 poz. 255 i 256 ). Czynności kontrolne w ramach dozoru mógł wykonywać także woźny sądowy jeżeli karę odbywano w siedzibie sądu – *ibidem*. § 5 zd. ost. Powołane rozporządzenie posługuje się sformułowaniem „władza zarządzająca wykonanie kary”, do której należały sądy, prokurator i sędzia śledczy.

sprawowania dozoru<sup>725</sup> przy istnieniu pozytywnych przesłanek dotyczących aresztowanego i miejsca wykonywania aresztu domowego.

Biorąc pod uwagę przedstawione cechy tego instrumentu karnego, szczególnie łatwość zorganizowania, niskie koszty i umiarkowaną dolegliwość, w kontekście potrzeby złagodzenia polityki karnej niezbędna wydaje się jego restauracja i przywrócenie polskiemu systemowi penalnemu. Podobnie jak w przypadku dozoru elektronicznego uzasadnione jest uznanie aresztu domowego za jedną z postaci kary ograniczenia wolności. W stosunku do przywołanego pierwowzoru współczesny kształt aresztu domowego może i oczywiście powinien ulec modyfikacji. Wydłużenia wymaga okres stosowania, co jest konsekwencją dostosowania do okresu przewidzianego dla kary ograniczenia wolności. Ponadto należy stworzyć możliwości powierzenia sprawowania nadzoru nad wykonywaniem aresztu domowego osobom rekrutującym się ze środowiska miejsca zamieszkania skazanego, miejsca jego pracy lub nauki, stowarzyszeniom bądź organizacjom społecznym, których jest członkiem, czy też osobom godnym zaufania. Proponowane uregulowanie spełni rolę prewencyjną, zarówno w zakresie jednostkowym jak i ogólnym oraz ewidentnie może ułatwić proces resocjalizacyjny.

W kontekście celów tego procesuracjonalne jest utrzymanie dopuszczalności rezygnacji z nadzoru nad wykonywaniem aresztu domowego, jeżeli ukarany jest osobą dającą rękojmię respektowania jego rygorów, wynikającą z jej dotychczasowego sposobu życia, właściwości i warunków osobistych. Godne podkreślenia jest w tym przypadku odwołanie się organu władzy publicznej do poprzednio dostrzegalnych w postawie skazanego wartości moralnych i etycznych, co obecnie w relacjach między władzą a obywatelem jest rzadką praktyką, niesłusznie uznaną za anachronizm. Ten sposób wykonywania aresztu domowego, choć byłby ewentualnie wykorzystywany incydentalnie, realnie nie generuje jakichkolwiek kosztów.

Udoskonalona, rozbudowana konstrukcja kary ograniczenia wolności, wzbogacona o nowe, urozmaicone postaci i formy wykonywania ma szansę stać się atrakcyjną alternatywą dla kar dominujących obecnie w orzecznictwie karnym skarbowym. Szczególnie pożyteczne byłoby jej orzekanie wobec sprawców takich przestępstw jak uchylanie się od opodatkowania, firmanctwo, oszustwo podatkowe, czy wyłudzenie zwrotu podatku. Sprawcy takich przestępstw to w większości ludzie lepiej wykształceni i osadzeni w realiach

---

<sup>725</sup> „Nadzoru nie zarządza się jeżeli zdaniem władzy osoba skazanego, treść oświadczenia przez niego złożonego...i warunki w jakich kara będzie wykonana, dają dostateczną rękojmię wykonania zgodnego z prawem” – *ibidem* § 6.

współczesności niż pospolici przestępcy. W ramach przedstawionych postulowanych form kary ograniczenia wolności można byłoby wykorzystać ich wiedzę i doświadczenie np. przy obsłudze księgowej fundacji, stowarzyszeń, czy organizacji pożytku publicznego. Oczywiście nie dotyczy to sprawców najpoważniejszych przestępstw skarbowych, za popełnienie których kara podlega nadzwyczajnemu obostrzeniu.

### **3. Postulowane przekształcenia deliktów skarbowych**

Ilość skodyfikowanych (i wymienionych w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych) czynów zabronionych określa zakres aktualnej kryminalizacji zachowań, godzących zdaniem ustawodawcy w dobra objęte ochroną prawa karnego skarbowego. Obrazuje również cele, charakter i metodę prowadzenia przez władzę państwową polityki karnej wobec społeczeństwa, a w zakresie prowadzonych rozważań - wobec podatników. Poszerzanie katalogu kryminalizowanych działań i zaniechań obywateli jest niewątpliwie przejawem zaostrzania polityki penalizacji, zaś jego ograniczanie przyjęciem przeciwnego kierunku. Jest również zasadniczą treścią swoistego komunikatu kierowanego przez organy władzy do obywateli, określającego sposób postrzegania i kształtowania przez nią wzajemnych relacji. Nowo uchwalony k.k.s. dekryminalizował jedynie dwa stany faktyczne dotychczas przewidziane w u.k.s., mianowicie narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku poprzez naruszenie przepisów podatkowych, jeżeli czyn ten nie stanowił przestępstwa lub wykroczenia (art.99 § 1 u.k.s.) oraz, przy identycznej randze czynu, naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych przez podatnika, płatnika, inkasenta lub osobę zobowiązaną do uiszczenia opłaty skarbowej lub innego zobowiązania podatkowego (art. 110 § 1 u.k.s.). Kodeksowy rozdział (6) normujący ochronę przestrzegania obowiązków podatkowych jest najbardziej rozbudowany w stosunku do poprzedniej regulacji. W pierwotnej wersji obejmował 31 artykułów definiujących 57 przestępstw i 51 wykroczeń podatkowych, wobec 22 artykułów znajdujących się w uchylonej u.k.s., zawierających odpowiednio 40 przestępstw i 19 wykroczeń podatkowych. Penalizacją objęto m.in. takie zachowania jak: uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, nieprzechowywanie ksiąg, niezawiadomienie o prowadzeniu księgi przez inny podmiot, niezłożenie przez płatnika informacji podatkowej czy niedopełnienie obowiązku nadzoru i dopuszczenie do dokonania czynu zabronionego przewidzianego w tym rozdziale k.k.s. Podkreślić należy, iż od chwili uchwalenia k.k.s. uchylono tylko jeden zawarty w nim przepis przewidujący przestępstwo

skarbowe i wykroczenie skarbowe.<sup>726</sup> Dominująca i trwała jest tendencja do rozszerzania listy czynów zabronionych i rozbudowywania ich stanów faktycznych. Nasuwa się przypuszczenie, iż mogło to także służyć wzmocnieniu potrzeby wyodrębnienia kodyfikacji materii karnej skarbowej i uzasadnieniu jej autonomiczności. Praktyka taka jest często nieużyteczna i zbędna. Przedstawione propozycje korekt deliktów skarbowych dotyczą przede wszystkim tradycyjnych przestępstw podatkowych, przewidujących częściowe lub całkowite uchylanie się od opodatkowania, niewłaściwe dokumentowanie opodatkowanej działalności i utrudnianie dostępu do takiej dokumentacji uprawnionych organów. Przestępstwa te są lub mogą być popełnione przez wszystkich podatników, w tym sensie posiadając charakter uniwersalny. Uwzględnienie nawet części przedstawionych postulatów zostanie powszechnie dostrzeżone i odczuwalne przez podatników.

Z tych samych powodów odstąpiono od podjęcia próby przekształcenia deliktów skarbowych związanych z ochroną podatku akcyzowego jako dokonywanych przez sprawców spełniających szczególne przesłanki, tj. rekrutujących się ze środowiska osób zajmujących się obrotem wyrobami akcyzowymi i znakami akcyzy. Dotyczy to w równym stopniu, mniej licznych od poprzednich, przestępstw i wykroczeń skarbowych popełnianych przez podatników podatku od wydobycia niektórych kopalin. Podjęcie próby przekonstruowania obu ostatnich grup deliktów skarbowych, odznaczających się znacznym stopniem szczegółowości i złożoności, także z uwagi na zastosowanie w ich konstrukcji odesłań do innych aktów prawnych, wymagałoby także ścisłej korelacji z rozwiązaniami innych państw europejskich, z uwzględnieniem wewnątrzspółnotowych interesów finansowych. Przekracza to ramy niniejszej pracy i wymaga odrębnego opracowania.

Jednym z przepisów, który w obecnym rozbudowanym brzmieniu jest zbędny i wymaga radykalnej przebudowy jest art. 56a k.k.s.<sup>727</sup>. Przewidujący odpowiedzialność karną skarbową podatnika, który nie złożył organowi podatkowemu informacji o wydatkach związanych z wykorzystaniem pojazdów samochodowych wyłącznie do działalności gospodarczej, złożył ją po terminie lub podał w niej dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, przy czym przepis ten w dyspozycji odsyła do art. 86 a ust.12 u.p.t.u. W podstawowej postaci

---

<sup>726</sup> Art.112 k.k.s. znajdujący się w Rozdziale 10 dotyczącym ochrony zasad prywatyzacji mienia Skarbu Państwa penalizował wyłudzenie na szkodę Skarbu Państwa papierów wartościowych, dokumentów i świadczeń określonych w przepisach o prywatyzacji. Został uchylony z dniem 17 grudnia 2015 r. na mocy art.1 pkt 85 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2005 nr 178 poz. 1479).

<sup>727</sup> Art. 56 a został dodany przez art. 5 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 312), która weszła w życie 1 kwietnia 2014 r.

przepis przewiduje sankcję w wymiarze 720 stawek dziennych, zaś w wypadku mniejszej wagi grzywnę za wykroczenie skarbowe. Ponadto w § 3 tego artykułu przewidziano możliwość bezkarności podatnika, który złoży taką informację po terminie, ale przed rozpoczęciem czynności sprawdzających, doręczeniem zawiadomienia o zamiarze rozpoczęcia kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego albo przed wszczęciem postępowania podatkowego.

Zauważyć należy, iż przepis ten opisuje jedną z nowo powstałych wskutek nowelizacji u.p.t.u. postaci oszustwa podatkowego i jej stan faktyczny winien wzbogacić dyspozycję istniejącego art. 56 § 1 k.k.s., który po modyfikacji otrzymałby następujące brzmienie:

- „podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację, oświadczenie lub informację o wydatkach związanych z wykorzystaniem pojazdów samochodowych wyłącznie do działalności gospodarczej, podaje nieprawdę, zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie lub dokonuje nieuprawnionego odliczenia podatku, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

- § 2. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie lub odliczonego w sposób nieuprawniony jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

- § 3. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie lub odliczonego w sposób nieuprawniony nie przekracza ustawowego progu, albo w wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

- § 4. Karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklaracji, oświadczenia lub informacji.”

Postulowana przebudowa art. 56 k.k.s. poprzez „wchłonięcie” obecnego art. 56 a k.k.s. pozwala na uniknięcie odesłania do u.p.t.u., gdyż jedynie ta ustawa po nowelizacji, przewiduje instytucję informacji o wykorzystaniu samochodu wyłącznie w działalności gospodarczej jako podstawy odliczenia podatku. Pozornie zaostrza sankcję karną, bowiem realnie utrzymuje obecne zagrożenie, a nawet je łagodzi biorąc pod uwagę skalę większości ewentualnych nieuprawnionych odliczeń podatku przez małych i średnich przedsiębiorców, na podstawie informacji o wydatkach generowanych przez pojazdy samochodowe wyłącznie w ramach działalności gospodarczej. Jednocześnie poszerza ramy orzecznicze w przypadku poważniejszych naruszeń w tym zakresie. Likwiduje także zbyteczne przepisy obecnego art.



56 a § 3 k.k.s. dotyczące bezkarności podatnika, który złożył taką informację po terminie ale przed rozpoczęciem czynności sprawdzających, doręczeniem zawiadomienia o zamiarze rozpoczęcia kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego albo przed wszczęciem postępowania podatkowego, w wyniku czego wyklucza prowadzenie postępowania w tym zakresie aż do fazy sądowej, oszczędzając czas i związane w tym koszty.

Podobnie za zbędny należy uznać art. 57 k.k.s. sankcjonujący wykroczenie skarbowe naruszania terminu wpłaty podatku. W § 2 tego artykułu znalazło się upoważnienie sądu do odstąpienia od wymierzenia kary grzywny, jeżeli przed wszczęciem postępowania o wykroczenie skarbowe należny podatek zostanie uiszczony w całości. Wskazać wypada, iż „uporczywe” niewpłacanie podatku jest jedną z form uchylania się od obowiązku podatkowego określonego w swych podstawowych postaciach w art. 54 k.k.s. Zasadne jest zatem przekonanie przepisów tego artykułu poprzez uzupełnienie dyspozycji § 3 tak by otrzymał brzmienie: „jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu bądź podatek nie został wpłacony w terminie, sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.” Ponadto uzasadnione jest dodanie § 4 w brzmieniu: „nie wszczynają się postępowania a wszczęte umarza, jeżeli podatek o którym mowa w § 3 wpłacono w całości na rzecz właściwego organu.” Rozwiązanie to, podobnie jak w poprzednim przypadku, blokuje lub przerywa postępowanie, nie dopuszczając do absorbowania sądu w sprawie wykonania obowiązku podatkowego z opóźnieniem. Przypomnieć należy, iż niewpłacanie podatku w terminie w u.k.s. z 1971 r. stanowiło przestępstwo skarbowe uchylania się od opodatkowania.<sup>728</sup> Można zaryzykować twierdzenie, że obecny kształt przepisu jest etapem w procesie jego całkowitej atrofii.

Kolejnymi deliktami, które powinny się znaleźć w jednym artykule k.k.s. są czyny zabronione polegające na naruszaniu reguł związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej, których przedmiotem ochrony jest wiarygodność tej dokumentacji. Nieprowadzenie księgi oraz jej nierzetelne i wadliwe prowadzenie jest odrębnie uregulowane w art. 60 i 61 k.k.s. Wymienione podstawowe postaci tych przestępstw skarbowych są zagrożone sankcją grzywny w identycznym wymiarze. Racjonalizacja wewnętrznej struktury tych przepisów uzasadnia ulokowanie ich w jednym artykule 60 w brzmieniu: „§ 1. Kto wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi, prowadzi ją nierzetelnie albo nie przechowuje w miejscu wykonywania działalności lub siedzibie, albo nie powiadamia właściwego organu o prowadzeniu księgi przez inny podmiot, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. §

---

<sup>728</sup> Art.92 u.k.s. z 1971 r.

2. W wypadku mniejszej wagi lub wadliwego prowadzenia księgi, sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.” Proponowana nowa redakcja eliminuje dotychczasowe zbyt szczegółowe określenie miejsca przechowywania księgi, wskazanego przez podatnika jako siedziba, przedstawicielstwo lub oddział bądź w przypadku zlecenia jej prowadzenia biuru rachunkowemu, miejsca określonego w umowie z tym biurem albo wskazanego przez kierownika jednostki. Eliminuje również odrębny przepis karny penalizujący niepowiadomienie właściwego organu przez podatnika lub płatnika o prowadzeniu księgi przez doradcę podatkowego lub inny podmiot upoważniony do prowadzenia ksiąg, w jego imieniu i na jego rzecz. Zastąpienie określonych indywidualnie podmiotów odpowiedzialności karnej skarbowej zaimkiem „kto” tylko pozornie wskazuje na powszechność charakteru czynu, bowiem tego rodzaju przestępstwo skarbowe może popełnić jedynie podatnik bądź płatnik.

W art. 76 k.k.s. penalizującym bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (w szczególności podatków) winny się znaleźć będące jego mutacjami przepisy art. 76 a i 76 b k.k.s.<sup>729</sup> Dyspozycje wszystkich wymienionych przepisów zawierają dyspozycje o bliźniaczo określonych stanach faktycznych i identyczne sankcje dla każdej formy deliktu, różniąc się jedynie odesłaniem do innych ustaw, które je wygenerowały i zainstalowały w kodeksie. Postulowana treść art. 76 k.k.s. brzmi następująco: „§ 1. Kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ narażając na nienależny zwrot podatku, nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej albo zobowiązań podatkowych lub zwrot wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. § 2. Jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku, nadpłaty lub wydatków jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. § 3. Jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku, nadpłaty lub wydatków nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”. Tak skonstruowany kształt tego przepisu pozwoli na jego długotrwałe stosowanie, stwarzając swoistą „odporność” na nieuniknione zmiany

---

<sup>729</sup> Art. 76 a został dodany przez art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U Nr 177, poz. 1468), która weszła w życie 1 stycznia 2006 r. a art. 76 b został dodany przez art.28 ustawy z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (Dz.U. z 2013 r. poz. 1304), która weszła w życie w dniu 23 listopada 2013 r.

ustawodawstwa, np. w zakresie kierunków polityki mieszkaniowej. Stwarza również szansę na utrwalenie treści przepisu w świadomości społecznej.

Przepisem wymagającym modyfikacji w postulowanym kierunku jest również art. 77 k.k.s. regulujący odpowiedzialność karną skarbową płatnika i inkasenta za niewpłacenie w terminie pobranego podatku. Analogicznie jak w przedstawionych wcześniej przypadkach nieuzasadnione jest przewidziane w tym artykule prowadzenie postępowania włącznie do etapu jurysdykcyjnego, na którym możliwe jest nadzwyczajne złagodzenie kary bądź odstąpienie od jej (lub środka karnego) wymierzenia, w przypadku wpłaty pobranego podatku przed wszczęciem postępowania. Regulujące tę sytuację przepisy § 4 i § 5 przedmiotowego artykułu powinny zostać zastąpione § 4 w brzmieniu: „nie wszczyna się postępowania a wszczęte umarza, jeżeli podatek o którym mowa w § 1-3 wpłacono w całości na rzecz właściwego organu.” Podobnie jak w proponowanych wyżej analogicznych przypadkach, formuła ta winna stanowić skuteczną tamę dla inicjowania bądź kontynuowania postępowań, wobec osób, które choć z opóźnieniem, ale jednak wywiązały się z obowiązku podatkowego, co winno znaleźć odzwierciedlenie w niezwłocznej pozytywnej reakcji organów państwa.

Wykroczeniem skarbowym, którego usytuowanie w k.k.s. nie ma uzasadnienia jest należące do tzw. służbowych deliktów podatkowych niedopełnienie obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności podmiotu gospodarczego, skutkujące, choćby nieumyślnym, dopuszczeniem do popełnienia deliktu podatkowego. Czyn ten penalizuje art. 84 k.k.s. Nie występował on w u.k.s. z 1971 r. Przepis ma charakter subsydiarny, jest stosowany wówczas gdy czyn sprawcy nie wyczerpuje znamion innego deliktu podatkowego oraz gdy niedopełnienie obowiązków nadzorczych nie należy do znamion innych deliktów podatkowych. Sprawcą może być osoba zobowiązana do sprawowania nadzoru nad działalnością podmiotu gospodarczego z tytułu pełnienia funkcji w jego strukturze. Przepis ten wykazuje podobieństwo do art. 218 k.k. i art. 246 k.k. z 1970 r.<sup>730</sup>, które przewidywały odpowiedzialność karną za niedopełnienie nadzoru nad mieniem społecznym i gospodarowaniem tym mieniem. Drugi z przywołanych przepisów dotyczył czynów zabronionych funkcjonariusza publicznego. Jednak w obu przypadkach do znamion przestępstw należało powstanie istotnego niedoboru, działania na szkodę innego podmiotu bądź wyrządzenie poważnej szkody. Przepisy te nie znalazły się w tej formie w nowej kodyfikacji karnej.

---

<sup>730</sup> Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. - Kodeks karny (Dz.U. 1969 Nr 13 poz. 94).

Zasady działania podmiotów gospodarczych w zakresie zobowiązań podatkowych normują przede wszystkim przepisy prawa podatkowego, czy szerzej finansowego. Przedsiębiorcy funkcjonują wszakże w obszarze o większej złożoności prawnej, który kształtują przepisy dotyczące obrotu gospodarczego, administracyjnego, spraw majątkowych itp. Wskazać należy, iż ochronę pewności i prawidłowości obrotu gospodarczego (w tym podatkowego) dostatecznie zapewniają przepisy aktualnie obowiązującego k.k. regulujące nadużycie funkcji przez funkcjonariusza publicznego i nadużycie zaufania przez osobę zobowiązaną na podstawie ustawy lub umowy do zajmowania się działalnością podmiotu gospodarczego.<sup>731</sup> Nadużycie udzielonych uprawnień bądź niedopełnienie obowiązku może obejmować również niewykonywanie nadzoru, w zależności od zakresu czynności danej osoby lub funkcjonariusza, określonych w umowie albo w ustawie. Podkreślenia wymaga, iż do znamion tych przestępstw należy działanie na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, albo wyrządzenie znacznej szkody majątkowej. Stwierdzenie braku nadzoru nad działalnością podmiotu gospodarczego ze strony osoby zobowiązanej do jego sprawowania w kształcie istniejącym w art. 84 k.k.s. jest w istocie naruszeniem warunków umowy, regulaminu pracy bądź obowiązków wynikających z ustawy, stąd winno skutkować odpowiedzialnością służbową, dyscyplinarną albo karami umownymi. Za zbędnością omawianego artykułu w katalogu deliktów podatkowych przemawia ponadto okoliczność, iż na przestrzeni ostatnich lat na jego podstawie nikt nie został skazany.<sup>732</sup>

#### **4. Propozycje wprowadzenia przepisów koncyliacyjnych**

Przedstawiony wcześniej funkcjonujący w Polsce model ochrony systemu podatkowego winien ulec przekształceniom łagodzącym jego obecną restrykcyjność i poszerzającym płaszczyznę dialogu między podatnikiem a organem podatkowym. Dostrzegalna, także przez kręgi rządowe, jest potrzeba stworzenia instrumentów umożliwiających i ułatwiających taki dialog, czego przykładem jest propozycja ponownego wprowadzenia do porządku prawnego klauzuli przeciw obejściu prawa (o czym niżej). Projekt ten zakładał między innymi powołanie kadencyjnego, niezależnego od administracji podatkowej organu eksperckiego w postaci Rady ds. Unikania Opodatkowania<sup>733</sup> o kompetencjach opiniodawczych. Zasygnalizowano tym samym potrzebę istnienia

---

<sup>731</sup> Art. 231 k.k. i 296 k.k. ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz.U.2016.1137 j.t.).

<sup>732</sup> Zestawienia Wydziału Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości MS *Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary-czyn główny* za lata 2011-2015. Warszawa 2012-2016.

<sup>733</sup> Szerzej nt. Rady ds. Unikania Opodatkowania piszę w pkt 6.1.

zewnątrznego podmiotu, o kompetencjach uruchamianych w sytuacji niepewności interpretacyjnej lub sporu między organem skarbowym a podatnikiem. Działalność takiego podmiotu mogłaby wpłynąć na dostrzegalne ograniczenie liczby prowadzonych postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Jednakże radykalne zmniejszenie liczby tych postępowań wymaga przeniesienia zmodyfikowanych uprawnień opiniodawczych do organów podatkowych niższych szczebli, co doprowadzi także do upowszechnienia korzystania z tej instytucji.

Logicznym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego przepisów o możliwości mediacji między urzędem skarbowym lub innymi organami postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe a oskarżonym, podejrzanym bądź podejrzanym o ich popełnienie. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe godzą w interes i porządek finansowy państwa lub Unii Europejskiej przez co w k.k.s. nie występuje strona procesowa w postaci pokrzywdzonego jako osoby fizycznej lub prawnej, której dobro zostało bezpośrednio naruszone lub zagrożone czynem zabronionym.<sup>734</sup> W konsekwencji nowelą do k.k.s. z dnia 28 lipca 2005 roku<sup>735</sup> wyeliminowano możliwość stosowania w postępowaniu karnym skarbowym mediacji w kształcie nadanym przez art. 23 a § 1 k.p.k., zgodnie z którym postępowanie mediacyjne przeprowadzane jest pomiędzy oskarżonym a pokrzywdzonym. Wykluczenie, poprzez doktrynalną interpretację, możliwości stosowania pożytecznej i sprawdzającej się postępowaniu karnym, a także cywilnym<sup>736</sup> instytucji jest szkodliwe dla interesu finansowego państwa. Zasadne jest wręcz rozszerzenie możliwości jej stosowania na gruncie skarbowym, także na etapie postępowania sprawdzającego. Zapobiegałoby to wszczynaniu i prowadzeniu najczęściej długotrwałych i mało efektywnych postępowań w sytuacji gdy możliwe byłoby znalezienie rozwiązania satysfakcjonującego dla interesu finansowego państwa, jednostki samorządu terytorialnego czy innego podmiotu.

Wśród wielu definicji państwa najbardziej powszechne i ponadustrojowe jest traktowanie państwa jako ujętej w zbiór norm organizacji zbiorowości ludzkiej, realizującej wyznaczone przez jej członków cele, przyznającej im prawa i określającej obowiązki.<sup>737</sup> Zadania te państwo wypełnia poprzez między innymi operacje finansowe podmiotów

---

<sup>734</sup> Art. 120 § 1 k.k.s. jako strony w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe wymienia oskarżyciela publicznego, oskarżonego, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenienta.

<sup>735</sup> Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178 z 2005 r. poz. 1479) zmieniono brzmienie art. 113 § 2 k.k.s. określającego zakres stosowania przepisów k.p.k. w postępowaniach w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

<sup>736</sup> Mediacja w sprawach cywilnych została wprowadzona do polskiego systemu prawa ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy kodeks postępowania cywilnego i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 172 poz.1438).

<sup>737</sup> J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981, s. 48 i nast.

publicznoprawnych polegające na gromadzeniu dochodów i dokonywaniu wydatków, tj. finanse publiczne.<sup>738</sup> Godzące w porządek finansowy państwa przestępstwa i wykroczenia skarbowe szkodzą całej zbiorowości bądź jej części (jednostkom samorządu terytorialnego), w tym znaczeniu nadając im status pokrzywdzonych. Dostrzegalna sprzeczność tkwiąca w takim ujęciu zagadnienia (sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego byłby jednocześnie, jako członek zbiorowości, pokrzywdzonym) wymusza modyfikację zawartej w k.p.k. instytucji mediacji i jej dostosowanie do realiów skarbowych. W istocie chodzi o zmianę terminologiczną, zastąpienie sformułowania „pokrzywdzony” terminem określającym organ reprezentujący związek publicznoprawny (państwo, województwo, powiat, gmina) w postępowaniu skarbowym. Terminem tym mogłyby być reprezentant, przedstawiciel bądź rzecznik interesu finansowego czy też należności publicznoprawnej.

Postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zwykle inicjowane jest rozbieżnościami interpretacyjnymi często przerażającymi się w spór między organami a podmiotami tego postępowania (w przedstawianym zakresie dotyczącym przestępstw i wykroczeń podatkowych - między urzędem skarbowym a przede wszystkim podatnikiem). Wprowadzenie do polskiego prawa skarbowego instytucji mediacji skarbowej (podatkowej, celnej, dewizowej) spowoduje powstanie alternatywnego lub uzupełniającego wobec postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe i wspomagającego je sposobu rozstrzygania takich sporów. Postępowanie mediacyjne powinno być sprawne i tanie oraz spełniać funkcję ochronną w stosunku do podmiotów, które zdecydowały o podjęciu próby takiego załatwienia sprawy. Inicjowanie postępowania mediacyjnego powinno należeć do uprawnień stron - organu skarbowego i podmiotów postępowania skarbowego, przy czym tylko te ostatnie ponosiłyby koszty mediacji, ustalone jako ułamek wysokości spornej należności publicznoprawnej bądź, dla niższych wartości, kwotowo. Koszty mediacji winny być relatywnie niskie i stanowić zachętę finansową do uruchomienia jej procedury. Urzędnikom skarbowym mediacja skarbową umożliwiłaby większą swobodę decyzji w sprawach skomplikowanych, złożonych, niejednoznacznych i potencjalnie długotrwałych, rozluźnienie sztywnych reguł postępowania przygotowawczego bez ryzyka podejrzeń o charakterze korupcyjnym.

Ośrodki mediacyjne i mediatorów wyznaczałby Minister Finansów w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości spośród ludzi i środowisk posiadających odpowiednie kompetencje w zakresie finansów publicznych, prawa finansowego i podatkowego, ale też z

---

<sup>738</sup> C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i...*, op.cit., s. 22.

dziedziny rachunkowości i księgowości. Wspecjalizowane ośrodki mediacyjne powinny powstać przy wyższych uczelniach, stowarzyszeniach zawodowych, korporacjach prawniczych i organizacjach pozarządowych i zapewniać kadrowe, instytucjonalne i organizacyjne warunki dla przeprowadzenia mediacji skarbowej. Spisy mediatorów i ośrodków mediacyjnych znajdowałyby się w sądach okręgowych, a sprawy ich dotyczące koordynowane przez wyznaczonych sędziów, tak jak dzieje się to obecnie w zakresie mediacji w sprawach karnych, cywilnych i nieletnich.

Tak skonstruowana mediacja skarbowa jako dostępny i łatwy do uruchomienia mechanizm polubownego rozstrzygania sporów przeprowadzona szybko i tanio przez profesjonalny praworządny organ, obok wymiernych oszczędności ekonomicznych stron sporu łagodziłaby również napięcia między podatnikiem a urzędem poprawiając społeczny klimat wzajemnych relacji. Podkreślenia wymaga, iż jednym z celów UE jest podniesienie poziomu kultury prawnej w krajach członkowskich także poprzez większe oparcie dyskursu społecznego na wymianie poglądów i kompromisie jako realnej alternatywy dla arbitralnych rozstrzygnięć organów władzy państwowej i rozszerzanie stosowania mediacji<sup>739</sup>.

## **5. Normy umożliwiające wykorzystanie elektronicznego systemu poboru podatków za pomocą narzędzi teleinformatycznych**

### **5.1. Uwagi wprowadzające**

Według niektórych teorii socjologicznych ludzkość, a z pewnością jej część zamieszkująca kraje rozwinięte gospodarczo, znalazła się w fazie rozwoju określanej jako społeczeństwo informacyjne.<sup>740</sup> Określa się tym terminem organizację życia społeczeństwa ukształtowaną po rewolucji informacyjnej jaka dokonała się w latach dziewięćdziesiątych XX

---

<sup>739</sup> Zob.: Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/52/EC z 21 maja 2008 r. o niektórych aspektach mediacji w sprawach cywilnych i handlowych (Dziennik Urzędowy L 136, 24/05/2008 P. 0003-0008 EUR-Lex 32008L0052), także: R. Morek, „Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/52/EC z 21.5. 2008 r. o niektórych aspektach mediacji w sprawach cywilnych i handlowych: nowy etap rozwoju mediacji w Europie”, „ADR Arbitraż i Mediacja”, Warszawa 2008, s. 93.

<sup>740</sup> Amerykański socjolog Daniel Bell w latach 70 XX w. stworzył teorię społeczeństwa postindustrialnego, w świetle której dzieje ludzkości można podzielić na trzy epoki: agrarną - opartą na rozumianej szeroko pracy wydobywczej, przemysłową - opartą na pracy fabrycznej oraz informacyjną - opartą na pracy informacyjnej. Terminu społeczeństwo informacyjne po raz pierwszy użył japoński ekonomista Tadeo Umesao dla określenia gospodarki masowo wykorzystującej informację i technologie. Szerzej o tym: J. Janowski, *Elektroniczny obrót prawny*, Warszawa 2008, s. 25 i nast., także: M. Skórzewska-Amberg, *Konwergencja prawa warunkiem koniecznym w społeczeństwie informacyjnym*, str.1 Akademia L. Koźmińskiego artykuł opublikowany na [www.prawo.uni.wg.pl](http://www.prawo.uni.wg.pl) także: K. Doktorowicz, *Koncepcja społeczeństwa informacyjnego w polityce UE*, str.1 ref. opublikowany na [winntbg.bg.agh.edu.pl](http://winntbg.bg.agh.edu.pl).

wieku. Jej istotą jest intensywnie rozwijające się pozyskiwanie i wykorzystywanie informacji oraz innowacyjnych technologii ich przetwarzania i tworzenie w ten sposób dominującego segmentu cywilizacyjnego, redukującego znaczenie do niedawna fundamentalnych, opartych o produkcję rolną, surowcową i masową<sup>741</sup>.

Logicznym następstwem dynamicznego upowszechniania się mechanizmów i instrumentów elektronicznego utrwalania i przekazywania informacji na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat, a także wykorzystywania praktycznie we wszystkich dziedzinach ludzkiej aktywności cyfrowych narzędzi używanych do ich przetwarzania było wygenerowanie elektronicznego obrotu prawnego.

Obrót prawny funkcjonujący w obrębie współczesnej gospodarki i administracji wymaga dokonywania, z jednej strony niezwłocznych transakcji, z drugiej – sprawnego przeprowadzania czynności prawnych bez osobistego kontaktu i bezpośredniego udziału stron. Umożliwiają to stosowane obecnie technologie informatyczne i telekomunikacyjne wykorzystujące światłowodowe i bezprzewodowe sieci komputerowe oraz technologie podpisu elektronicznego. Narzędzia te pozwalają na ułatwione i sprawne dokonywanie czynności urzędowych, szybkie przekazywanie informacji, oświadczeń czy wniosków zawartych w niematerialnej postaci dokumentów, przy braku osobistego kontaktu między stronami. W dniu 16 sierpnia 2002 roku, kiedy to weszły w życie przepisy dotyczące podpisu elektronicznego, dotychczasowy tradycyjny (oparty na papierowych dokumentach) obrót prawny stał się formalnie równorzędny z elektronicznym obrotem prawnym<sup>742</sup>. Regulacje te wraz z innymi uchwalonymi w pakiecie ustawami porządkującymi różne aspekty funkcjonowania elektronicznego obrotu prawnego stanowią formalną podstawę dla elektronicznych form przeprowadzania skutecznych czynności prawnych<sup>743</sup>. Uzupełnieniem tych uregulowań są inicjujące je dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady<sup>744</sup> oraz ustawy modelowe i konwencje Organizacji Narodów Zjednoczonych<sup>745</sup>.

---

<sup>741</sup> A. Tofler, H. Tofler, *Budowa nowej cywilizacji. Polityka trzeciej fali*, Poznań 1996, za: J. Janowski, op.cit., s. 25.

<sup>742</sup> W tym dniu weszła w życie ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U. Nr.130, poz. 1450 z późn. zm.).

<sup>743</sup> Chodzi tu o następujące ustawy: z dnia 5 lipca 2002 r. o ochronie niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną opartych lub polegających na dostępie warunkowym (Dz.U. Nr 126, poz. 1068 z późn. zm.), z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. Nr 144, poz. 1204 z późn. zm.), z dnia 12 września 2002 r. o elektronicznych instrumentach płatniczych (Dz.U. Nr 169, poz. 1385 z późn. zm.), z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 49 poz.408 ), z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. Nr 171 poz. 1800 z późn. zm.) oraz z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. Nr 64, poz. 565 z późn. zm.).

<sup>744</sup> Są to dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 1999/93/WE z dnia 13 grudnia 1999 r. w sprawie wspólnotowych ram w zakresie podpisów elektronicznych (Dz.U.UE L 00.13.12 ) oraz z dnia 8 czerwca 2000



Rozwiązaniem usprawniającym system podatkowy byłoby przesunięcie większości kontaktów z podatnikiem (w tym kontroli podatników) do sieci internetowej. Umożliwiłoby to uniknięcie bezpośredniego kontaktu podatnika z urzędnikiem, który byłby konieczny jedynie w wypadkach wystąpienia wątpliwości nie dających się usunąć w drodze elektronicznej wymiany informacji bądź konsultacji. Przejęcie rozwiązywania większości problemów podatników jakimi są zagadnienia mniejszej wagi i rangi, a także wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w sprawach relatywnie błahych za pośrednictwem sieci teleinformatycznej, odciążałoby znaczną grupę pracowników aparatu skarbowego, pozwalając na koncentrowanie się na istotnej z punktu widzenia podatnika działalności informacyjnej i konsultacyjnej. Udrożniony w ten sposób system tworzyłby realne partnerskie relacje między podatnikiem a organem podatkowym.

Realizacja tak określonego celu wymaga stworzenia nowego systemu informatycznego, dysponującego informacjami o podatnikach zebranych w jednej bazie danych. Należy odnotować, iż kilka lat temu - dostrzegając niewydolność i niską efektywność aktualnie funkcjonujących rozwiązań zapowiedziano zbudowanie takiego systemu<sup>746</sup> gromadzącego zasoby kilkuset dotychczasowych lokalnych baz danych w urzędach skarbowych, zapewniającego dostęp do informacji nie tylko urzędom skarbowym ale też ich wymianę z innymi instytucjami publicznymi (np. ZUS). Planowano, by każdy podatnik posiadający konto w systemie mógł na bieżąco monitorować stan swoich płatności i rozliczeń z fiskusem. Udogodnieniem ma być również wstępne wypełnienie przez urzędników skarbowych rocznego zeznania podatkowego, wymagającego jedynie akceptacji przez podatnika, a także przypominanie przez urząd skarbowy o terminie zapłaty podatku drogą elektroniczną, SMS-em czy też telefonicznie. Zmiany w systemie są wprowadzane stopniowo jednak ich tempo i ograniczony zakres trudno uznać za zadowalające. Np. droga elektroniczna nie może być wykorzystana w sprawach dotyczących zaległości podatkowych, w których

---

r. 2000/31/WE w sprawie niektórych aspektów prawnych usług społeczeństwa informacyjnego, w szczególności handlu elektronicznego w ramach rynku wewnętrznego (Dz.U. UE L 00.178.1).

<sup>745</sup> Chodzi o ustawę modelową Zgromadzenia Ogólnego ONZ z dn. 16 grudnia 1996 r. o handlu elektronicznym „Model Law on Electronic” - tekst w języku polskim w: W.J. Kocot, *Zawarcie umowy w drodze elektronicznej wymiany danych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1998 nr. 4 str. 269 i nast., ustawę modelową z dnia 18-19 września 2000 r. o podpisie elektronicznym „Model Law on Electronic Signature” – tekst w języku polskim w: M. Świerczyński, J. Gaweł, *Podpis elektroniczny*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2000 z. 1 str. 189 i nast.

<sup>746</sup> System informatyczny e-Podatki zastępuje dotychczas używany przez administrację podatkową system Poltax. W roku 2014 nowy system obsługiwał podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn oraz kartę podatkową, w 2016 r. – podatek od dochodów osobistych (przesunięcie wprowadzenia z roku 2015) i podatek dochodowy od osób prawnych, a w 2017 r. – podatek od towarów i usług od przedsiębiorstw zatrudniających powyżej pięciu pracowników i osiągających roczny przychód przekraczający 1.200 tys. euro. Od 2018 r. systemem mają zostać objęte wszystkie przedsiębiorstwa. Źródło: *Rewolucja w podatkach. Fiskus sam wypełni twój PIT*, str. 3 z 5, <http://wyborcza.biz/biznes> (dostęp 20.09.2013), [www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje](http://www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje) (dostęp 20.04.2017).

podatnik winien zwrócić się do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem w tradycyjnej formie. W oparciu o obserwacje sposobu wprowadzania nowego systemu informatycznego trudno przypuścić, że cel jakim jest objęcie nim w 2018 r. wszystkich podatków i podatników zostanie zrealizowany.<sup>747</sup> Dane niezbędne do przygotowania wstępnego rocznego zeznania podatkowego mają pochodzić z informacji o dochodach uzyskiwanych od pracodawców.<sup>748</sup> Mankamentem przygotowywanego rozwiązania jest zobowiązanie do przekazywania informacji o pobranych zaliczkach na poczet podatku jedynie większych przedsiębiorstw i pozostawienie poza systemem firm zatrudniających do pięciu osób i uzyskujących roczny przychód poniżej 1.200 tys. euro - dominujących w polskiej gospodarce – uprawnionych do przekazywania informacji w klasycznej papierowej formie.

Zmiany w tym zakresie z pewnością spotykają się z akceptacją podatników, co w dziedzinie podatków nie jest zjawiskiem częstym, by nie powiedzieć incydentalnym. Świadczą o tym dane ilustrujące stały wzrost popularności i powszechności wykorzystywania sieci internetowej do przesyłania organom podatkowym rocznych zeznań podatkowych od dochodów osobistych. W roku 2008, w którym po raz pierwszy stworzono możliwość elektronicznego rozliczenia się z fiskusem, tą drogą zeznania złożyło jedynie 390 podatników. W kolejnych latach, zwłaszcza od roku 2009, kiedy podatnikom umożliwiono złożenie najbardziej powszechnego formularza PIT-37 bez podpisu elektronicznego, liczba zeznań podatkowych składanych za pośrednictwem sieci internetowej zaczęła wyraźnie rosnąć. Tendencję tą ilustruje tabela.

---

<sup>747</sup> Od 31 grudnia 2015 r. każdy podatnik i płatnik może założyć konto na Portalu Podatkowym stanowiące bezpośredni kanał komunikacji elektronicznej z organami administracji skarbowej w sprawach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn oraz karty podatkowej. W kolejnych latach MF rozszerzało listę podatków objętych systemem. Od 2017 r. podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskujący dochody od płatników mogą złożyć wniosek o sporządzenie zeznania podatkowego przez urząd skarbowy. [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (dostęp 21 lutego 2017)

<sup>748</sup> Według informacji Ministerstwa Finansów obecnie około 30% przedsiębiorstw przekazuje dane do ZUS drogą elektroniczną. *Ibidem* str. 2 z 5. Wprowadzony od 1 stycznia 2015 r. na większość przedsiębiorstw obowiązek przekazywania do urzędów skarbowych formularza PIT-11, zawierającego informacje o zarobkach za pośrednictwem sieci internetowej, skutkowało w okresie pierwszych czterech miesięcy tego roku gwałtownym wzrostem liczby dokumentów podatkowych złożonych drogą elektroniczną, wynoszącej 34.324.483 oraz liczby rocznych elektronicznych zeznań podatkowych wynoszącej 7.097.309. Źródło: Ministerstwo Finansów, zestawienie „Liczba dokumentów złożonych do systemu e-Deklaracje w latach 2008-2015” oraz zestawienie „Wybrane deklaracje przyjęte w roku 2015”, [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (dostęp 4.05.2015) a także <http://wyborcza.biz/biznes> z dn. 2 maja 2015 r. P. Skwirowski, *Podatki podbijają sieć. Wysłaliśmy 7,1 mln PIT-ów przez Internet*, (dostęp 4.05.2015). ), *Liczba dokumentów złożonych do systemu e-Deklaracje w latach 2008-2017* [www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje](http://www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje), (dostęp 20.04.2017).

**TABELA 13: WYKORZYSTANIE SIECI INTERNETOWEJ W KONTAKTACH Z ORGANAMI PODATKOWYMI W LATACH 2009-2015 ( w mln szt.)**

<b>WYSZCZEGÓLNIENIE</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
ogólnie dokumenty podatkowe	0,8	3,4	6,6	1,3	7,1	3,1	44,2
roczne zeznania podatkowe (PIT 28,36,36L,37,38,39)	0,1	0,3	0,98	2,1	3,7	5,4	7,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów przedstawionych w zestawieniu „Liczba dokumentów złożonych do systemu e-Deklaracje w latach 2008-2015” zestawieniach „Wybrane deklaracje przyjęte w roku 2009,...,2015” [www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje](http://www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje) (dostęp 4.05.2015, 7.06.2016), „Liczba dokumentów złożonych do systemu e-Deklaracje w latach 2008-2017” [www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje](http://www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje), (dostęp 20.04.2017).

Innym planowanym rozwiązaniem idącym w pożądanym kierunku jest zapowiadane przez resort finansów wprowadzenie elektronicznej formy egzekucji. Blokada rachunku bankowego będąca skutecznym sposobem ściągania podatków ma być uruchamiana elektronicznym przesłaniem do banku zawiadomienia o zajęciu konta podatnika, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego obsługującego zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego. Zmiana ta ma przyspieszyć blokowanie kont niesumiennej podatków.

Wykorzystanie narzędzi elektronicznych jest oczywiście korzystne dla tempa przekazu informacji między podatnikiem a urzędem jednak nie znajduje uzasadnienia ograniczenie tej drogi jedynie do ostatniej, egzekucyjnej, czyli najbardziej dolegliwej dla podatnika fazy tych relacji. Rygoryzm i represyjność zamierzonych zmian podkreśla także projektowane ponad trzykrotne zmniejszenie kwoty wolnej od zajęcia.<sup>749</sup> Niezbędne dla zbudowania postulowanego ich modelu jest poprzedzenie blokowania konta bankowego podatnika przekazaniem mu drogą elektroniczną informacji, wezwań, monitów i pouczeń bądź

<sup>749</sup> Obecnie w przypadku blokady rachunku bankowego kwota jest wolna od zajęcia do wysokości trzykrotnego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, bez wypłat z zysku ogłaszanego przez Prezesa GUS za okres bezpośrednio poprzedzający dzień wystawienia tytułu wykonawczego. Resort finansów zapowiada obniżenie kwoty wolnej od zajęcia do wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w pełnym wymiarze czasu pracy po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne oraz zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. „Gazeta Podatkowa” nr 92 ( 1029) z dnia 18 listopada 2013 r., str.1.

prowadzeniem dialogu nakierowanego na uniknięcie drastycznych skutków zwłoki w płatnościach.

## **5.2. Automatyzacja poboru podatków**

Automatyzacja pozwala na zastąpienie bądź znaczne ograniczenie ludzkiej aktywności przez pracę samoregulujących się maszyn samoczynnie wykonujących zaprogramowane czynności bez udziału człowieka. Wykorzystanie technik i narzędzi informatycznych w procesie tworzenia, stosowania i przestrzegania prawa prowadzi w konsekwencji do poszerzania się obszaru automatyzacji obrotu prawnego. Złożenie oświadczenia woli i jego przyjęcie nie jest uzależnione od każdorazowej zgody a nawet wiedzy człowieka. Wystarczające jest odpowiednie zestawienie połączeń sieciowych i zaprogramowanie komputera przekazującego i odbierającego treść oświadczenia woli<sup>750</sup>. Automatyzacja elektronicznych czynności urzędowych może dotyczyć czynności prawnych, wymiany informacji, operacji księgowych i finansowych. zatem również poboru podatków. Prosta operacją byłby pobór podatków o czasowo stałej wysokości, których wysokość i czas obowiązywania określa ustawa bądź uchwała. W przypadku podatków, których ustalenie ostatecznej wysokości wymaga upływu pewnego okresu czasu, automatyzacją można objąć pobór zaliczek na ich poczet. Zaletami zautomatyzowanego obrotu prawnego są niskie koszty informowania, wyjaśniania, negocjowania i uzgadniania między stronami, równoczesna obsługa wielu podatników, brak ograniczeń czasowych (permanentność) funkcjonowania zwiększających wydajność administracji podatkowej, jednoznaczność, czytelność i kompletność sformułowań i rozstrzygnięć i ogólna poprawa jakości obsługi podatnika.

## **5.3. Kwalifikacje informatyczne aparatu skarbowego**

Wobec stale zachodzących zmian wynikających z postępu technicznego niezbędne jest nieustanne doskonalenie umiejętności korzystania z technologii informatycznych przez skarbowy korpus urzędniczy oraz pogłębianie i bieżące poszerzanie wiedzy w tym zakresie. Konieczne jest także przewartościowanie norm, instytucji prawnych i leżących u ich podstaw

---

<sup>750</sup> Norbert Wiener twierdzi, że nie ma różnicy w wydawaniu rozkazu człowiekowi i maszynie. Zob.: N. Wiener *Cybernetyka i społeczeństwo*, Warszawa 1960, str.15.

ocen wynikających z rozwoju i upowszechniania się zdobyczy techniki<sup>751</sup>. Jest to niełatwe zadanie zważywszy powszechną skłonność klasy urzędniczej do utrwalania określonych stosunków międzyludzkich i przyzwyczajenia do tradycyjnych instytucji prawnych. Należy je wszakże niezwłocznie podjąć, co wymusi uwzględnianie nowych jakościowo sposobów wykonywania czynności prawnych i urzędowych, w szczególności szerokiego wykorzystywania i posługiwania się dokumentami elektronicznymi. Przenikanie technologii informatycznych do sfery obrotu prawnego wymaga stałej i bliskiej współpracy prawników i informatyków na polu dostosowania systemów informatycznych do wymogów prawnych i oczekiwań prawników oraz uwzględniania możliwości tych systemów przy tworzeniu przepisów i procedur. Ewidentna jest służebna rola technologii informatycznych wobec szeroko pojętego prawa. Stworzenie elektronicznego systemu ułatwiającego kontakt z urzędem jest możliwe przy symetrycznym i harmonijnym wykorzystaniu wiedzy prawniczej i technicznej.

## **6. Normy perswazyjne oparte na wymianie informacji między podatnikiem a organem państwa**

### **6.1. Opinie zabezpieczające**

Jednym z instrumentów ułatwiających komunikowanie się podatnika z organem podatkowym mogłaby się stać klauzula przeciw obejściu prawa. Klauzule takie funkcjonują w wielu krajach europejskich a ich wprowadzenie do porządku prawnego państw europejskich zaleca Komisja Europejska.<sup>752</sup> Stanowią podstawowe narzędzie walki z agresywną optymalizacją podatków, stosowaną przez największe ponadnarodowe korporacje gospodarcze osiągające kilkuprocentową stopę opodatkowania bądź w ogóle go unikające. Straty fiskusa spowodowane zabiegami optymalizującymi są trudne do oszacowania. Koncepcja klauzuli zakłada uprawnienie organu podatkowego do zakwestionowania czynności podatnika ukierunkowanej na legalne uniknięcie bądź złagodzenie ciężarów podatkowych poprzez zarzucenie sprzeczności z prawem podatkowym. Skłoniło to resort finansów do opracowania przed kilku laty projektu założeń do zmian w ordynacji

---

<sup>751</sup> B. Pękalski, *Zastosowanie internetu w działaniu władzy sądowniczej w sprawach karnych*, „Elektroniczna Administracja” 2007, nr 3, str. 70.

<sup>752</sup> Zob. Rekomendacje Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego dotyczące podatków bezpośrednich. *Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning*, C(2012)8806; [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs](http://ec.europa.eu/taxation_customs), (dostęp 8.11.2016).

podatkowej<sup>753</sup>, zawierającego także propozycję umieszczenia w ustawie klauzuli, która w intencji jej twórców ma przeciwdziałać unikaniu opodatkowania i uszczelnić system podatkowy. Klauzula ma umożliwić urzędowi skarbowemu samodzielne określenie wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku stwierdzenia dokonania przez podatnika transakcji w celu uniknięcia zapłaty podatku bądź zmniejszenia jego wysokości, bez uzasadnienia biznesowego. Transakcja taka mogłaby zostać uznana za nielegalną, podatek zmuszony do zwrotu zaoszczędzonego podatku, a ponadto - jak przewidziano w projekcie - ukarany karą pieniężną w wysokości do 30 % oszczędzonej kwoty.

Projekt zakładał również powołanie na czteroletnią kadencję niezależnego od administracji podatkowej organu eksperckiego w postaci Rady ds. Unikania Opodatkowania. Członków Rady, w liczbie 20, miałyby powoływać Minister Finansów spośród przedstawicieli swego resortu, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Prokuratora Generalnego, Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa, Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz wyższych uczelni. Do kompetencji Rady należałoby wydawanie na wniosek podatnika lub organu podatkowego tzw. opinii zabezpieczającej w przedmiocie istnienia lub braku ewentualnych przesłanek dla zastosowania klauzuli przeciwko obejściu prawa. Opinia ta byłaby jednak niewiążąca dla urzędu skarbowego i jej uzyskanie wiązałoby się z obiektywnie wysokimi kosztami<sup>754</sup>, selekcyjnymi podatków pod względem majątkowym i faktycznie ograniczającymi jej dostępność.

Ostatecznie w ustawie zmieniającej o.p.<sup>755</sup> zmniejszono do dziewięciu liczbę członków Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. W jej skład wchodziły dwie osoby wskazane przez MF, dwóch przedstawicieli świata nauki oraz po jednej osobie wskazanej przez Prezesa NSA, Ministra Sprawiedliwości, Radę Dialogu Społecznego, Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego, a także doradca podatkowy wskazany przez Krajową Radę Doradców Podatkowych. Członkowie Rady muszą posiadać wiedzę, doświadczenie i autorytet w dziedzinie prawa podatkowego. Uchwalono czteroletnią kadencję Rady, której celem działania jest wydawanie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach indywidualnych, w których korzyść

---

<sup>753</sup> Ministerstwo Finansów Rządowe Centrum Legislacji „Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw”, z dnia 29 kwietnia 2013 r. <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/161550/katalog> (dostęp 4.10.2016r.).

<sup>754</sup> Koszt uzyskania opinii oszacowany został w projekcie ustawy na 25 000 złotych *ibidem*. W zmienionej o.p. przewidziano opłatę w wysokości 20.000 z (art.119zc § 1 o.p.) przy czym opinię zabezpieczającą wydaje MF.

<sup>755</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846)

podatkowa<sup>756</sup> uzyskana przez podatnika przekracza w okresie rozliczeniowym bądź z tytułu dokonanej czynności 100.000 zł. Postępowanie podatkowe w zakresie unikania opodatkowania wszczyna i prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej<sup>757</sup> (w poprzednim brzmieniu o.p. – Minister Finansów), który w jego toku jest uprawniony do zasięgnięcia opinii Rady co do zaistnienia przesłanek do uruchomienia klauzuli. Na etapie odwoławczym postępowania podatkowego wnioski o wydanie opinii przez Radę może złożyć także podatnik. Rada wydaje opinie bezpłatnie, nie później niż w terminie trzech miesięcy, przy czym do tego terminu nie wlicza się okresów wyznaczonych przez Radę do złożenia przez strony wyjaśnień uzupełniających wniosków. Decyzję Szefa KAS wydaną w drugiej instancji podatnik może zaskarżyć do WSA w Warszawie, właściwego do rozpoznania skargi z uwagi na siedzibę organu wydającego ostateczną decyzję. W zamyśle ustawodawcy Rada jako organ opiniodawczy tworzony przez ekspertów ma zagwarantować jednolitą wykładnię przepisów regulujących stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i sprawować fachowy i społeczny nadzór nad jej funkcjonowaniem. Część komentatorów wyraża pogląd, iż opinie Rady będą miały w przyszłości znaczący udział w kształtowaniu praktyki prawa podatkowego.<sup>758</sup> Należy przypomnieć, iż klauzula przeciwko obejściu prawa funkcjonowała w przeszłości w polskiej Ordynacji podatkowej przez ponad rok<sup>759</sup> i wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego skargę Rzecznika Praw Obywatelskich została uznana za niekonstytucyjną<sup>760</sup>. Trybunał uznał, iż nie sposób obejść przepisów prawa podatkowego,

---

<sup>756</sup> Korzyść podatkowa to niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie jego powstania, obniżenie jego wysokości, powstanie lub zawyżenie straty, powstanie i podwyższenie nadpłaty, prawa do zwrotu podatku i podwyższenie kwoty zwrotu podatku (art.119e o.p.)

<sup>757</sup> Art. 119g u.k.a.s. (Dz.U.2016.1947).

<sup>758</sup> Tak I. Ławska-Rutkowska, *Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* w: M. Jamroży, A. Główska, I. Ławska-Rutkowska, M. Spotowska, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, Gdańsk 2016, s. 32-33, 37.

<sup>759</sup> Ustawa z dn. 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U.2002.169.1387 z dn. 11 października 2002 r.) obowiązująca od 1 stycznia 2003 roku zawierała przepisy wprowadzające klauzulę przeciwko obejściu prawa podatkowego umieszczone w art. 24a i 24b. Zgodnie z treścią pierwszego z nich organy podatkowe i kontroli skarbowej, dokonując ustalenia treści czynności prawnej powinny uwzględniać zgodny zamiar stron i cel czynności a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony. Jeśli strony dokonując czynności ukryły inną czynność prawną, wymienione organy zobowiązano do wywiedzenia skutków podatkowych z takiej czynności. W art. 24b zobowiązano organy podatkowe i kontroli skarbowej rozstrzygające sprawy podatkowe do pominięcia skutków podatkowych czynności prawnych, jeżeli udowodnią, iż 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. Ponadto wymienione organy były zobowiązane do wywodzenia skutków podatkowych z innej czynności prawnej, o ile była ona odpowiednia dla osiągniętego przez strony zamierzonego rezultatu gospodarczego.

<sup>760</sup> Trybunał stwierdził, iż „nadając organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, prawo do pominięcia skutków czynności prawnych, z dokonania których może płynąć dla podatnika korzyść w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP oraz narusza zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającą się w wolności układania swoich

które zawierają normy ustalające konsekwencje zachowania podatnika na gruncie obowiązującego prawa i nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określonego zachowania.

Dotychczasowe orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym przedmiocie pozwala na stwierdzenie, iż Sąd ten uznaje uprawnienie organów podatkowych do oceny skutków podatkowych kontraktów zawieranych przez podatnika jedynie w celu zmniejszenia obciążeń fiskalnych. Klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego wyłania się z orzecznictwa NSA jako instytucja pozanormatywna, wypracowana przez doktrynę i akceptowana przez organy sądowe<sup>761</sup>. Niekwestionowane jest uprawnienie organów prowadzących postępowanie podatkowe do oceny rzeczywistej treści i celu umów cywilnoprawnych zawartych przez podatnika oraz zdarzeń gospodarczych będących konsekwencją takich umów w aspekcie skutków podatkowych, a także do nie respektowania postanowień cywilnoprawnych zmierzających do obejścia przepisów prawa<sup>762</sup>.

W uchwalonym kształcie klauzula przeciwko obejściu prawa, wbrew deklaracjom jej autorów, nie może być uznana za element uproszczenia procedur podatkowych. Wprowadzenie jej do systemu podatkowego tworzy dodatkowe uprawnienia dla organów podatkowych i administracji skarbowej do oceniania podatnika bez zdefiniowania zrozumiałych jasnych kryteriów. Podmioty gospodarcze zetkną się z kolejnym elementem ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej i konieczności prowadzenia sporów z organami podatkowymi czy szerzej, z organami KAS na nowej płaszczyźnie. Sprzyjać temu będzie ulokowanie panelu eksperckiego w postaci Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania poza administracją podatkową i, w założeniu, od niej niezależną<sup>763</sup>. Sytuuje to Radę w roli arbitra w sporze między organami administracji skarbowej a wyselekcjonowanymi majątkowo podatnikami. Niezwiązanie organów państwowych sporządzoną przez członków Rady opinią odbiera jej walor gwarancyjny i uzasadnia iluzoryczność ochrony podatnika, który w przypadku zakwestionowania dokonanej przez niego czynności prawnej zmuszony będzie do zapłaty powiększonej o odsetki różnicy podatku do wyższej wysokości (w noweli do o.p. zrezygnowano z sankcji karnej w wysokości 30% kwoty zaoszczędzonego podatku). Ponadto wskazać należy, iż twórcy klauzuli w

---

*stosunków cywilnoprawnych, tj art. 22 Konstytucji RP*”, Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r. K 4/03, OTK-A 2004/5/41.

<sup>761</sup> Wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r. I SA/Gd 1431/96. [orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo) (dostęp 14.03 2015).

<sup>762</sup> Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2003 r. I SA/Po 3547/01 także wyrok NSA z dnia 19 marca 1997 r. SA/Ka 3005/95. [orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo) (dostęp 20.03 2015).

<sup>763</sup> Biorąc pod uwagę skład Rady faktycznej niezależności można spodziewać się w działalności przedstawicieli wyższych uczelni i sędziego NSA w stanie spoczynku.



uchwalonej formule, widzą ją jako instrument wykorzystywany wyjątkowo, przewidując ograniczoną (46 rocznie) liczbę spraw prowadzonych w tej procedurze.<sup>764</sup> Reasumując, w przedstawionej w noweli do Ordynacji podatkowej wersji, klauzula przeciwko obejściu prawa wzmacnia opresyjność i represyjność systemu podatkowego. Pełnienie przez nią funkcji akceptowalnej dla stron platformy wzajemnego komunikowania się i dialogu wymaga jej radykalnego przemodelowania i innego usytuowania.

Całkowicie nieuzasadnione jest tworzenie zewnętrznego wobec administracji skarbowej organu eksperckiego w postaci Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania o nadzwyczajnych kompetencjach orzeczniczych. Takie są w rzeczywistości kompetencje tego organu, trudno bowiem sobie wyobrazić nieuwzględnienie treści opinii w decyzji Szefa KAS wnioskującego o jej wydanie. Sporządzane w wyniku jej kilkumiesięcznych prac, przydatne dla podatnika jedynie w ostatniej fazie procedury klauzulowej opinie będą zapewne służyć jedynie nauce prawa podatkowego. Wskazane wcześniej okoliczności, zwłaszcza wysokość minimalnej kwoty korzyści podatkowej niezbędnej do uruchomienia klauzuli, zastrzeżone dla Szefa KAS (poprzednio MF) inicjowanie procedury klauzulowej i pierwotne wnioskowanie o opinię Rady oraz ograniczenie uprawnienia podatnika do złożenia takiego wniosku jedynie na etapie odwoławczym sprawiają, iż opinie Rady będą miały charakter nadzwyczajny i dla ogromnej większości podatników będą niedostępne i nieprzydatne. Z tych powodów przedstawiona procedura nie może urzeczywistnić dialogu między organem podatkowym a podatnikiem. Funkcje przewidziane dla Rady spełnią i mogłyby szerzej spełniać Naczelny Sąd Administracyjny i ewentualnie Sąd Najwyższy. Pożądanym rozwiązaniem byłoby uprawnienie dyrektorów izb administracji skarbowej do wydawania wiążących opinii zabezpieczających, w obecnym stanie prawnym będących w kompetencji Szefa KAS (poprzednio MF), płatnych i długo opracowywanych.<sup>765</sup> Takie rozwiązanie, już poprzez skrócenie okresu oczekiwania na opinię o czas niezbędny dla obiegu dokumentów między centralą a organami terenowymi, znacznie przyspieszyłoby uzyskiwanie opinii i pożytecznie wykorzystywałoby dorobek orzeczniczy izb skarbowych (o czym niżej). Koszt uzyskania takich opinii można uzależnić od wysokości zaoszczędzonego bądź planowanego do zaoszczędzenia podatku, określając go jako ułamek tej kwoty.

---

<sup>764</sup> M. Spotowska, *Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania* w: M. Jamróży, A. Główska, I. Ławska-Rutkowska, M. Spotowska, *Klauzula...*, op.cit., s. 30.

<sup>765</sup> Opinia powinna być sporządzona nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku, do którego nie wlicza się okresów do dokonania określonych czynności, opóźnień spowodowanych z winy strony i in. a także opłacona kwotą 20.000 zł. art. 119w-119zc o.p.

## 6.2. Interpretacje indywidualne

Pozytywnym rozwiązaniem byłoby wykorzystanie istniejącej struktury administracji skarbowej do szerszego, a przez to bardziej dostępnego dla podatnika wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Brak jest racjonalnych powodów by upoważnienia do takich interpretacji odmawiać naczelnikom (poprzednio dyrektorom) urzędów skarbowych, których pracownicy korzystałyby z dotychczasowego dorobku orzeczniczego izb skarbowych. Obowiązujące do niedawna regulacje przewidywały upoważnienie dyrektorów pięciu izb skarbowych; w Bydgoszczy, Łodzi, Katowicach, Poznaniu i Warszawie, do wydawania w imieniu Ministra Finansów, w indywidualnych sprawach, pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego dla wnioskujących o ich wydanie podatników, mieszkających bądź mających siedzibę w poszczególnych województwach.<sup>766</sup> System ten posiadał podstawową wadę jaką było niewątpliwie wydawanie interpretacji indywidualnych w zakresie wszystkich podatków przez pięć niezależnych organów. Implikowało to istotne problemy w zakresie prawidłowości i braku jednolitości tworzonych interpretacji w podobnych sprawach, co wywołuje u podatników stan niepewności co do ich sytuacji prawno-podatkowej. Trudnościom wynikającym z chaosu interpretacyjnego zaradzić miały przygotowywane w resorcie finansów zmiany właściwości miejscowej na rzecz specjalizacji rzeczowej wymienionych izb skarbowych, mające doprowadzić do większej centralizacji w zakresie interpretacji przepisów podatkowych. W rzeczywistości o takim procesie można mówić jedynie w zakresie niektórych podatków, rodzących relatywnie niewielką liczbę wątpliwości i w związku z tym także wniosków interpretacyjnych.<sup>767</sup> Projektowane było upoważnienie Izby Skarbowej w Katowicach do wydawania interpretacji w zakresie podatku akcyzowego, od

---

<sup>766</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2011 r. (Dz.U. z 2011 r., Nr 58, poz. 298) zmieniające rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 oraz z 2008 r. Nr 236, poz. 1632) w § 4 do §7 określa właściwość miejscową dyrektorów izb skarbowych następująco: Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach jest właściwy do wydawania interpretacji indywidualnej, jeżeli wnioskodawca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwie małopolskim, podkarpackim i śląskim, Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi - w województwie lubelskim, łódzkim, opolskim i świętokrzyskim, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy - w województwie kujawsko-pomorskim, podlaskim, pomorskim, warmińsko-mazurskim i zachodniopomorskim, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu – w województwie dolnośląskim, lubuskim i wielkopolskim i Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w województwie mazowieckim.

<sup>767</sup> Np. w 2013 roku liczba wydanych interpretacji indywidualnych wyniosła 36.147 (w I połowie 2014 r. – 18.995), w tym w zakresie podatku akcyzowego – 464 (w I poł. 2014 r. – 351), w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych – 985 (w I poł. 2014 – 581), w zakresie podatku od spadków i darowizn – 235 (w I poł. 2014 r. – 157). Uzasadnienie do Projektu z dnia 3 grudnia 2014 r. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, s. 2 <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/> (dostęp 11.01.2015).

spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz od gier, jednak z wyłączeniem wniosków z województwa mazowieckiego i pochodzących od podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę poza terytorium kraju, dla których właściwa miała być Izba Skarbowa w Warszawie.<sup>768</sup> Można też mówić o dominującej pozycji Izby Skarbowej w Katowicach, przewidzianej dla większości województw jako właściwej do wydawania interpretacji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych czy Izb Skarbowych w Bydgoszczy i Łodzi w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Zaplanowano wszakże niewielkie zmiany w zakresie właściwości do wydawania interpretacji dotyczących podatku od towarów i usług, budzące w praktyce najwięcej wątpliwości i kontrowersji.<sup>769</sup> Proponowane zmiany zmierzały w oczekiwanym kierunku jednak raziły brakiem konsekwencji i zdecydowania. Niewątpliwie trafnym rozwiązaniem było dążenie do specjalizacji wybranych izb skarbowych w interpretacji przepisów dotyczących określonych podatków. Zrealizowanie tego zamiaru wymagało wyodrębnienia w strukturze izb, obok członu odwoławczego, także segmentu generującego interpretacje modelowe, upowszechniane następnie za pośrednictwem narzędzi teleinformatycznych w podstawowych jednostkach organizacyjnych aparatu skarbowego. Naczelnicy urzędów skarbowych w oparciu o przedstawioną we wskazanym trybie wykładnię, uzyskaliby możliwość samodzielnego dokonywania interpretacji w indywidualnych sprawach prowadzonych przez podległych pracowników. Rozszerzenie uprawnień naczelników urzędów skarbowych o kompetencje interpretacyjne wydatnie skróciłoby okres oczekiwania na ich sporządzenie, nawet przy ewentualnym dopuszczeniu procedury odwoławczej do właściwej izby administracji skarbowej (poprzednio izby skarbowej). Niestety regulacje zaproponowane w omawianym projekcie ministerialnym nie szły w tym kierunku. Pozostaje uznać za wiarygodne deklaracje zawarte w uzasadnieniu projektu, iż umieszczone w nim rozwiązania stanowią pierwszy etap realizacji i są zbieżne z koncepcją centralizacji i specjalizacji rzeczowej Krajowej Informacji Podatkowej. Rozłożenie na etapy miało na celu – według deklaracji - uniknięcie trudności organizacyjno-technicznych po stronie organów podatkowych i jej harmonijne wdrażanie.<sup>770</sup> Aktualnie w wyniku reformy administracji skarbowej prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego należy do kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, którego

---

<sup>768</sup> § 7 Projektu z dnia 3 grudnia 2014 r. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, s. 2 <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/> (dostęp 11 i 15.01.2015).

<sup>769</sup> *Ibidem* § 4-6, s.2. Zob. także: M. Siudaj *Tax Care: izby skarbowe będą się specjalizować w interpretacjach dotyczących poszczególnych podatków*, <http://biznes.onet.pl/podatki/analizy/> (dostęp 12.01.2015).

<sup>770</sup> Uzasadnienie do Projektu z dnia 3 grudnia 2014 r. Rozporządzenia Ministra Finansów... op.cit., s. 1.

siedzibą jest Bielsko-Biała.<sup>771</sup> Podlegają mu delegatury usytuowane w pięciu miastach będących siedzibą zlikwidowanych izb skarbowych, posiadających opisane wyżej uprawnienia do wydawania interpretacji indywidualnych. Przyjęte rozwiązanie z pewnością ma na celu ujednoczenie interpretacji podatkowych i skoordynowanie działalności w tym zakresie organów administracji skarbowej. Nie sposób jednak obecnie wskazać w jakim tempie i kierunkach przebiegać będą te procesy.

W tym kontekście godne odnotowania jest umieszczenie w o.p. instrumentu w postaci objaśnień podatkowych, będących wydawanymi z urzędu wyjaśnieniami przepisów w zakresie podatków, zapewniającymi jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej. Stanowi to zwieńczenie trwających od kilku lat w Ministerstwie Rozwoju prac nad nowelą o.p. w tym zakresie. Objasnienia podatkowe mają częściowo zastąpić interpretacje ogólne, uwzględniać orzecznictwo sądów, TK i TSUE jednak w odróżnieniu od interpretacji ogólnych obok wykładni przepisów będą obejmować także ich praktyczne zastosowanie z przedstawieniem przykładów sytuacji. Poprzez zastosowanie się treści objaśnień podatnik ma uzyskać automatyczną ochronę, bez konieczności występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej natomiast aparat skarbowy uniknąc wydawania dużej ilości interpretacji dotyczących mniej istotnych zagadnień podatkowych. Objasnienia podatkowe miałyby obowiązywać od chwili ich opublikowania w Biuletynie Informacji Publicznej bądź gdyby dotyczyły nowych przepisów, od chwili wprowadzenia ich w życie.<sup>772</sup>

Proponowane rozwiązania, poprzez nawiązanie dialogu i obdarzenie wzajemnym zaufaniem podniosłoby poziom relacji między administracją skarbową a podatnikiem. Pozwoliłoby na wyeliminowanie lub co najmniej na radykalne ograniczenie, dominującego obecnie w działaniu organów podatkowych dążenia do maksymalizowania należności publicznoprawnych poprzez wydawanie jednostkowych decyzji, oderwanych od szerszego kontekstu gospodarczego. Praktyka ta wielokrotnie w przeszłości wywoływała skutki odwrotne od zamierzonych<sup>773</sup>. Uprawnienie urzędów skarbowych i izb administracji

---

<sup>771</sup> Art. 22ust. 1 pkt 2 u.k.a.s. oraz § 2 Rozporządzenia ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz.U.2017.393).

<sup>772</sup> Art. 14a § 1 pkt 2 o.p. zmieniony przez art. 38 pkt 5 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2016.1948), także: *MR chce wprowadzić objaśnienia podatkowe*, <http://biznes.onet.pl/podatki> (dostęp 24.10.2016).

<sup>773</sup> A. Grzeszak podaje przykłady wyroków sądowych nakazujących Skarbowi Państwa zwrot wielomilionowych kwot pobranych bezprawnie przez aparat podatkowy, w wyniku nierozważnych decyzji skutkujących upadkiem wrocławskiej spółki JTT i katowickiej Centrozap. Po wieloletnich procesach pierwsza ze spółek uzyskała

skarbowej jako instancji odwoławczych w tym zakresie skutkowałyby powszechnością korzystania przez podmioty stosunku podatkowego z nowo wprowadzonego instrumentu. Postulowany wariant jest także tańszy, wykorzystuje bowiem istniejącą, obiektywnie sprawnie działającą strukturę organów skarbowych, rozszerzając ich kompetencje. Wymaga to oczywiście wysokich standardów profesjonalizmu po stronie funkcjonariuszy tych organów, jest to jednak oczekiwanie stałe, niezależne od kolejnych modyfikacji systemu podatkowego.

## **7. Normy nierepresyjne uruchamiane wskutek zachowania niezgodnego z wzorcem przyjętym w porządku prawnym**

### **7.1. List ostrzegawczy**

Środki komunikowania się aparatu skarbowego z podatnikami mogą przybrać sprawdzoną klasyczną formę. Jedną z nich, w zależności od potrzeb skierowaną do ogółu bądź określonej grupy podatników jest tzw. list ostrzegawczy. Asumptem do jego wysłania jest dostrzeżenie przez służby finansowe zachodzących w praktyce negatywnych, niekorzystnych tendencji lub nieprawidłowości zagrażających bądź szkodzących interesom finansowym związków publicznoprawnych. Wprowadzenie tego instrumentu zostało zapowiedziane na początku 2014 r. przez Ministra Finansów. Pierwszy list ostrzegawczy został opublikowany w dniu 25 sierpnia 2014 r. przez resorty finansów i gospodarki. Dotyczył ustalonych przez służby skarbowe wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług i unikania zapłaty należności budżetowych przez podmioty funkcjonujące na rynku produktów elektronicznych, w szczególności dokonujące obrotu telefonami komórkowymi, tabletami, konsolami do gier itp. Był adresowany do wszystkich podatników uczestniczących w obrocie towarami z branży elektronicznej. Przedstawiany instrument ma charakter wyłącznie informacyjny, nie jest źródłem praw i obowiązków. Uprzedza o niebezpieczeństwach i zagrożeniach wynikających lub mogących wyniknąć z zaobserwowanych, niepożądanych zjawisk<sup>774</sup>. Musi budzić zdziwienie, że w sytuacji istnienia licznych zagrożeń w wykonywaniu zobowiązań podatkowych instrument ten jest wykorzystywany tak rzadko. Analogiczne zagrożenia jak w branży elektronicznej

---

odszkodowanie w wysokości 47 mln. zł a druga, 27,8 mln. zł. Tygodnik „Polityka” nr 4 (2942), 22.01-28.01.2014 s. 36.

<sup>774</sup> MF: firmy z branży elektronicznej narażone na przestępstwa dot. VAT, <http://biznes.onet.pl/podatki> (dostęp 25.08.2014).

występowały i występują m.in. w transakcjach dotyczących obrotu złomem, stalą czy paliwami. Stałym elementem rzeczywistości podatkowej są niestety przestępstwa karuzelowe czy agresywna optymalizacja podatkowa. Mechanizmy towarzyszące tym zjawiskom nie są znane powszechnie i wiedza o nich umożliwiłaby podjęcie reakcji ochronnych przez co najmniej część podatników zaś u większości podniosłaby świadomość prawną i poziom mobilizacji w trakcie prowadzonej działalności.

## 7.2. Upředzenie, zawiadomienie, komunikat

Obecnie funkcjonujący system pozyskiwania informacji o podmiotach typowanych do kontroli wytworzył sytuację, w której powszechnym zjawiskiem jest dysponowanie przez organy skarbowe i podatkowe szeregiem sygnałów o potencjalnych nieprawidłowościach w zakresie realizowania zobowiązań podatkowych, przed wszczęciem określonej procedury w postaci czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontrolnego czy kontroli podatkowej. Na tym etapie monitorowania dochodów i wydatków podmiotów gospodarczych administracja podatkowa wykorzystuje liczne źródła informacji, w tym przede wszystkim uzyskane od podatników. Możliwe do wykorzystania są wszystkie dane, które mogą przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, o ile nie są pozyskane sprzecznie z prawem.<sup>775</sup> Informacje mogą pochodzić również z innych postępowań podatkowych, od banków, kas oszczędnościowych, biur maklerskich, funduszy inwestycyjnych, notariuszy, komorników, sądów, organów administracji rządowej i samorządowej (rejestrujących pojazdy i administracji architektoniczno – budowlanej)<sup>776</sup> lub uzyskanych przez wywiad skarbowy, do którego zadań należy m.in. kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania, prawidłowości obliczania i wpłacania podatków oraz ujawnianie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.<sup>777</sup> Uprawnienie organów podatkowych dostępu w drodze elektronicznej do danych posiadanych przez inne podmioty publiczne jest uregulowane ustawowo.<sup>778</sup> Analiza zasobu zgromadzonych informacji przez organ podatkowy w przypadku stwierdzenia naruszenia prawa podatkowego bądź dysproporcji między przychodami a wydatkami podatnika, zwykle skutkuje uruchomieniem jednej z trzech

---

<sup>775</sup> Art. 180 § 1 o.p.

<sup>776</sup> Art. 82 – 84 o.p. oraz § 5 i 6 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U.2017.68 j.t.).

<sup>777</sup> Art.36, 36aa–36h u.k.n.s. Zob. także: A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola skarbowa.630 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 637-639, 642 i n.

<sup>778</sup> Art. 2 ustawy z dnia 17 lutego 2015 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U.2017.570 j.t.).

procedur przewidzianych w ordynacji podatkowej; czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.<sup>779</sup> Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa mogą doprowadzić do ustaleń inicjujących postępowanie podatkowe, np. w przypadku niezłożenia przez kontrolowanego korekty deklaracji podatkowej. Postępowanie podatkowe prowadzi do rozstrzygnięcia sprawy poprzez wydanie decyzji podatkowej.<sup>780</sup> W zależności od jej treści oraz stanowiska zajętego przez podatnika, konsekwencją wskazanych procedur może być wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

W postulowanym modelu zestaw danych o podatniku zebranych przez administrację podatkową, dostatecznie obrazujący jego rzeczywistą sytuację finansową winien zostać wykorzystany na etapie dialogu informacyjnego (korespondencyjnym) między organem a monitorowanym podatnikiem, poprzedzającym ewentualne uruchomienie wskazanych procedur i zmierzającym do ich uniknięcia. Upředzenie lub zawiadomienie podatnika o dostrzeżonych w jego działalności nieprawidłowościach bądź wątpliwościach co do legalności przedsięwziętych poczynąń, umożliwi mu przedstawienie swojego stanowiska, wyjaśnienie motywów i celu zrealizowanych przedsięwzięć, albo skłoni do zaprzestania zakwestionowanych działań, co w konsekwencji ograniczy ich skalę. Tak skonstruowana faza wymiany informacji musi mieć wyznaczone rozsądne ramy czasowe, z jednej strony pozwalające podatnikowi na wypracowanie przemyślanej reakcji na zawiadomienie bez nadmiernej presji upływającego czasu, z drugiej, uniemożliwiającej mu przedłużanie dokonywania bezprawnych czynności czy koncentrowanie się na podejmowaniu starań zmierzających do zagwarantowania bezkarności. Terminem zakończenia postulowanego etapu relacji urząd – podatnik, spełniającym powyższe przesłanki wydaje się być jeden miesiąc, a w przypadku bardziej złożonego stanu faktycznego (i prawnego), dwa miesiące.

Skutecznym instrumentem komunikowania się aparatu skarbowego z podatnikami może stać się komunikat konkretnego organu administracji skarbowej, skierowany do ogółu bądź grupy podatników mieszkających i prowadzących działalność w obszarze jego właściwości miejscowej, zapowiadający koncentrowanie czynności analitycznych, sprawdzających i kontrolnych w określonym okresie, na wskazanych segmentach działalności gospodarczej, wyznaczonych terytorialnie rejonach lub miejscowościach albo określonych podatkach. Tego rodzaju komunikat może ujawnić swoją efektywność szczególnie w zwalczaniu (ograniczaniu) szarej strefy podatkowej. Stosunki

---

<sup>779</sup> Zob. L. Etel, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 226.

<sup>780</sup> D. Strzelec, *O podatki przychodów nieznanego pochodzenia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, Warszawa 2015, s. 148-153, także: A. Olesińska, *Polskie prawo...op.cit.*, s. 245-247, 250-256.

podatkowoprawne między urzędem a obywatelem zwykle, poza indywidualnymi przypadkami objętymi wdrożonym postępowaniem, mające charakter statyczny, ulegną okresowemu zdynamizowaniu. Zademonstrowanie zamierzeń administracji skarbowej z pewnością wywoła mobilizację wszystkich osób objętych planowanymi czynnościami, w tym zaniżających obroty w firmach funkcjonujących legalnie oraz działających poza rejestracją i nielegalnie, przynosząc w efekcie przynajmniej czasowe ograniczenie ich szkodliwej aktywności. Podatnicy wykonujący swe zobowiązania będą mogli wykorzystać treść komunikatu do przejrzenia i uporządkowania bieżących spraw podatkowych.

## **8. Propozycje zmian modelu kształcenia kadr na potrzeby aparatu skarbowego i innych podmiotów obrotu prawnofinansowego**

Finanse publiczne i niepubliczne oraz regulujące je normy prawa finansowego stale się rozszerzają, wkraczając do sukcesywnie pojawiających się dziedzin ludzkiej działalności i wchłaniając je. W okresie międzywojennym prawo skarbowe obowiązywało w stosunkowo wąskim zakresie, ograniczonym do regulowania publicznej gospodarki budżetowej. Nie obejmowało ono wówczas przepisów prawa bankowego, będącego gałęzią prawa handlowego. Powojenne zmiany stosunków społeczno – gospodarczych min. nacjonalizacja banków i innych instytucji finansowych skutkowały rozszerzeniem działalności finansowej poza tradycyjny budżet państwa, na państwowy aparat bankowy i ubezpieczeniowy oraz przedsiębiorstwa państwowe i uregulowaniem prawnym funkcjonowania tych podmiotów<sup>781</sup>. Sfera unormowań prawnofinansowych radykalnie powiększyła się w warunkach gospodarki wolnorynkowej, co doprowadziło do ich rzeczywistej wszechobecności (omniprezencji) w różnorodnych formach społecznej aktywności. Wzrost znaczenia finansów publicznych i prawa finansowego wynika również z zachodzących procesów autonomizacji, rozwoju, a także emancypacji jego poszczególnych gałęzi. W różnych fazach tego procesu znajdują się międzynarodowe prawo finansowe, prawo podatkowe, celne i bankowe, które jest kompleksową dziedziną prawa publicznego i prywatnego<sup>782</sup>. Wyodrębnione jest prawo dewizowe oraz budżetowe z modułami państwowym i samorządowym, odpowiadającymi różnemu zakresowi i charakterowi sprawowanej przez te związki publicznoprawne władzy

---

<sup>781</sup> M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 8.

<sup>782</sup> E. Ruśkowski w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne ...*, op. cit., s. 128.



publicznej<sup>783</sup>. Normy prawa materialnego generują uzupełniające normy proceduralne, zwykle z rysującą się tendencją do odrębnej kodyfikacji. Wszystkie wymienione legislacje, o różnym stopniu autonomizacji czy emancypacji, posiadają wszakże niewątpliwie inicjujący ich powstanie, wspólny rdzeń finansowy.

Przedstawione wyżej uwagi i propozycje stworzenia nowych bądź korekty istniejących instrumentów prawnych, ale również zwykle codzienne obserwacje realiów życia gospodarczego i związanego z nim funkcjonowania prawa finansowego oraz niebywałej dynamiki rozwoju finansów publicznych wskazują, z jednej strony, na potrzebę posiadania przez państwo kompetentnego i sprawnego korpusu urzędniczego, wyspecjalizowanego w problematyce finansowoprawnej, obsługującego wzrastający obrót gospodarczy w aspekcie podatkowym i chroniącego w tym zakresie interesy państwa. Z drugiej strony niezbędne jest stworzenie odpowiednio licznej grupy prawników o podobnych kwalifikacjach, dostępnej dla podmiotów funkcjonujących w gospodarce. Reakcją na niedostatki w tym obszarze jest pojawienie się wzrastającej ciągle liczby autorów poruszających praktyczne i teoretyczne problemy publicznej gospodarki finansowej, uwzględnianie i często poszerzanie programów uczelni o przedmioty z zakresu finansów publicznych, a także rosnąca liczba katedr zajmujących się tą problematyką na uczelniach ekonomicznych. Dotychczasowe podstawowe nurty badań tematyki finansów publicznych uzupełniane są o nowe kategorie zainteresowań naukowych tj. finanse samorządu terytorialnego, skalę deficytu budżetowego, gospodarkę pozabudżetową i parabudżetową czy dopuszczalność pomocy publicznej dla przedsiębiorstw<sup>784</sup>.

Niezbędne wydaje się być w tym kontekście zreformowanie studiów prawniczych poprzez stworzenie, obok istniejących tradycyjnych kierunków, także kierunku prawnofinansowego, kształcącego kadry przede wszystkim na potrzeby organów administracji skarbowej, banków, czy izb obrachunkowych oraz rozrastającej się gospodarki. Poczynione obserwacje, w tym sytuacji przedstawione wyżej uprawniają do stwierdzenia, iż dotychczasowy system kształcenia prawników nie zasila w dostatecznym stopniu rynku pracy fachową kadrą. Wyodrębnienie kierunku finansowo prawnego na uniwersyteckich wydziałach prawa stworzyłoby możliwość pozyskania w relatywnie krótkim czasie odpowiadającej oczekiwaniom, profesjonalnej, dynamicznej i nowoczesnie wykształconej grupy prawników

---

<sup>783</sup> J. M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s.16.

<sup>784</sup> H. Sochacka – Krysiak w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne ...*, op. cit., s. 118 – 119.

finansowców. Jedynie bowiem tak ukształtowana kadra dobrze opłacanych specjalistów<sup>785</sup> może sprostać wyzwaniu stworzenia i realizowania skutecznego modelu karnego skarbowego, opartego na współpracy administracji skarbowej z obywatelem. Kilkudziesięcioletnie dokonania polskiej nauki prawa finansowego a także dorobek naukowy i dydaktyczny autorów wywodzących się ze środowisk tradycyjnych ośrodków uniwersyteckich oraz nowo utworzonych w II połowie ubiegłego wieku, ale już okrzepłych kadrowo ośrodków akademickich, zwłaszcza wytworzony w okresie ostatniego ćwierćwiecza, umożliwia obiektywnie szybkie uruchomienie tak skonstruowanego kierunku studiów<sup>786</sup>. Wymagać to będzie przeprowadzenia jedynie nieskomplikowanych przedsięwzięć organizacyjnych.

## **9. Powiązanie proponowanych rodzajów norm w harmonijny system motywacyjno-skutkowy**

Przedstawione propozycje i postulaty co do kierunków zmian systemu podatkowego i przede wszystkim karnego skarbowego, polityki kształcenia kadr resortu finansów a także korekty wybranych norm prawnych układają się w nowy, ulepszony model ochrony dochodów podatkowych budżetu państwa. Kanwą tak skonstruowanego modelu jest uznanie, iż najlepszym sposobem ochrony dochodów podatkowych jest przemyślana i możliwie szeroko zakreślona ochrona aktywności podatnika, postrzeganego jako kluczowy element fundamentu finansowego państwa. Podatnika funkcjonującego w przyjaznym środowisku gospodarczym, pozostającego w partnerskich i - dzięki wykorzystaniu utworzonych systemów teleinformatycznych - bieżących relacjach z organem podatkowym, przez niego monitorowanym, ostrzegającym, zawiadamianym i pouczanym o konsekwencjach dostrzeżonych w jego działaniach nieprawidłowości. Kadre tak zorientowanych organów podatkowych winni stanowić pracownicy o specjalistycznym uniwersyteckim wykształceniu prawnofinansowym, sprawnie posługujący się współczesnymi technologiami informatycznymi. Ich podstawowym zadaniem powinno być możliwie najdłuższe podtrzymywanie przedsiębiorstwa podatnika, poprzez m.in. doradztwo, podejmowanie decyzji o przyznaniu ulg czy okresowym zawieszeniu bądź odroczeniu terminu uiszczenia należności publicznoprawnej stosownie do zaistniałych okoliczności, by nadal mógł wykonywać zobowiązania podatkowe. Dostępne podatnikowi winny być objaśnienia

---

<sup>785</sup> W 2016 roku urzędnik skarbowy zajmujący się merytorycznymi sprawami zarabia od 2000 do 2300 zł brutto. *Pis stworzy nową służbę. Rewolucja w skarbowce*, <http://www.fakt.pl/finanse> (dostęp 19.04.2016r.).

<sup>786</sup> E. Ruśkowski w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne ...*, op. cit., s. 121 -127.

podatkowe zawierające opisy najczęściej występujących w praktyce sytuacji rodzących wątpliwości interpretacyjne. W przypadku utrzymywania się takich niejasności i niejednoznaczności podatnik winien mieć uprawnienie zwrócenia się do kierownika właściwego organu administracji skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej i uzyskać ją w relatywnie szybkim terminie. Opinia zabezpieczająca powinna być opracowywana przez naczelnika urzędu skarbowego przy wykorzystaniu dotychczasowego dorobku orzeczniczego izb skarbowych wynikającego m.in. z wydawania interpretacji indywidualnych i sądów administracyjnych.

Instytucja mediacji skarbowej, kluczowa dla postulowanego modelu, tworzy alternatywny lub suplementarny wobec postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe sposób rozstrzygania sporów. Postępowanie mediacyjne powinno być sprawne, tanie i chroniące podmioty, które je zainicjowały. Inicjowanie postępowania mediacyjnego powinno należeć do uprawnień stron. Katalog skodyfikowanych podatkowych deliktów skarbowych nie może być rozbudowany. Wymienione w nim czyny zabronione powinny zawierać jasne, czytelne i zrozumiałe dyspozycje, co przyspieszy i ułatwi upowszechnienie wiedzy o ich treści. Ostatecznym posunięciem aparatu państwa, uzasadnionym w przypadkach rażącego naruszenia prawa, jest reakcja karna. Kroki karne podjęte wobec podatnika muszą być jednak wyważone i dostosowane do rangi popełnionego przekroczenia prawa, sytuacji podatnika i jego otoczenia oraz możliwości maksymalnego zmniejszenia ponoszonych przez organy publiczne kosztów związanych z wykonywaniem kary bądź środków karnych. Powinny uwzględniać wykorzystanie warunków do wykonywania kar i środków karnych o charakterze majątkowym. Najczęściej orzekaną, obok kary grzywny, powinna być kara ograniczenia wolności, zwłaszcza w jej nowych formach: dozoru elektronicznego i aresztu domowego, ale również kary pracy i potrąceń z wynagrodzenia. System penitencjarny ukierunkowany na przywrócenie ukaranemu podatnikowi umiejętności funkcjonowania gospodarce winien mu ułatwiać ponowne w niej zainstalowanie. Przedstawione propozycje dotyczą oczywiście typowych, najczęściej występujących w praktyce przestępstw podatkowych i popełniających je podatników. Nie odnoszą się do sprawców przestępstw najbardziej niebezpiecznych, powodujących olbrzymie, często trudne do oszacowania szkody finansowe. Sprawcy należący do tego środowiska przestępczego muszą być ścigani z całą surowością prawa karnego skarbowego i właśnie na ich działalności winna być przede wszystkim skupiona uwaga aparatu skarbowego, organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości.

Reasumując, najbardziej obrazowo można określić, iż aparat państwa musi dysponować dwiema różnymi procedurami, swoistymi dwiema prędkościami, wykorzystywanymi stosownie do ujawnionej skali naruszeń prawa i towarzyszących im okoliczności.

## **10. Wnioski**

Powstrzymanie nadmiernej represyjności polskiego systemu karnego skarbowego i stworzenie nowej jakości i standardów stosunków między podatnikiem a organem podatkowym wymaga także nowej architektury kary ograniczenia wolności, o powiększonym katalogu jej zróżnicowanych wymienionych wcześniej form, z możliwością orzekania na wielokrotnie dłuższy okres, dostosowanych do indywidualnej sytuacji rodzinnej, zawodowej i majątkowej sprawcy deliktu skarbowego. Należy również dopuścić możliwość samoistnego orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej, ściągnięcia równowartości pieniężnej korzyści majątkowej, zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska. Samodzielne orzeczenie wymienionych środków karnych może okazać się wystarczające i spełnić cele kary, a ponadto skutkowałoby ich wymierzaniem w znacznie szerszej skali stanowiąc realną alternatywę dla kar głównych. Złagodzony i uelastycznienie modelu karnego skarbowego wymaga także zmodyfikowania konstrukcji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, skazania bez rozprawy oraz skróconej rozprawy poprzez likwidację ograniczeń w ich stosowaniu. Niezbędne jest uprawnienie do ich zastosowania również wobec przyjęcia zobowiązania oskarżonego do uiszczenia w określonym terminie uszczuplonej należności publicznoprawnej oraz usunięcie skutecznej blokady tych trybów postępowania przez sprzeciw interwenienta. Postulaty w tym zakresie wpisują się w potrzebę wyposażenia organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości w instrumenty uprawniające do nawiązania rzeczowego dialogu z podatnikiem i poszerzające zakres sędziowskiej swobodnej oceny dowodów, stwarzając możliwość podjęcia przez sąd roztropnych i elastycznych decyzji dostosowanych do rozpoznawanej sytuacji podatnika i podmiotu uprawnionego do uzyskania należności publicznoprawnej.

Fundamentalnym instrumentem w postulowanym modelu jest mediacja między urzędem skarbowym lub organami administracji skarbowej uprawnionymi do prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia

skarbowe a oskarżonym, podejrzanym bądź podejrzanym o ich popełnienie. Brak możliwości stosowania sprawdzającej się w innych procedurach instytucji nie leży w dobrze pojętym interesie finansowym państwa. Zasadne jest jej osadzenie (przywrócenie) w procedurze karnej skarbowej a nawet rozszerzenie jej stosowania na etapie postępowania sprawdzającego. W sytuacji znalezienia rozwiązania zabezpieczającego interes finansowy państwa, j.s.t. czy innego podmiotu. stanowiłoby tamę dla wszczynania długotrwałych i nieefektywnych postępowań. Dostrzegając wątpliwości o charakterze doktrynalnym i terminologicznym dotyczące strony pokrzywdzonej deliktami skarbowymi, zważywszy ważkość celów możliwych do uzyskania, uzasadnione jest podjęcie próby modyfikacji zawartej w k.p.k. instytucji mediacji i jej dostosowanie do realiów skarbowych. Mediacja skarbowe w proponowanym kształcie, obok wymiernych oszczędności ekonomicznych stron sporu łagodziłaby również napięcia między podatnikiem a urzędem i budowała pożądany społeczny klimat wzajemnych relacji, realizując przy tym jeden z celów UE jakim jest podniesienie poziomu kultury prawnej w krajach członkowskich poprzez m.in. oparcie dialogu społecznego na wymianie poglądów i kompromisie w przeciwieństwie do kategorycznych rozstrzygnięć organów władzy.

Atutem postulowanego modelu są relatywnie niskie koszty jego zainstalowania w aktualnym porządku prawnym. Model wykorzystuje dotychczas działające służby państwowe i opiera się na funkcjonujących w wymiarze sprawiedliwości i organach ścigania technologiach. Korzyści państwa jakie może przynieść liberalizacja polityki karnej w zakresie przestępstw podatkowych i racjonalizacja obecnego systemu skarbowego w pełni uzasadniają poniesienie ewentualnych, związanych z tymi procesami ograniczonych kosztów.

Proponowane brzmienie nowych przepisów prawa karnego skarbowego materialnego i procesowego, modyfikacje i korekty przepisów dotychczasowych powiązane w przedstawiony koherentny, uporządkowany system z postulowanymi zmianami w ordynacji podatkowej, w polityce edukacyjnej państwa i polityce kadrowej resortu finansów, stwarzają szansę zrealizowania celu w postaci skutecznego zabezpieczenia dochodów podatkowych przez deliktami podatkowymi.

## Podsumowanie i wnioski końcowe

Konieczność zreformowania systemu podatkowego i przebudowy struktury aparatu skarbowego jest dostrzegalna przez wiele środowisk od wielu lat, co zaowocowało opracowywaniem projektów aktów prawnych przewidujących wprowadzenie zmian w tym zakresie. Nie wszystkie nowe instytucje (np. podatkowy asystent podatnika) i modyfikacje dotychczasowych okazały się trwałe, inne nie doczekały się realizacji, wskutek dokonujących się w kraju przemian politycznych. Podejmowane działania reformatorskie nie obejmowały wszakże dotąd dziedziny prawa karnego skarbowego, które często jest ostatnim, najbardziej dramatycznym i dotkliwym dla podatnika etapem reakcji państwa na naruszenie prawa, finalizującym procedurę zainicjowaną czynnościami organu podatkowego. Przedstawiony w rozprawie model zabezpieczenia dochodów podatkowych budżetu państwa stanowi próbę kompleksowego ujęcia reformy wszystkich segmentów obszaru kreowanego przez relacje podatkowe między urzędem a podatnikiem.

Ostatnio nadal podejmowane są doraźne działania naprawcze, jednak konsekwentnie ograniczone do wybranej problematyki bądź zagadnienia. Krokiem w dobrym kierunku jest sygnalizowane przez resort finansów przeorientowanie działalności administracji skarbowej poprzez skoncentrowanie jej na podmiotach z premedytacją uchylających się od opodatkowania bądź funkcjonujących w szarej strefie. Deklarowane jest zmniejszenie liczby kontroli podatników rzetelnie, ale też błędnie rozliczających się z fiskusem, które stanowiły kanon działania administracji podatkowej i którym bezzasadnie przypisywano funkcję prewencyjną. Priorytetem ma być skuteczność kontroli przeprowadzanych w środowiskach i branżach rozpoznanych jako wiodące w procederze uszczuplania podatków.<sup>787</sup> W sferze deklaratywnej zasady te zostały podtrzymane przez nowe kierownictwo resortu finansów.

---

<sup>787</sup> MF do takich branż zalicza m.in. doradztwo marketingowe i budownictwo. Według ówczesnego wiceministra finansów J. Kapicy dotychczasowe kontrole nie przyniosły spodziewanych efektów, niepotrzebnie przy tym ingerując w działalność podatników. Koszt takich kontroli był często wyższy niż ujawnione w ich wyniku niewielkie uszczuplenia podatkowe. Model działania prowadzący do sukcesywnego ograniczania liczby kontroli i przesunięcia akcentów na ich efekt, został wprowadzony kilka lat temu w Służbie Celnej. *Kapica: administracja podatkowa zmniejszy ingerencję wobec rzetelnych podatników* <http://biznes.onet.pl/podatki> (dostęp 12.02.2015). W 2015 r. inspektorzy kontroli skarbowej w wyniku 9412 kontroli wykryli nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na kwotę 18.545,6 mln zł i udaremnili próby nienależnego zwrotu VAT na kwotę 167,9 mln zł. *Sprawozdanie roczne. Kontrola skarbowa w 2015 r.* s. 2-3, MF DKS, Warszawa luty 2016 r. W chwili finalizowania pracy pełne dane za rok 2016 nie były dostępne. MF podało do publicznej wiadomości, że w trzech kwartałach 2016 r. zwiększono wpływy z PIT, CIT i VAT o ok. 13 mld zł. Wywiad szefa Służby Celnej M. Banasia dla PAP w dniu 30 października 2016 r. [www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow](http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow) (dostęp 6.02.2017).

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej uchwalona w dniu 16 listopada 2016 r.<sup>788</sup> weszła w życie 1 marca 2017 r. Utworzona ustawą Krajowa Administracja Skarbowa łączy w jedną służbę dotychczas odrębnie działające urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej i służbę celną. Przedsięwzięcie to ma w zamierzeniu zlikwidować rozproszenie struktur skarbowych, które zostało uznane za główny powód niewydolności aparatu skarbowego. Ponadto ma poprawić jakość zarządzania w tym sektorze oraz usprawnić wymianę informacji między poszczególnymi sektorami. Niepokojący jest jednak zamiar uprawnienia naczelników projektowanych urzędów celno-skarbowych do wydawania decyzji w pierwszej instancji, a także rozpoznawania odwołań od tych decyzji, co z pewnością wywoła wątpliwości co do obiektywizmu i równości stron postępowania.<sup>789</sup> Konieczne wydaje się wyposażenie dyrektora nowo ustanowionej izby administracji skarbowej, mającego zastąpić dotychczasowych dyrektorów izb celnych, skarbowych i urzędów kontroli skarbowej, w uprawnienia do rozpoznawania takich odwołań. Powstrzymując się od generalnej oceny podejmowanych działań, wskazać należy na ich podstawowy mankament w postaci wycinkowości regulacji, nie obejmującej kwestii wyposażenia nowej administracji skarbowej w odpowiednie narzędzia ułatwiające kontakty z podatnikami, nie pozostającymi, według deklaracji, w centrum zainteresowania organów skarbowych. Wadą nowego systemu jest jego jednostronność, polegająca na koncentrowaniu się na strukturach administracji skarbowej i osiąganiu przez nią celów w postaci zwiększenia wpływów z podatków, z jednoczesnym niedocenianiem pozycji podatnika będącego ich źródłem. Kolejnym więc krokiem reformy administracji skarbowej powinno być jej istotne wzmocnienie. W tym zakresie możliwe do wykorzystania są prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego nad projektem ordynacji podatkowej.<sup>790</sup> Postuluje się w nim utworzenie katalogu praw i obowiązków podatnika i sformułowanie zasad ogólnych prawa podatkowego, m.in. już istniejących w systemie tego prawa, jak zasada legalizmu, zaufania podatnika do organów podatkowych i uzupełniająca ją zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, czy zakazu nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową. Dopełnieniem tej ostatniej zasady winna być reguła ochronna przez zmianami orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych i interpretacji przepisów

---

<sup>788</sup> Dz.U z 2016 r. poz. 1947.

<sup>789</sup> Przedstawiciel resortu finansów paradoksalnie tłumaczy to rozwiązanie jako realizację zasady dwuinstancyjności, której istota, jego zdaniem, polega na zapewnieniu podatnikowi prawa do dwukrotnego rozpoznania sprawy. Więcej na ten temat: *Banaś: utworzenie KAS zwiększy efektywność służb skarbowych*, <http://biznes.onet.pl/wiadomosci/finanse> (dostęp 3.11.2016 r.).

<sup>790</sup> *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Warszawa 24 września 2015 r., numer projektu w wykazie prac legislacyjnych RM – ZA 35. Projekt przyjęty przez RM w dniu 13 października 2015 r. [legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/](http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/), (dostęp 4.11.2016).

przez urzędników podatkowych. Wzmocnieniem pozycji podatnika i jednocześnie złagodzeniem dwubiegunowych, konfrontacyjnych relacji z urzędem byłoby normatywne wyeksponowanie współdziałania i porozumienia podatnika z organem podatkowym, będącego wynikiem mediacji podatkowej. Gwarancję równoważenia sytuacji prawnej podatnika i kompetencji organów podatkowych stanowić winna „obudowa” instytucjonalna, materializująca się w ułatwionym dostępie do usług prawnopodatkowych świadczonych przez specjalistów wyedukowanych w egzekwowaniu uprawnień podatników, bądź w powołaniu Rzecznika Praw Podatnika,<sup>791</sup> ewentualnie rozszerzeniu zainteresowania Rzecznika Praw Obywatelskich i przesunięciu jego aktywności na ten obszar. Projektowane zmiany w prawie karnym skarbowym<sup>792</sup> powinny wyeksponować kompleksowość prezentowanego w pracy modelu zabezpieczeń i zaowocować wzmocnieniem jego atrakcyjności. Proponowane zmiany przepisów karnych skarbowych i wkomponowanie w system przepisów koncyliacyjnych zmienią obecny model stosunku urząd – podatnik poprzez przesunięcie akcentów z jednostronnego kategoryzmu i arbitralności na dwustronny dialog zmierzający do znalezienia konsensusu. Przekształcenie systemu prawnego regulującego te relacje służyć ma możliwie najdłuższemu podtrzymywaniu aktywności rynkowej podmiotów gospodarczych i ograniczaniu stosowania surowej, ostatecznej reakcji karnej do sprawców ewidentnie naruszających prawo podatkowe i nakierowanych na uzyskanie nieuprawnionych przysporzeń majątkowych w wielkiej skali, ze szkodą dla interesów finansowych państwa. Normy umożliwiające wykorzystanie technologii informatycznych do automatycznego poboru podatków, normy perswazyjne oparte na wymianie informacji między podatnikiem a urzędem oraz normy nierepresyjne, stanowią rdzeń modelu uzupełniony o postulaty dotyczące zmian systemu kształcenia kadr na potrzeby aparatu skarbowego oraz pozostałych podmiotów obrotu prawnofinansowego.

---

<sup>791</sup> B. Brzeziński *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej* w: J. M. Salachna, K. Stelmaszczyk, P. Borszowski (red.), *Prawo i administracja dla regionu. Nr 4. Zagadnienia prawnofinansowe*, Wałbrzych 2016, s. 139.

<sup>792</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw z dnia 12 lipca 2016 r. zawiera propozycje wprowadzenia do k.k. przepisów karnych skarbowych zawierających w opisie czynu sformułowania odsyłające do u.p.t.u. bądź posługuje się terminami typowymi dla prawa karnego skarbowego np. „należność publicznoprawna”. Przewiduje odpowiedzialność do 8 lat pozbawienia wolności za posługiwanie się fałszywymi fakturami lub przerabianie faktur „mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej”, od 3 lat pozbawienia wolności gdy należność publicznoprawna jest wielkiej wartości oraz od 5 do 15 albo 25 lat pozbawienia wolności gdy jej wartość stanowi pięciokrotność mienia wielkiej wartości. Mimo regulowania materii karnej skarbowej projekt nie zawiera propozycji zmian przepisów k.k.s., który nie przewiduje m.in. zbrodni skarbowej. Numer projektu z wykazu prac legislacyjnych i programowych RM: UD 107, [legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288207/katalog/12370133#12370133](http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288207/katalog/12370133#12370133), Nr druku sejmowego: 1186, [sejm.gov.pl](http://sejm.gov.pl) (dostęp 7.12.2016).



\* \* \*

W stosunku do sformułowanych we wstępie problemów badawczych i też dostosowanych do kolejności rozdziałów rozprawy należy sformułować następujące odpowiedzi i postulaty:

1. Funkcjonujące w obecnym systemie ochrony interesów finansowych państwa regulacje karne skarbowe nie wywierają istotnego pozytywnego wpływu na wielkość dochodów podatkowych i skalę uszczupień podatkowych.
2. Katalog przestępstw podatkowych jest rozbudowany nieadekwatnie do rzeczywistych zagrożeń. Niektóre przepisy są praktycznie martwe bądź wykorzystywane incydentalnie. Część przepisów posiada rozbudowaną kazuistyczną dyspozycję, co jest zrozumiałe w przypadku przestępstw akcyjnych, wszakże nie ma uzasadnienia w konstrukcji innych przestępstw podatkowych. Mało czytelne, często nieznacznie różniące się dyspozycje niektórych deliktów wymagają korekt poprawiających ich przejrzystość i przystępność a także, poprzez syntetyczną kompozycję w jednym przepisie, w konsekwencji zredukują liczbę czynów zabronionych.
3. Dominująca w obecnym systemie karnym skarbowym represyjność winna zostać ograniczona do sprawców najpoważniejszych przestępstw skarbowych przy jednoczesnym złagodzeniu i, w niektórych wypadkach zniesieniu sankcji karnych za pospolite występki skarbowe o mniejszej dolegliwości dla publicznego interesu finansowego.
4. Analiza modeli systemów karnych skarbowych funkcjonujących w innych państwach, przeprowadzona w rozdziale IV pracy wskazuje, iż podejmowane w tych państwach próby znalezienia optymalnych konstrukcji procedur podatkowych i karnych skarbowych zasługują na wykorzystanie w polskim systemie prawa karnego skarbowego.

Szczególnie przekonujący jest przykład Australii, gdzie w relacjach między urzędem a podatnikiem dominuje bieżący kontakt, dialog, wymiana informacji i wspólne dążenie do znalezienia konsensusu w danym sporze podatkowym. Efektem reformy australijskiej jest wzrost dyscypliny podatkowej, poprawa jakości relacji obywatel - urząd do spraw podatkowych i stosunków wewnątrz urzędu. Pouczające są doświadczenia argentyńskie, gdzie

z kolei zaostrenie sankcji przestępstw podatkowych przyniosło jedynie krótkotrwały spadek ich liczby.

Prezentowany model jest otwarty na implementację instytucji i instrumentów z powodzeniem sprawdzających się w innych krajach. W polskich realiach wprost zastosowana może być francuska zewnętrzna kontrola podmiotów o wyższym prawdopodobieństwie popełnienia oszustw podatkowych, zakładająca analizy transakcji i typizację sprawców. Innymi interesującymi narzędziami łatwymi w adaptacji są orzekane we Francji kary pozbawienia wolności w częściach, system redukcji kary w trakcie jej wykonywania poprzez bonifikaty kredytu redukcyjnego uzależnione od zachowania skazanego (np. naprawienie szkody), wykonywanie kary w dzień poza więzieniem i orzekanie kary pracy na rzecz ogółu w zwartym czasowo okresie. Spośród rozwiązań niemieckich warto zwrócić uwagę na uprawnienie prokuratora i sądu do umorzenia sprawy wobec spełnienia przez podejrzanego nałożonych na niego obowiązków w postaci naprawienia szkody, spełnienia świadczenia czy wykonania pracy lub gdy sprawa zależna od rozstrzygnięcia innego sądu, które nie nastąpiło w wyznaczonym terminie. Oryginalne jest belgijskie rozwiązanie zakładające możliwość zakończenia spornej sprawy bez zgody stron, w przypadku naprawienia szkody. Z rozwiązań włoskich godne rozważenia są redukujące karę pozbawienia wolności zwolnienie zaliczkowe i areszt domowy, które pozwalają na systematyczne zmniejszanie szkody wyrządzonej przestępstwem. Ciekawym i prostym w adaptacji instrumentem jest funkcjonujące w Austrii, zaniechanie umieszczenia informacji o skazanym w rejestrze karnym, uzależnione szczególnie od naprawienia szkody. W tym aspekcie na uwagę zasługuje, z pozoru egzotyczna, stosowana w Hiszpanii i Portugalii kara 36 godzinnego aresztu w końcu tygodnia, umożliwiająca pracę w dni robocze. Niezwykle atrakcyjne i wymagające bezzwłocznego przemyślenia nad możliwością recepcji do polskiego porządku prawnego, są brytyjskie instytucje składające się na system sprawiedliwości naprawczej, dopuszczającej odstąpienie od procesu po zrekompensowaniu szkód wyrządzonych pokrzywdzonemu. Szczególnie interesująca pod tym kątem jest umowa przyznania się do winy oraz zasady pierwszeństwa prostszego rozumowania oraz rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść administracji podatkowej stosowane przy wykładni prawa w przypadku różnych interpretacji i alternatywnych rozwiązań. Zasady mogłyby stanowić na polskim gruncie logiczne i oczekiwane uzupełnienie zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, wyrażonej

w art. 2a Ordynacji podatkowej.<sup>793</sup> Wymienione instrumenty wymagają stosownych korekt dostosowujących je do specyfiki polskiego prawa podatkowego i karnego skarbowego.

Spśród wyżej wymienionych rozwiązań zagranicznych, najbardziej pożądanymi, które powinny być wprowadzone do systemu polskiego są rozwiązania możliwe do zastosowania w przypadku wyrównania, zrekompensowania czy też stopniowego zmniejszania wyrządzonej szkody. Należy do nich brytyjskie odstąpienie od procesu, niemieckie i belgijskie zakończeniu procesu, włoskie zwolnienie zaliczkowe, iberyjski areszt w końcu tygodnia oraz francuski system redukcji kary w trakcie jej wykonywania, których zastosowanie jest uzależnione od poziomu rekompensacji wyrządzonej szkody (uszczerbku fiskalnego).

\* \* \*

Przedstawione wyżej rozważania uprawniają do stwierdzenia, iż dotychczasowy model zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi, sprowadzający się do penalizacji działań naruszających prawo i zaostrzenia represji karnej nie jest optymalny dla interesów państwa i należy go zmodyfikować bądź zastąpić modelem skuteczniejszym i przez to najbardziej korzystnym dla tych interesów. Istotą takiego modelu winno być odwołanie się do samoświadomości podatnika, prowadzenie z nim dialogu poprzez perswazję urzędniczą ukierunkowaną na maksymalne podtrzymywanie jego aktywności gospodarczej i w konsekwencji, podmiotowości podatkowej oraz sięganie po środki represji karnej skarbowej jedynie w ostateczności. Model ten powinien nadto wykorzystywać nowoczesne technologie umożliwiające monitorowanie sytuacji podatnika i automatyczny pobór podatków za pomocą narzędzi teleinformatycznych, uwalniające administrację skarbową od czynności technicznych, pozwalające skupić uwagę na działaniach merytorycznych, służących kształtowaniu pożądaných relacji podmiot – urząd.

\* \* \*

Przeprowadzone badania wykazały znikomość, czy wręcz niedostrzegalność wpływu represyjnego i rozbudowanego nieadekwatnie do zagrożeń systemu przepisów karnych skarbowych na wielkość dochodów podatkowych i rozmiar uszczupleń podatkowych. Jakkolwiek powyższa zależność nie dotyczy zorganizowanej przestępczości skarbowej, która

---

<sup>793</sup> Wskazany przepis wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Zawarta w nim zasada dotyczy rozstrzygnięcia na korzyść podatnika jedynie wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie co do okoliczności stanu faktycznego. Zob. *Interpretacja ogólna Nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa* (Dz.Urz. MF z dnia 19 stycznia 2016 r. Poz. 4).

w sposób oczywisty, choć trudny do oszacowania, szkodzi interesowi fiskalnemu Skarbu Państwa i co do której stosowanie bardziej represyjnych przepisów karnych skarbowych jest uzasadnione. Model zaprezentowany w pracy należałoby z pewnością wykorzystać w odniesieniu do pozostałych podmiotów – podatników funkcjonujących w Polsce. Przedstawione wybrane instytucje i instrumenty funkcjonujące z powodzeniem w systemach prawnych innych państw, odmiennie zabezpieczających swoje systemy podatkowe przed deliktami podatkowymi, uzasadniają możliwość recypowania wskazanych rozwiązań do istniejącego w Polsce systemu, nastawionego głównie na represję, bezzasadnie upatrywaną jako najskuteczniejszą metodę przeciwdziałania przestępstwom i wykroczeniom podatkowym. Skonstruowanie ulepszonego, krajowego modelu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi, wzbogaconego o nowe oryginalne rozwiązania oraz instytucje i narzędzia prawne stosowane w innych systemach, skuteczniej chroniących interes finansowy państwa, jest możliwe i pożądane.

\* \* \*

Postawiona we wstępie pracy teza została udowodniona. Wykazano, iż dotychczasowy funkcjonujący w kraju model zabezpieczeń przed przestępstwami i wykroczeniami podatkowymi, głównie sprowadzający się do penalizacji wszelkich działań niezgodnych z prawem i generalnego zaostrzenia represji karnej wobec wszystkich naruszających prawo podatników nie jest korzystny dla interesów państwa. Obecny model nie dokonuje selekcji zagrożeń i sprawców już we wstępnej fazie, spychając ją do ostatniego, karnego etapu postępowania i ograniczając do dopasowania do konkretnego stanu faktycznego poszczególnych postaci deliktów podatkowych. Sprawia to, że wysiłek aparatu państwowego jest rozproszony na karnym reagowaniu na wszystkie dostrzeżone naruszenia prawa podatkowego, przy zaangażowaniu środków i uruchamianiu czasochłonnych procedur często nieadekwatnych do realnego zagrożenia deliktem. Doświadczenia innych państw wskazują, że w podobnych sytuacjach racjonalne jest prowadzenie monitoringu i bieżącego dialogu urzędnika z podatnikiem, prowadzącego do znalezienia rozwiązania stabilizującego go w obrocie prawnopodatkowym i pozwalającego na wyegzekwowanie należności publicznoprawnej. Taki tryb postępowania umożliwia również skupienie uwagi i czynności na działaniach rzeczywistych sprawców najgroźniejszych przestępstw skarbowych.

Problem nierównowagi między sytuacją prawną podatnika a obejmującymi go kompetencjami administracji podatkowej jest dostrzegany przez wybitnych przedstawicieli polskiej nauki prawa finansowego. Bogumił Brzeziński w opublikowanym niedawno

artykule<sup>794</sup> występując z pozycji krytyka „Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej” opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, wykazuje ewoluowanie przepisów ordynacji podatkowej z 1997 r., których większość poprawiała sytuację administracji podatkowej względem podatnika a jedynie niewielka część poprawiała pozycję podatnika i zwykle była obwarowana ograniczeniami na korzyść administracji. Kontynuację tego procesu Autor artykułu dostrzegł w analizowanym dokumencie, mimo deklarowanego przeciwnego celu opracowanych unormowań. Autor podkreślił również istotną rolę mentalności urzędników skarbowych w kreowaniu relacji podatnik – urząd, będącej składnikiem kultury administrowania, ocenionej jako niskiej. Wskazał na potrzebę powołania instytucji rzecznika (rzeczników) praw podatnika upatrując w tym organie podmiotu uprawnionego do podejmowania interwencji w jednostkowych sprawach podatkowych. Postuluje budowę systemu ochrony praw podatnika redukującego dysproporcje w jego uprawnieniach wobec administracji podatkowej oraz wpisującego się we współczesne standardy relacji między państwem a obywatelem, zakładające zwiększanie upodmiotowienia obywateli.

Konkludując, przedstawione w pracy propozycje zmian wybranych obowiązujących przepisów oraz wprowadzenie do systemu prawnego nowych instytucji i instrumentów prawnych pozwoli na stworzenie nowego, ulepszanego modelu zabezpieczeń przed deliktami podatkowymi, tworzącego harmonijne współistnienie norm pozytywnych i represyjnych i przede wszystkim skuteczniej chroniącego interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej, co było celem rozprawy. Nie sposób nie dostrzec, że postulowane rozwiązania odwołujące się do samoświadomości podatnika, preferujące metodę perswazji urzędniczej, nakierowane na osiągnięcie konsensusu oraz dialog urzędnika z podatnikiem i nierepresyjne reakcje organów władzy na pospolite naruszenia prawa, mogą doprowadzić do zwiększenia społecznej akceptacji dla wykonywania obowiązku podatkowego oraz pogłębić identyfikację obywatela z państwem.

---

<sup>794</sup> B. Brzeziński, *O idei równoważenia...*, op.cit., s. 131-141.

## Literatura

- Adamski A., *Europeizacja prawa karnego* w: A.Adamski, J.Bojarski, P.Chrzczonec, M.Filar, P.Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości państw Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia*, Toruń 2007
- Bafia J., Mioduski K., Siewierski M., *Kodeks karny. Komentarz, t.I*, Warszawa 1987
- Bafia J., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Część I* w: J.Bafia, J.Białobrzęski, Ś.Czerlunczakiewicz, L.Hochberg, J.Kowalski, M.Kulesza, K.Sosnowski, Z.Szpakowski, I.Smietanka, J.Wiącek, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973
- Balvin J., Haburajova-Ilavska L., Kwadrans Ł., *Analiza porównawcza modeli w ramach probacji i mediacji w Republice Słowacji i Austrii*, „Probacja” nr II/2013
- Bartosiewicz A., *Przesłanki odpowiedzialności podmiotu zbiorowego-aspekty praktyczne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 2
- Beccaria C., *O przestępstwach i karach*, Warszawa 1959
- Bojarski J., *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości w Anglii i Walii* w: A.Adamski, J.Bojarski, P.Chrzczonec, M.Filar, P.Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości państw Unii Europejskiej*, Toruń 2007
- Borucka –Arctowa M., *Świadomość prawna a planowe zmiany społeczne*, Wrocław 1981
- Borucka-Arctowa M., *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967
- Borucka-Arctowa M., Woleński J., *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1997
- Borucka–Arctowa M.i in. (red.), *Prawo-Władza-Społeczeństwo-Polityka. Księga jubileuszowa profesora Krzysztofa Paleckiego*, Toruń 2006
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015
- Brzeziński B., Kalinowski M. (red.), *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2006
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015
- Brzeziński B., *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej* w: J. M. Salachna, K. Stelmaszczyk, P. Borszowski (red.), *Prawo i administracja dla regionu. Nr 4. Zagadnienia prawnofinansowe*, Wałbrzych 2016,
- Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2003
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003
- Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007
- Buchała K. *Prawo karne materialne*, Warszawa 1980
- Budohoska W., Włodarski Z., *Psychologia uczenia się*, Warszawa 1970
- Burczak K., Dębiński A., Jońca M., *Łacińskie sentencje i powiedzenia prawnicze*, Warszawa 2013

- Chrzczonowicz P., *Francja* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości państw Unii Europejskiej*, Toruń 2007
- Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia* Warszawa 1995
- Cieślak W., *Prawo karne. Zarys instytucji i naczelné zasady*, Warszawa 2010
- Czapliński W., Ostrihansky R., Saganek P., Wyrozumska A., *Prawo Wspólnot Europejskich. Orzecznictwo*, Warszawa 2001
- Czarniawska B., *Motywacyjne problemy zarządzania*, Warszawa 1980
- Czudek D., *Nowa ustawa Ordynacja podatkowa w Republice Czeskiej z ukierunkowaniem na problematykę udzielania i dostępu do informacji w administracji podatkowej* w: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010
- Długosz J., *Zasada proporcjonalności w prawie europejskim jako przesłanka kryminalizacji*, w: T. Dukiet-Nagórska (red.), *Zasada proporcjonalności w prawie karnym*, Warszawa 2010
- Dobaczewska A., *System podatkowy i zasady jego konstruowania* w: A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego* Warszawa 2014
- Dobaczewska A., *Procedury podatkowe* w: A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2014
- Dobrzański P., *Transmisja kryzysu amerykańskiego na gospodarki europejskie*, [www.bibliotekacyfrowa.pl](http://www.bibliotekacyfrowa.pl)
- Doktorowicz K., „*Koncepcja społeczeństwa informacyjnego w polityce UE*”, referat opublikowany na [winntbg.bg.agh.edu.pl](http://winntbg.bg.agh.edu.pl)
- Dominik-Ogińska D., *Ewolucja prawa unijnego w zakresie VAT* w: D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011
- Dubel L., *Historia doktryn politycznych i prawnych do schyłku XX wieku*, Warszawa 2007
- Dutheil de la Rochee J., *Wstęp do Prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2004
- Dynia E., *Integracja europejska*, Warszawa 2006
- Dziedziak W., *Sankcje prawne i moralne. Studium teoretycznoprawne*, niepublikowana praca doktorska, Lublin 1999
- Ehrlich S., *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1971
- Ekel J., *Orientacja w otoczeniu. Procesy sensoryczne* w: T. Tomaszewski (red.) *Psychologia*, Warszawa 1976
- Etel L., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008
- Filar M., *Włochy* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości państw Unii Europejskiej*, Toruń 2007
- Galster J., Witkowski Z., Witkowska K.M., *Kompendium wiedzy o Unii Europejskiej*, Toruń 2006
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2010
- Gerecka-Żołyńska A., *Udział instytucji unijnych w polskim postępowaniu przygotowawczym*, w: A.J.Szwar, J.Piskorski (red.), *Unijna polityka karna w świetle polskiego prawa*, Poznań 2010
- Gintowt-Jankowicz M., *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973
- Girdwoyń P., *Republika Federalna Niemiec* w: A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Filar, P. Girdwoyń, *Prawo karne i wymiar sprawiedliwości państw Unii Europejskiej*, Toruń 2007

- Głuchowski J. *Charakterystyka budżetu państwa* w: J. Głuchowski, R. Huterski, J. Patyk, J. Wisniewski, *Finanse publiczne*, Toruń 2005
- Głuchowski J., *Harmonizacja podatków pośrednich i bezpośrednich*, „Glosa” 1999, nr 8
- Głuchowski J. *Zagadnienia ogólne podatków* w: C. Kosikowski E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo publiczne*, Warszawa 2008
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002
- Gostyński Z., *Nowe instytucje prawa karnego nawiązujące do prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 10
- Górniok O., *Kary i środki karne w ustawie o odpowiedzialności prawnej podmiotów zbiorowych* „Apelacja Gdańska” 2003, nr 3
- Górski A., *Nadużycia finansowe i inne nieprawidłowości* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006
- Górski A., *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006
- Górski A., *Proponowane rozwiązania prawne w zakresie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006
- Grapperhaus F.H.M., *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń 2010
- Grapperhaus F.H.M., *Podatki przez wieki*, Toruń 2010
- Gruszczak A., *Europol-Europejski Urząd Policji* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006
- Gruszczak A., *Unia Europejska wobec przestępczości*, Kraków 2002
- Gruszecka D., *Przestępstwa przeciwko obrotowi handlowemu i reglamentacji gospodarczej*, w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, Warszawa 2014
- Gryniuk A., *Świadomość prawna (studium teoretyczne)*, Toruń 1979
- Gryniuk A., *Kultura prawna a świadomość prawna*, Państwo i Prawo 2002, Nr 1
- Gryniuk A., *Sankcja prawna a prawny przymus* w: G. Skąpska, J. Czapska, K. Daniel, J. Górski, K. Pałeczki (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Kraków 1992
- Grzelak A., *Europejska Sieć Sądowa w sprawach karnych* w: A. Górski, A. Sakowicz, *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006
- Grzelak A., Ostropolski T., *Przestrzeń Wolności, Bezpieczeństwa i Sprawiedliwości. Współpraca policyjna i sądowa w sprawach karnych*, Warszawa 2009
- Grzelak A., *Trzeci filar Unii Europejskiej. Instrumenty prawne*, Warszawa 2008
- Grzelak A., *Unia Europejska a prawo karne*, Warszawa 2002
- Habrak D., *Materialnoprawne aspekty odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w polskim prawie karnym*, Toruń 2008
- Harasimowicz J. *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980
- Herma C., *Likwidacja „struktury filarowej” Unii – podmiotowość prawnomiędzynarodowa UE oraz reforma systemu aktów prawa pierwotnego i wtórnego* w: J. Barcz, (red.) *Traktat z Lizbony. Główne reformy ustrojowe Unii Europejskiej*, Warszawa 2008
- Izdebski H., *Francja* w: L. Garlicki, (red.), *Sądownictwo administracyjne w Europie zachodniej*, Warszawa 1990
- Jakubowska-Hara J., Nowak C. (red.), *„Problemy aktualnej polityki karnej w Polsce na tle przeludnienia zakładów karnych”*, Warszawa 2010



- Jankowski K., *Organizacja ustroju* w: T. Tomaszewski (red.) *Psychologia*, Warszawa 1976
- Janowski J., „*Elektroniczny obrót prawny*”, Warszawa 2008
- Janus-Dębska A., *Praca na rzecz społeczności lokalnej w wybranych krajach europejskich*, „*Probacja*”, nr. IV/2013
- Jedlecka W., *Dyrektywy Wspólnot Europejskich a prawo wewnętrzne*, Wrocław 2002
- Jędrzejewski T., Masternak M., Rączka P., *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, Toruń 2003
- Kalisz A., *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007
- Klonowska A., *O zwalczaniu oszustw podatkowych na przykładzie wybranych krajów*, „*Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 546. Finanse 2009 - Teoria i praktyka. Finanse Publiczne I*”, Szczecin 2009
- Knade-Plaskacz A., *Pytania prejudycjalne do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach czysto wewnętrznych*, „*Europejski Przegląd Sądowy*” 2006, nr 1
- Kocot W.J. „*Zawarcie umowy w drodze elektronicznej wymiany danych*”, „*Przegląd Prawa Handlowego*”, 1998 nr. 4
- Kojder A., *Leon Petrażycki (29 IV 1867-15 V 1931)* w: A. Kojder, Z. Cywiński (red.), *Socjologia prawa. Główne problemy i postacie*, Warszawa 2015
- Kolańczyk K. *Prawo rzymskie*, Warszawa 1997
- Komar M., *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, Warszawa 1983
- Konarska-Wrzosek V., *Prawnokarna ochrona zdrowia somatycznego, psychicznego i moralnego społeczeństwa przed skutkami picia alkoholu* w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, Warszawa 2014
- Kosikowski C. *Budżet państwa jako kategoria historyczna, ekonomiczna i prawna* w: E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II*, Warszawa 2010
- Kosikowski C., *Pojęcie, funkcja, rodzaje dochodów publicznych* w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe* Warszawa 2008
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo publiczne*, Warszawa 2008
- Kosiński E., *Procedura budżetowa a deficyt. Zagadnienia prawne na tle porównawczym*, Warszawa 2001
- Koszowski M., *Anglosaska doktryna precedensu. Porównanie z polską praktyką orzecznictwem*, Warszawa 2009
- Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław 1982
- Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Warszawa 1958
- Kotowski W., Kurzepa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006
- Kowalik-Bańczyk K., *Komentarz do art. 94-97 TWE* w: A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*, t.2, Warszawa 2009
- Kowalski J., *Pojęcie prawa* w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa* Warszawa 1981
- Kowalski J., *Typy, formy i funkcje państwa* w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981
- Krajewski K. „*Główne tendencje polityki karnej ostatnich dwudziestu lat*” w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.) „*Problemy aktualnej polityki karnej w Polsce na tle przeludnienia zakładów karnych*”, Warszawa 2010
- Krawczuk A., *Poczet cesarzy rzymskich. Kalendarium cesarstwa rzymskiego*, Warszawa 1995
- Kremens K., *Przestępstwa gospodarcze określone w przepisach pozakodeksowych* w: M. Bojarski (red.), *System prawa karnego. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, Warszawa 2014
- Kuc B., *Zarządzanie doskonale*, Warszawa 2000

- Kuczyńska H., *Wspólny obszar postępowania karnego w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2008
- Kunicka-Michalska B., *Kara aresztu w końcu tygodnia w Kodeksie Karnym Hiszpanii i jej zmienne losy* w: Ł. Pohl (red.), *Aktualne problemy prawa karnego*, Poznań 2009
- Kunicka-Michalska B., Skupiński J. (red.), *„Alternatywy pozbawienia wolności w polskiej polityce karnej”* Warszawa 2009
- Kunicka-Michalska B., *Zarys prawa karnego Hiszpanii*, Warszawa 2009
- Kurcz B., *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004
- Kurowski L. *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976
- Kuryłowicz M., *Słownik terminów, zwrotów i sentencji prawniczych łacińskich oraz pochodzenia łacińskiego*, Kraków 2002
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W. *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych* w: L. Etel (red.) *System prawa finansowego Tom II. Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011
- Litewski W. *Rzymskie prawo prywatne*, Warszawa 1990
- Ławska-Rutkowska I., *Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* w: M. Jamróży, A. Główska, I. Ławska-Rutkowska, M. Spotowska, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, Gdańsk 2016
- Łazarowicz J., *Współpraca polskiej prokuratury z Europejskim Urzędem do spraw Zwalczenia Nadużyć Finansowych* w: C. Nowak (red.), *Organy ścigania i wymiaru sprawiedliwości a ochrona interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2008
- Machiavelli N., *Książę* w: *Książę. Rozważania nad pierwszym dziesięcioksięgiem historii Rzymu Liwiusza*, Warszawa 1993
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011
- Maniewska E., *Prowspólnotowa wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 10
- Marczak J. *Wpływ kryzysu gospodarczego (finansowego) na system podatkowy na przykładzie Hiszpanii* w: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010
- Marek A., *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1997
- Marek A., *Prawo karne*, Warszawa 2009
- Marshall G., M. Tabin (red. wyd. pol.) *Słownik socjologii i nauk społecznych*, Warszawa 2008
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995
- Melezini A., Zalewski D. *Kontrola Skarbowa. 630 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013
- Melezini M., (red.), *System Prawa Karnego. Tom 6. Kary i środki karne. Poddanie sprawcy próbie*, Warszawa 2010
- Melezini M., *Prawo Karne Skarbowe*, Warszawa 2010
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000
- Michałowska-Gorywoda K., *Podjęmowanie decyzji w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000
- Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce. Przewodnik*, Warszawa 1996
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2006
- Morek R., *„Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/52/EC z 21.5. 2008 r. o niektórych aspektach mediacji w sprawach cywilnych i handlowych: nowy etap rozwoju mediacji w Europie”*, „ADR Arbitraż i Mediacja”, 2008 Nr 3
- Morris B., w: *„Paying Back. Twenty Years of Community Service”*, Waterside Press 1994
- Motyka K., *Wpływ Leona Petrażyckiego na polską teorię i socjologię prawa*, Lublin 1993

- Moussis N., *Guide to european policies*, Rixensart 2001
- Mroczkowski R., *Obowiązek podatkowy* w: A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2008
- Mroczkowski R., *Odpowiedzialność podatkowa* w: A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów i prawa finansowego* Warszawa 2014
- Mroczkowski R., *Zobowiązanie podatkowe* w: A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów i prawa finansowego* Warszawa 2014
- Mroczkowski R., *Zobowiązanie podatkowe* w: A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2008
- Namysłowska B. (red.), *Corpus Iuris zawierający przepisy karne mające na celu ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej*, Warszawa 1999
- Namysłowska-Gabrysiak B., *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Komentarz*, Kraków 2004
- Nawrot W., *Globalny kryzys finansowy XXI wieku. Przyczyny, przebieg, skutki, prognozy*, Warszawa 2009
- Niesiołowska M., „Dlaczego nie płacimy podatków. Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania”, Warszawa 2013
- Niesiołowska M., *Konsekwencje złożoności systemu podatkowego*, „Polityka Społeczna”, nr 3/2009
- Nita A. *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* w: L. Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom II. Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Ogiński P., *Dyrektywa 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania dla spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich oraz Dyrektywa Rady 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich i przeniesienia ich statutowych siedzib do innego Państwa Członkowskiego* w: D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011
- Olesińska A. *Polskie prawo podatkowe* Toruń 2012
- Olesińska A. *Odpowiedzialność podatkowa* w: L. Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom II. Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012
- Ornowska A., *Szwajcarskie rozwiązania penalne dotyczące kary pracy na cele społeczne w kodeksie karnym i prawie karnym nieletnich*, „Probacja” nr. IV/2013
- Ostrowski K. *Prawo finansowe. Część ogólna*, Kraków 1959
- Panfil P. *Środki publiczne* w: A. Drwiłło, D. Maśniak (red.), *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009
- Paprzycki L., *Corpus Iuris a polski kodeks postępowania karnego – problematyka harmonizacji*, „Prokuratura i Prawo” 2000 nr.3
- Petrażycki L., *O nauce, prawie i moralności. Pisma wybrane*, (oprac. A. Kojder), Warszawa 1985
- Pękalski B., „Zastosowanie internetu w działaniu władzy sądowniczej w sprawach karnych”, „Elektroniczna Administracja” 2007, nr 3
- Pieniążek A., Stefaniuk M., *Socjologia prawa. Zarys wykładu*, Kraków 2005
- Płatek M., *Systemy penitencjarne państw skandynawskich na tle polityki kryminalnej, karnej i penitencjarnej*, Warszawa 2007
- Podgórecki A., *Socjologia prawa*, Warszawa 1962

- Podgórecki A., *Spoleczna znajomość prawa* w: A Podgórecki, J. Kurczewski, J. Kwaśniewski, M. Łoś, *Poglądy społeczeństwa polskiego na moralność i prawo (Wybrane problemy)*, Warszawa 1971
- Podgórecki A., *Zarys socjologii prawa*, Warszawa 1971
- Potulski J., Warylewski J., *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Komentarz*. Warszawa 2004
- Prejs E., *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej* w: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Presnarowicz S., *Raport z wizyty kwerendalnej w Radzie Stanu w Paryżu* w: idem, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010-2012*, Białystok 2012
- Presnarowicz S., *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I*. Kraków 2006
- Prusak F., *Prawo karne skarbowe* w: M. Bojarski (red.) *System Prawa Karnego Tom 11, Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, Warszawa 2014
- Prusak F., *Procedura karna skarbowa (według przepisów u.k.s.)*, Szczecin 1987
- Prusak F., *Zakres związania polskiego prawa karnego konwencją Unii Europejskiej w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich*, „Prokuratura i Prawo”, nr 6 z 2009 r.
- Pszczołowski T., *Zasady sprawnego działania*, Warszawa 1982
- Renigier H., *Bodźce prawno-finansowe* w: M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL. Instytucje ogólne. Tom I*, Wrocław 1982
- Reykowski J., *Emocje i motywacja* w: T. Tomaszewski (red.) *Psychologia*, Warszawa 1976
- Ruśkowski E., *Wpływ akcesji Polski do Unii Europejskiej na źródła prawa budżetowego i finansowego jednostek samorządu terytorialnego* w: E. Ruśkowski, J.M. Salachna *Finanse lokalne po akcesji* Warszawa 2007
- Salachna J.M., *Środki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych* w: E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II*. Warszawa 2010
- Salachna J.M., *Wieloletnia prognoza finansowa jako formalna „wytyczna” konstrukcji budżetu jednostki samorządu terytorialnego* w: J. M. Salachna (red.) *Budżet samorządowy i wieloletnia prognoza finansowa – projektowanie, wykonywanie, sprawozdawczość*, Gdańsk 2014
- Salachna J.M., *„Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym”*, Gdańsk 2012
- Salachna J.M., *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008
- Salachna J.M., *Odpowiedzialność prawnofinansowa – uwarunkowania konstrukcyjne i modele teoretyczne* w: C.Kosikowski (red.) *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010
- Salachna J.M., *Sankcje w odpowiedzialności prawnofinansowej* w: C. Kosikowski (red.) *System prawa finansowego. Tom I. Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010
- Siudaj M., *„Tax Care: izby skarbowe będą się specjalizować w interpretacjach dotyczących poszczególnych podatków”* <http://biznes.onet.pl/podatki/analizy/>
- Skąpska G., *Spoleczne podłoże postaw wobec prawa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Łódź 1981
- Skibińska E., *Prawo Unii Europejskiej z wprowadzeniem*, Warszawa 2013
- Skórzewska –Amberg M., *„Konwergencja prawa warunkiem koniecznym w społeczeństwie informacyjnym”*, artykuł opublikowany na [www.prawo.uni.wg.pl](http://www.prawo.uni.wg.pl)

- Skrzyńska D., *Charakter odpowiedzialności z art. 52 kodeksu karnego*, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 3
- Skupiński J., *„Alternatywy pozbawienia wolności w polskim systemie sprawiedliwości karnej – raport z badań prowadzonych przez Zakład Prawa Karnego Instytutu Nauk Prawnych PAN”* w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.) *„Problemy aktualnej polityki karnej w Polsce na tle przeludnienia zakładów karnych”*, Warszawa 2010
- Skupiński J., *„System środków karnych w prawie angielskim”*, „Studia Prawnicze” 1990 z. 3
- Skwirowski P., *„Podatki podbijają sieć .Wysłaliśmy 7,1 mln PIT-ów przez Internet”*. <http://wyborcza.biz/biznes> z dn. 2 maja 2015 r.
- Smith A. *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954
- Smołka M., *Pojęcie i rodzaje sankcji prawnych*, Lublin 1979
- Sochacka – Krysiak H., *Nauka finansów publicznych w Polsce* w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe* Warszawa 2008
- Sondel J., *Słownik łacińsko-polski dla prawników i historyków*, Kraków 1997
- Spotowska M., *Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania* w: M. Jamroży, A. Głowka, I. Ławska-Rutkowska, M. Spotowska, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, Gdańsk 2016
- Stankiewicz J., *Klasyfikacja dochodów i wydatków budżetu państwa* w: C. Kosikowski E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo publiczne*, Warszawa 2008
- Stankiewicz J., *Istota i zasady procedury w budżecie państwa* w: C. Kosikowski E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo publiczne*, Warszawa 2008
- Staśkiewicz W., *Socjologia prawna* w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon socjologii prawa*, Warszawa 2013
- Stefaniuk M., *Postawy wobec prawa* w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon socjologii prawa*, Warszawa 2013
- Stefański R.A., *Zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego innej osoby w kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 1
- Stępień P., *Środki penalne we Francji i Polsce. Doktryna, legislacja, praktyka*. Warszawa 2012
- Strzelec D., *Opodatkowanie przychodów nieznanego pochodzenia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, Warszawa 2015
- Studnicki F., *Przeptył wiadomości o normach prawnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze 1965, Nr 22
- Sulewski B., *Lehman Brothers: historia upadku giganta*, [www.finance.egospodarka.pl](http://www.finance.egospodarka.pl)
- Szewczyk M., *„Community service jako środek penalny w przyszłym polskim prawie karnym”* w: J. Jakubowska-Hara, C. Nowak (red.) *„Problemy aktualnej polityki karnej w Polsce na tle przeludnienia zakładów karnych”*, Warszawa 2010
- Szewczyk M., *„Czy i jaka alternatywa dla kary pozbawienia wolności”*, „Przegląd Prawa Karnego” 1992
- Szewczyk M., *Kara pracy na cele społeczne na tle rozważań o przestępstwie i karze. Studium prawnoporównawcze*, Kraków 1996
- Szustek-Janowska M., *Postępowanie podatkowe* w: W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009
- Szwarc-Kuczer M., *Kompetencje Unii Europejskiej w dziedzinie harmonizacji prawa karnego materialnego*, Warszawa 2011
- Świda W., *Prawo karne* Warszawa 1978
- Świerczyński M, Gawel J., *„Podpis elektroniczny”*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” z. 1
- Tkaczyński J.W., Potorski R., Willa R., *Unia Europejska. Wybrane aspekty ustrojowe*, Toruń 2007
- Tofler A., Tofler H., *„Budowa nowej cywilizacji. Polityka trzeciej fali”* Poznań 1996

- Turska A., „Poczucie prawne” a świadomość prawna, *Państwo i Prawo* 1961, Nr 2
- Turska A., *Meandry społecznej znajomości prawa – od obowiązku do uprawnienia*, Toruń 2006
- Tyniewicz M., *Ustawa budżetowa* w: E. Ruśkowski, J. M. Salachna (red.) *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*. Gdańsk 2014
- Utrat-Milecki J., *Sankcja* w: A. Kojder, Z. Cywiński (red.), *Socjologia prawa. Główne problemy i postacie*, Warszawa 2015
- Warylewski J., *Wstęp do nauki prawa karnego*, Gdańsk 2002
- Warylewski J., Potulski J. *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim. Komentarz*. Bydgoszcz-Gdańsk 2007
- Wasek A., *Kierunki zmian szwajcarskiego prawa karnego*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska* Vol. 24, 1977
- Weralski M., *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984
- Wiener N., „Cybernetyka i społeczeństwo”, Warszawa 1960
- Wiliński P., *Unijne organy ścigania i wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych z polskiej perspektywy* w: A. J. Szwarc, J. Piskorski (red.) *Unijna polityka karna w świetle polskiego prawa*, Poznań 2010
- Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004
- Wilk L., Zagrodnik J. *Prawo karne skarbowe* Warszawa 2009
- Winczorek J., *Skuteczność prawa* w: A. Kociołek-Pęksy, M. Stępień (red.), *Leksykon socjologii prawa*, Warszawa 2013
- Winczorek P., *Społeczne działanie prawa* w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*. Warszawa 1996
- Wójtowicz W., *Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia podatkowe* w: W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997
- Wróbel A., *Wprowadzenie do prawa Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej)*, Kraków 2002
- Wróblewski J., *Skuteczność prawa i problemy jej badania*, *Studia Prawnicze* 1980, Nr 1-2
- Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013
- Zapadka P., *Prawo podatkowe* w: A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2011
- Zieleniewski J., *Organizacja zespołów ludzkich. Wstęp do teorii organizacji i kierownictwa*, Warszawa 1982
- Zielińska E., *Polskie prawo karne a ochrona interesów ekonomicznych Wspólnot Europejskich*, „Państwo i Prawo”, 2001, nr. 1

## Inne źródła

**(opracowania, analizy, rekomendacje, projekty i uzasadnienia aktów prawnych itp.)**

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2006 roku* NIK Warszawa 2007 r. <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2007 roku* NIK Warszawa 2008 r. <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2008 roku*, NIK Warszawa 2009 <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu Państwa i założeń polityki pieniężnej w 2009 roku*, NIK Warszawa 2010 r. <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2010 roku*, NIK Warszawa 2011 r. <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2011 roku*, NIK Warszawa 2012 r. <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2012 roku* NIK Warszawa 2013 r. <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku*, NIK Warszawa 2014, <http://www.nik.gov.pl/>

*Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku*, NIK Warszawa 2015, <http://www.nik.gov.pl/>

*Gazeta Podatkowa* nr 92 ( 1029) z dnia 18 listopada 2013 r.

*Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz opodatkowania przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.* Nr ewid. 17/2003/P/02/017/KBF Warszawa 2003 r., <http://www.nik.gov.pl/>

*Informacja o wynikach kontroli postępowań urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe.* Nr ewid. 21/2012/P/11024/KBF NIK Warszawa 2012 r. <http://www.nik.gov.pl/>



*Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2010 roku* MF Warszawa 2011  
<http://www.mf.gov.pl>

*Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2011 roku* MF Warszawa 2012  
<http://www.mf.gov.pl>

*Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2012 roku* MF Warszawa 2013  
<http://www.mf.gov.pl>

*Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2013 roku* Warszawa 2014  
<http://www.mf.gov.pl>

Informacja Zastępcy Dyrektora Biura MF z dnia 28 kwietnia 2015 roku sygn. BMI 1.0136.265.2015, zawierającej zestawienia *Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2012 oraz Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy celne w latach 2008-2012* (uzyskana w trybie udostępnienia informacji publicznej)

*Interpretacja ogólna Nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa* (Dz.Urz. MF z dnia 19 stycznia 2016 r. Poz. 4).

Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi, KOM (2006) 254, s. 10

Komunikat Komisji do Rady w sprawie niektórych podstawowych kwestii mających wpływ na opracowanie strategii zwalczania nadużyć związanych z podatkiem VAT w UE, KOM (2007) 758, s. 10

M.Melezini, głos w dyskusji na konferencji „*Alternatywy pozbawienia wolności w polskiej polityce karnej*” zorganizowanej przez Zakład Prawa Karnego Instytutu Nauk Prawnych PAN w dniu 3 grudnia 2009 r. w Warszawie

*Nowa Kodyfikacja Karna. Kodeks Karny Skarbowy. Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego* Ministerstwo Sprawiedliwości Warszawa 1999

Opracowanie *Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny w latach 2006 – 2010* sporządzone przez Wydział Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości MS Warszawa 2011 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Opracowanie *Rok 2011 Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, Wydział Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości MS Warszawa 2012 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)



Opracowanie *Rok 2012 Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS Warszawa 2013 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Opracowanie *Rok 2013 Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS Warszawa 2014 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Opracowanie *Rok 2014 Prawomocnie skazani dorośli wg rodzajów przestępstw i wymiaru kary – czyn główny*, Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS Warszawa 2015 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

„Probacja” nr II/2013, nr IV/2013

projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 29 kwietnia 2013 r. MF Rządowe Centrum Legislacji <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/161550/katalog>

projekt rozporządzenia ministra finansów w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 3 grudnia 2014 r. MF Rządowe Centrum Legislacji, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/>

publikacja *MR chce wprowadzić objaśnienia podatkowe*, <http://biznes.onet.pl/podatki>

publikacja *MF: firmy z branży elektronicznej narażone na przestępstwa dot.VAT* <http://biznes.onet.pl/podatki>

publikacja *Pis stworzy nową służbę. Rewolucja w skarbowce*, <http://www.fakt.pl/finanse>

publikacja *Kapica: administracja podatkowa zmniejszy ingerencję wobec rzetelnych podatników* <http://biznes.onet.pl/podatki>

publikacja *Banaś: utworzenie KAS zwiększy efektywność służb skarbowych*, <http://biznes.onet.pl/wiadomosci/finanse>

*Regulamin dyscyplinarny Sił Zbrojnych PRL* Szt.Gen. 501/70 Wydawnictwo MON Warszawa 1970

Rekomendacja Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego dotyczące podatków bezpośrednich. *Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning*, C(2012)8806; [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs](http://ec.europa.eu/taxation_customs)

*Relationship between Scientific Research and Criminal Policy*, referat P.Tornudd na VI Kongres Międzynarodowego Stowarzyszenia Kryminologów, Madryt 1971

Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr. 45/110 z dn.14 grudnia 1990 r. Archiwum Kryminologii 1994 t. XX s.193-203

rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 22 grudnia 2014 r. (druk sejmowy nr 3032)

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2006 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2007 r., <http://www.archbip.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2007 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2008 r., <http://www.archbip.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2008 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2009 r., <http://www.archbip.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2009 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2010 r., <http://www.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2010 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2011 r., <http://www.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2011 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2012 r., <http://www.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2012 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2013 r., <http://www.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie. Kontrola Skarbowa w 2013 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2014 r., <http://www.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie roczne. Kontrola Skarbowa w 2014 r.* Departament Kontroli Skarbowej MF Warszawa 2015 r., <http://www.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2007 r.* z dn. 27 maja 2008 r. <https://www.premier.gov.pl>

*Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2008r.* z dn. 29 maja 2009 r <http://www.archbip.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 r.* z dn. 31 maja 2010 r <http://www.archbip.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2012 r.* z dn. 31 maja 2013 r <http://www.archbip.mf.gov.pl>

*Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2014 r., Część I, Rozdział 2, Dochody budżetu państwa s. 37-39, Część II, Budżet środków europejskich, s.263.* <http://www.mf.gov.pl>

*Ustawa budżetowa na rok 2009. Uzasadnienie, Uzasadnienie ustawy budżetowej na 2009 rok w układzie zadaniowym.* Rada Ministrów Warszawa, wrzesień 2008. <http://www.mf.gov.pl>

*Ustawa budżetowa na rok 2013. Uzasadnienie. Tom I,* Rada Ministrów Warszawa, wrzesień 2012 r. <http://www.mf.gov.pl>

*Ustawa budżetowa na rok 2014. Uzasadnienie.* RM, Warszawa wrzesień 2013  
<http://www.mf.gov.pl>

*Uzasadnienie do Projektu z dnia 3 grudnia 2014 r. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego* MF Rządowe Centrum Legislacji <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/>

*Uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej na 2009 rok w układzie zadaniowym,* MF Warszawa 2009.10.01, <http://www.mf.gov.pl>

*Uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej w układzie zadaniowym.* MF, Warszawa 2009.10.01. <http://www.mf.gov.pl>

*Uzasadnienie do ustawy budżetowej na 2008 r.* Rada Ministrów Warszawa 2007  
<http://www.mf.gov.pl>

*Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2012, tom I.* RM Warszawa 2011  
<http://www.mf.gov.pl>

*Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych* (druk sejmowy nr 706, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl))

*Założenia projektu budżetu państwa na rok 2011* RM Warszawa lipiec 2010 r.

*Założenia projektu budżetu państwa na rok 2012,* RM Warszawa, kwiecień 2011

*Założenia projektu budżetu państwa na rok 2014.* RM, Warszawa, czerwiec 2013 r.

*Zestawienie Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2006, godz.24.00,* CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2007 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

*Zestawienie Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2007, godz.24.00,* CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2008 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

*Zestawienie Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2008, godz.24.00,* CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2009 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

*Zestawienie Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2009, godz.24.00,* CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2010 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Zestawienie *Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2010, godz.24.00*, CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2011 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Zestawienie *Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2011, godz.24.00*, CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2012 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Zestawienie *Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2012, godz.24.00*, CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2013 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Zestawienie *Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2013, godz.24.00*, CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 2014 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Zestawienie *Kodeks karny skarbowy z dn. 10-09-1999. Orzeczenia wykonywane obecnie, wykonane lub do wykonania podczas aktualnego pobytu osób pozbawionych wolności. Stan w dniu 31.12.2014, godz.24.00*, CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 08.01.2015 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

Zestawienie *Kodeks Karny Skarbowy z dn.10.09.1999 r.. Początek odbywania kary w 2014 roku*. CZSW Biuro Informacji i Statystyki Warszawa 15.10.2015 (uzyskane w trybie udostępnienia informacji publicznej)

zestawienie *Liczba dokumentów złożonych do systemu e-Deklaracje w latach 2008-2015* MF Warszawa 2016 [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl)

zestawienie *Wybrane deklaracje przyjęte w roku 2015* MF Warszawa 2016 [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl)

„Zeszyty naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 1/2013, NSA Warszawa 2013

## Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, sprost.: Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319, zm. Dz.U. z 2006 r., Nr 200, poz.1471, Dz.U. z 2009 r., Nr 114, poz. 946)
- Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, tekst skonsolidowany, (Dz.Urz. C 326 z 2012 r., s. 47)
- Traktat z dnia 7 lutego 1992 r. o Unii Europejskiej, tekst skonsolidowany, (Dz.Urz. C 326 z 2012 r., s. 13)
- Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych sporządzony w Nowym Jorku i przyjęty przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w dniu 19 grudnia 1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167)
- ustawa z dnia 23 kwietnia 1920 r. o ograniczeniach w sprzedaży napojów alkoholowych (t.j. Dz.U. z 1922 r. Nr 35, poz.299)
- ustawa karna skarbowa z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U. z 1926 r., Nr 105, poz. 609)
- ustawa z dnia 21 marca 1931 r. o ograniczeniu w sprzedaży, podawaniu i spożyciu napojów alkoholowych (przeciwalkoholowa) (Dz.U. Nr 51, poz. 423 ze zm.)
- ustawa z dnia 18 marca 1932 r. karna skarbowa (Dz.U. z 1932 r., Nr 34, poz.355)
- ustawa z dnia 28 marca 1933 r. o kartelach (Dz.U.R.P. z 1933 r. Nr 31, poz.270)
- ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa ( Dz.U.R.P. z 1934 r., Nr 39, poz. 346)
- ustawa z dnia 13 lipca 1939 r. o porozumieniach kartelowych (Dz.U. z 1939 r., Nr 63, poz.418)
- ustawa z dnia 27 kwietnia 1956 r. o zwalczaniu alkoholizmu (Dz.U. Nr 12, poz. 62)
- ustawa z dnia 10 grudnia 1959 r. o zwalczaniu alkoholizmu (D.z.U. Nr 69, poz. 434 z późn. zm.)
- ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r. ( Dz.U. z 1960 r., Nr 21, poz. 123 z późn. zm.)
- ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U.2017.459 j.t)

ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U.2016.599 j.t.)

ustawa z dn. 9 kwietnia 1969 r. Przepisy wprowadzające kodeks karny (Dz.U. z 1969 r. Nr 13 poz. 95)

ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. Kodeks karny (Dz.U.2016.1137 j.t.)

ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. 1971 nr 28 poz.260)

ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U.2016.487 j.t.)

ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2017.833 j.t.)

ustawa z dnia 10 października 1991 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. z 1991 r., Nr 107, poz.458)

ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27, z późn. zm.)

ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

ustawa z dnia 29 czerwca 1995 roku o statystyce publicznej (Dz.U nr 89 poz. 439 z późn. zm.)

ustawa z dnia 9 listopada 1995 r o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U. z 1996 r., Nr 10, poz. 55)

ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U.2016.1137 j.t.)

ustawa z dnia 10 września 1999 r.- Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2016.2137 j.t.)

ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U.2016.223 j.t.)

ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. (Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz.44 z późn. zm.)

ustawa z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (Dz.U. Nr 31, poz.353)

ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawy o zamówieniach publicznych oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 56, poz.580)

ustawa z dnia 25 lipca 2001 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich oraz obrocie tymi wyrobami (Dz.U. z 2001 r. Nr 128, poz. 1401)

ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U.2013.262 j.t.)

ustawa z dnia 27 lutego 2002 r. Prawo dewizowe (Dz.U.2017.679 j.t.)

ustawa z dnia 5 lipca 2002 r. o ochronie niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną opartych lub polegających na dostępie warunkowym (Dz.U. Nr.126, poz. 1068 z późn. zm.)

ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U.2016.1030 j.t.)

ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. nr 155 poz.1287 z późn. zm.)

ustawa z dnia 12 września 2002 r. o elektronicznych instrumentach płatniczych (Dz.U. Nr 169, poz. 1385 z późn. zm.)

ustawa z dn. 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U.2002.169.1387 z dn. 11 października 2002 r.)

ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, (Dz.U.2014.1417 j.t.)

ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw ciekłych (Dz.U. z 2003 r. Nr 17, poz. 154 z późn. zm.)

ustawa z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 49 poz.408 )

ustawa z dnia 24 sierpnia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2003 r. Nr 162, poz.1569)

ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych (Dz.U. z 2004 r. Nr 34, poz.293 z późn. zm.)

ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2016.710 j.t.)

ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2013 r. poz. 672 z późn. zm.)

ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (Dz.U.2014.243 j.t.)

ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o rejestracji i ochronie nazw i znaczeń produktów rolnych i środków spożywczych oraz o produktach tradycyjnych (Dz.U. z 2005 r. Nr 10, poz. 68)

ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U.2014.1114 j.t.)

ustawa z dn. 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U.2016.1870 j.t.)

ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy kodeks postępowania cywilnego i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 172 poz.1438)

ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479)

ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2005 r., Nr 180, poz.1492)

ustawa z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. Nr 177, poz. 1468)

ustawa z dn. 17 lutego 2006 r. ustawa budżetowa na rok 2006 (Dz.U. z 2006 r. nr 35 poz.244)

ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontroli jakości paliw (Dz.U.2016.1928 j.t.)

ustawa z dnia 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych z dnia (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz.144, t.j. nie obejmuje art. 46 w/w ustawy, Dz.U. z dnia 21.11.2006 nr 208 poz.1539)

ustawa z dn. 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 249, poz.1832)

ustawa z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz.U. z 2007 r., Nr 191, poz. 1370 ze zm.)

ustawa z dnia 7 września 2007 r. o wykonywaniu kary pozbawienia wolności poza zakładem karnym w systemie dozoru elektronicznego (tekst jedn. Dz.U. Nr 142 z 2010 r. poz.960)

ustawa budżetowa na rok 2008 z dn. 23 stycznia 2008 r. (Dz.U. z 2008 r., Nr 19, poz.117)

ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz.1320)

ustawa z dn. 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2017.43 j.t.)

ustawa budżetowa na rok 2009 z dnia 9 stycznia 2009 (Dz.U. z 2009 r, Nr 10 poz. 58)

ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o zmianie ustawy budżetowej na 2009 rok (Dz.U. z 2009 r, Nr 128 poz.1057)

ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009 Nr 157 poz.1240, t.j. Dz.U. z 2013 r. poz.885 z późn. zm.)

ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U.2016.1799 j.t.)



ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U.2016.471 j.t.)

ustawa budżetowa na rok 2010 z dn. 22 stycznia 2010 r. (Dz.U. z 2010 r., Nr 19, poz.102)

ustawa z dn. 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. z 2010 r., Nr 238 poz. 1578)

ustawa z dn. 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010, Nr 247, poz.1652)

ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2010 r., Nr 257, poz. 1726)

ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. ustawa budżetowa na rok 2011 (Dz.U. z 2011 r., Nr 29, poz.150)

ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i obrocie rynku wina ( Dz.U. nr 120 poz. 690)

ustawa z dnia 29 lipca 2011 r. o zmianie ustawy- Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2011 r., Nr 191, poz. 1135)

ustawa budżetowa na rok 2012 z dn. 2 marca 2012 r., ( Dz.U. z 2012 r. poz. 273)

ustawa z dnia 2 marca 2012 o podatku od wydobycia niektórych kopalin Dz.U. 2012 poz.362)

ustawa z dnia 15 czerwca 2012 r. o skutkach powierzania wykonywania pracy cudzoziemcom przebywającym wbrew przepisom na terytorium Rzeczypospolitej polskiej (Dz.U. z 2012 r. poz. 769)

ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy-Ordynacja podatkowa, ustawy-kodeks karny skarbowy oraz ustawy-prawo celne (Dz.U. z 2013 poz.1149)

ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz.U. z dnia 14 października 2013 r.,poz.1212)

ustawa z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (Dz.U. z 2013 r. poz.1304)

ustawa z dnia 7 lutego 2014 r.o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 poz.312)

ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw i niektórych innych ustaw (Dz.U. 1 2014 r. poz. 1088)

ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 poz. 1328)

ustawa z dnia 10 października 2014 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw i niektórych innych ustaw (Dz.U. 1 2014 r. poz. 1395)

ustawa budżetowa na rok 2015 z dnia 15 stycznia 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 153)

ustawa z dnia 17 lutego 2015 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2005 r. Nr 64, poz. 564 i 565, t.j. Dz.U. z 2014 r. poz.1114)

ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz.396)

ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz ustawy Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2016 r. poz. 428)

ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 437)

ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2016.1947)

ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (dz.U.2016.1948)

dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 listopada 1935 r. w sprawie zmiany ustawy z dnia 28 marca 1933 r. o kartelach (Dz.U.R.P. z 1935 r., Nr 86, poz. 529)

dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1936 r., Nr 84, poz. 581 z późn. zm.)

dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1947 r., Nr 32, poz. 140)

rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 7 lutego 1928 r. o areszcie domowym, (Dz.U.R.P Nr.26 poz.228)

rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dn. 11 lipca 1932 r. Przepisy wprowadzające kodeks karny i prawo o wykroczeniach (Dz.U.R.P. Nr. 60 poz. 572 i 573)

rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 10 marca 1928 r. w sprawie aresztu domowego ( Dz.U.R.P. Nr.27 poz. 255 i 256 )

rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U 2002 nr 240 poz. 2061, t.jedn. Dz.U z 2013 r. poz. 190)

rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2011 r. (Dz.U. z 2001 r., Nr 58, poz. 298) zmieniające rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 oraz z 2008 r. Nr 236, poz. 1632)

rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2012 r. o zmianie rozporządzenia w

- sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. z 2012 r. poz.1546)
- rozporządzenie Rady 1576/89/EWG z dnia 29 maja 1989 r. ustanawiające ogólne zasady definiowania, opisu i prezentacji napojów spirytusowych (Dz.Urz. WE L Nr 160, s.1)
- rozporządzenie Komisji (EWG) 1014/90 z dnia 24 kwietnia 1990 r. ustanawiające szczegółowe przepisy wykonawcze dla definicji, opisu i prezentacji napojów spirytusowych (Dz.Urz. L 105 z 25 kwietnia 1990 r.)
- rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302 z 19.10.1992)
- rozporządzenie Rady (EWG) Nr 3280/92 z dnia 9 listopada 1992 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 1576/89 ustanawiające ogólne zasady definicji, opisu i prezentacji napojów spirytusowych (Dz.Urz. WE L Nr 327 s.3)
- rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 3378/94 z 22 grudnia 1994 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 1576/89 ustanawiające ogólne zasady definicji, opisu i prezentacji napojów spirytusowych i rozporządzenie (EWG) nr 1601/91 ustanawiające ogólne zasady definicji, opisu i prezentacji win aromatyzowanych, aromatyzowanych napojów winopodobnych i aromatyzowanych koktajli winopodobnych, w następstwie wielostronnych negocjacji handlowych Urugwajskiej Rundy (Dz.Urz. WE L Nr 366 s.1)
- rozporządzenia Rady nr 2988/95 w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.Urz. WE L 312 z 23 grudnia 1995 r.)
- rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1783/1999 (Dz.Urz. UE L 210 z 31.07.2006, str.1)
- rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z dnia 24 października 2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz.Urz. UE L 310 z 09.11.2006, str.1)
- rozporządzenie Rady (WE) Nr 1234/2007 z dnia 22 października 2007 r. o jednolitej wspólnej organizacji rynku (Dz.Urz. UE L Nr 299, s.1)
- rozporządzenie Rady (WE) Nr 479/2008 z dnia 29 kwietnia 2008 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku wina, zmieniające rozporządzenia (WE) Nr 1493/1999, (WE) Nr 1782/2003, (WE) Nr 1290/2005 i (WE) Nr 3/2008 oraz uchylające rozporządzenia (EWG) Nr 2392/86 i (WE) Nr 1493/1999 (Dz.Urz. UE L Nr 148, s.1)
- druga dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego (Dz.Urz. UE nr L 71, s. 1303)
- trzecia dyrektywa Rady z dnia 9 grudnia 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego (Dz.Urz. UE nr L 320, s. 34)

szósta dyrektywa Rady 77/388 z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE nr L 384, s. 47)

dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 1999/93/WE z dnia 13 grudnia 1999 r. w sprawie wspólnotowych ram w zakresie podpisów elektronicznych (Dz.U.UE L 00.13.12 )

dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2000/31/WE z dnia 8 czerwca 2000 r. 2000/31/WE w sprawie niektórych aspektów prawnych usług społeczeństwa informacyjnego, w szczególności handlu elektronicznego w ramach rynku wewnętrznego (Dz.U. UE L 00.178.1)

dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, tzw. dyrektywa energetyczna (Dz.U.UE.L.03.283.51)

dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347/1)

dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/52/EC z 21 maja 2008 r. o niektórych aspektach mediacji w sprawach cywilnych i handlowych (Dziennik Urzędowy L 136, 24/05/2008 P. 0003-0008 EUR-Lex 32008L0052)

decyzja Parlamentu Europejskiego i Rady nr 888/98/WE z dnia 30 marca 1998 r. ustanawiająca program działań Wspólnoty na rzecz poprawy funkcjonowania systemów podatków pośrednich rynku wewnętrznego (program Fiscalis) (Dz.U. L 126,28.4.1998)

decyzja Komisji nr 1999/352/WE o utworzeniu OLAF (European Anti – Fraud Office), EWWiS, Euratom z 28 kwietnia 1999 r. (Dz.Urz. WE L 136 z 31 maja 1999r.)

decyzja ramowa Rady z dnia 29 maja 2000 r. w sprawie zwiększenia ochrony poprzez sankcje karne i inne sankcje za fałszowanie w związku z wprowadzeniem euro (2000/383/WSiSW), (Dz.Urz. WE L 140 z 14 czerwca 2000 r., s. 1, polskie wydanie specjalne rozdz. 19, t.1, s. 187)

decyzja ramowa Rady z dnia 28 maja 2001 r. w sprawie zwalczania fałszowania i oszustw związanych z bezgotówkowymi środkami płatniczymi (2001/413/WSiSW), (Dz.Urz. L 149 z 2 czerwca 2001 r. s. 1, polskie wydanie specjalne rozdz. 15, t. 6, s. 123)

decyzja Rady (UE) z dnia 28 lutego 2002 r. 2002/187/WSiSW ustanawiająca Eurojust w celu zintensyfikowania walki z poważną przestępczością, (Dz.Urz.WE L 63/1 z 6.03.2002)

decyzja ramowa Rady nr 2002/584/WSiSW z dnia 13 czerwca 2002 roku dotycząca europejskiego nakazu aresztowania i innych procedur wydawania osób między Państwami Członkowskimi, (Dz.Urz. WE L 190 z 18.07.2002r.)

działanie UE 98/733/WSiSW w sprawie uznawania za przestępstwa uczestnictwa w organizacji przestępczej w państwach członkowskich UE, (Dz.Urz.WE L 63 z 4 marca 1997 r, s. 1, polskie wydanie specjalne rozdz. 19,t.1, s.60)

konwencja nr 29 dotycząca pracy przymusowej lub obowiązkowej przyjęta w Genewie w dniu 28 czerwca 1930 r. (Dz.U. z 1959 r., Nr 20, poz. 122)

konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności uzgodniona w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (Dz.U Nr 61 z 1993 r., poz. 284)

konwencja nr 105 o zniesieniu pracy przymusowej, przyjęta w Genewie dnia 25 czerwca 1957 r. przez Konferencję Ogólną Międzynarodowej Organizacji Pracy (Dz.U. z 1959 r. Nr 39, poz. 240)

konwencja Rady Europy o wzajemnej pomocy prawnej w sprawach karnych z dnia 20 kwietnia 1959 r. (Dz.U 1999, nr 76 poz. 854-855)

konwencja wykonawcza do układu z Schengen (między RFN, Francją i krajami Beneluksu) w sprawie stopniowego znoszenia kontroli na wspólnych granicach z dnia 14 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 239 z 22.09.2000 s.19)

konwencja w sprawie ustanowienia Europejskiego Urzędu policji (Konwencja o Europolu) sporządzono w Brukseli w dniu 26 lipca 1995 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 29, poz.243)

konwencja o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich sporządzonej w Brukseli dnia 26 lipca 1995 r. (Dz.U. z 2009 nr 208 poz.1603)

konwencja z dnia 26 maja 1997 r. w sprawie zwalczania korupcji funkcjonariuszy Wspólnot Europejskich i funkcjonariuszy państw członkowskich Unii Europejskiej (Dz.Urz. WE C 195 z 25 czerwca 1997 r., s. 2)

konwencja Rady UE o wzajemnej pomocy prawnej w sprawach karnych między państwami członkowskimi UE z dnia 22 maja 2000 r. (Dz.U. C 197 z 12.07.2000 r.)

## Wykaz orzeczeń i rozstrzygnięć

### Trybunału Sprawiedliwości

wyrok TS z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62 N.V.Algemene Transport – en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos v. Holenderska Administracja Podatkowa (Zb.Orz. 1963, s. 1),

wyrok TS z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie C-6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* (Zb.Orz. 1964, s.585).

wyrok z dnia 16 grudnia 1960 r. w sprawie C- 6/60 Humblet v.Belgia (Zb.Orz. 1960, s.559)

wyrok z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Administracja Finansów Państwowych v. Simmenthal SpA (Zb.Orz. 1978, s. 629),

wyrok z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 Królowa v. Sekretarz Stanu ds./Transportu ex parte Factortame Ltd. I inni (Zb.Orz. 1990, s.1-2433)

wyrok z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62 van Gend & Loos v. holenderska administracja celna (Zb.Orz. 1963, s.1)

wyrok TS z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Ursula Becker v. Urząd Finansowy Munster-Innenstadt, (Zb.Orz. 1982, s.53)

wyrok TS z dnia 5 kwietnia 1979 r. w sprawie 148/78 Prokuratura v. Tullio Ratti (Zb.Orz. 1979, s.1629)

wyrok TS z dnia 24 stycznia 2012 r. w sprawie C-282/10 Dominguez, pkt 26-32, [www.curia.eu](http://www.curia.eu),

wyrok TS z dnia 22 lipca 1989 r. w sprawie 103/88 Fratelli Costanzo SA v. Comune di Milano, (Zb.Orz. 1989, s. 1839)

wyrok TS z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 14/83 S. von Colon i E.Kamann v. Kraj federalny Północna Nadrenia – Westfalia, (Zb.Orz. 1984, s.1891)

wyrok TS z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C – 91/92 Paola Faccini Dori v. Recreb Srl. (Zb. Orz. 1994, s. I – 3325)

### Trybunału Konstytucyjnego

wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 r., K17/97, OTK ZU 1998, Nr 3, poz.30

wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08 (sentencja w Dz.U. Nr 87, poz. 493)

wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r. K 4/03, OTK ZU nr 5A/2004, poz.41

wyrok TK z dnia 3 listopada 2004 r. K 18/03, OTK 2004, nr 10, poz. 103

## **Sądu Najwyższego**

postanowienie SN z dnia 5 maja 2009 r., sygn. IV KK 427/08 – LEX nr 503628  
postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r. V KKN 426/00, OSNKW 2002/9-10/81  
uchwała SN (7) z dnia 30 września 2003 r. I KZP 22/03, OSNK 2003, Nr 9-10, poz. 75  
uchwała SN (7) z dnia 21 września 2005 r. I KZP 29/05, OSNK 2005, Nr 10, poz. 90  
wyrok SN z dnia 12 maja 1976 r., V KR 20/76, LEX nr 21710  
wyrok SN z dnia 6 lipca 1979 r., III KR 186/79, OSNPG 1980, nr 5, poz.60  
wyrok SN z dnia 2 lutego 2003 r., IV KKN 21/00 LEX nr 77435  
wyrok SN z dn. 10 czerwca 2009 r., sygn. II KK 20/09 OSNKW 2009/11/95  
wyrok SN z dnia 24 marca 2011 r., V KK 417/10, Legalis nr 428220  
wyrok SN z dnia 11 kwietnia 2011 r., V KK 27/11, SN BPK nr 9/11  
wyrok SN z dnia 11 kwietnia 2011 r., V KK 57/11, Legalis nr 432377  
wyrok SN z dn. 20 października 2011 r., V KK 340/11 OSNwSK 2011 nr 1 poz.1909  
wyrok SN z dnia 19 października 2012 r., III SK 3/12, NSA „Zeszyty naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, nr 1/2013, Warszawa 2013

## **Sądów administracyjnych**

uchwała NSA z dnia 16 października 2006 r. I FPS 2/06, ONSA i WSA 2007, Nr 1 poz.3  
uchwała pełnego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r. I GPS 1/11  
wyrok NSA z dn. 19 marca 1997 r sygn. SA/Ka 3005/95  
wyrok NSA z dn. 6 lutego 1998 r. sygn. I SA/Gd 1431/96  
wyrok NSA z dn. 17 stycznia 2003 r. sygn. I SA/Po 3547/01  
wyrok NSA z dnia 19 października 2011 r., II FSK 768/10  
postanowienie WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2011 r., I SA/Bk 72/10  
wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2008 r. III SA/Wa 984/08.  
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2009 r. I SA/Bk 516/08  
wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2009 r., I SA/Po 35/09  
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 14 lipca 2010 r., I SA/Bk 29/10  
wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Ol 698/10  
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 grudnia 2010 r., I SA/Bk 436/10  
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 kwietnia 2011 r., I SA/Bk 96/11

## **Sądów powszechnych**

wyrok SO w Opolu z dnia 20 września 2013 r. VII Ka 101/13, LEX nr 1718325  
wyrok SO w Łomży z dnia 14 stycznia 2015 r., II Ka 237/14  
postanowienie SR w Łomży z dnia 9 stycznia 2008 r., II K 452/07

## Wykorzystane postępowania innych organów

sprawa II Ka 22/14 Sądu Okręgowego w Łomży  
sprawa II Ks 24/10 Sądu Rejonowego w Łomży  
sprawa II Ks 73/10 Sądu Rejonowego w Łomży  
sprawa Sądu Rejonowego w Zambrowie sygn. II K 127/12  
sprawa VII K 441/13 Sądu Rejonowego w Zambrowie VII Zamiejscowy Wydział Karny w  
Wysokiem Mazowieckiem  
sprawa PO V Ds. 27.2016 Prokuratury Okręgowej w Łomży  
sprawa 1 Ds.1404/08 Prokuratury Rejonowej w Łomży  
sprawa 3 Ds.108/10 Prokuratury Rejonowej w Łomży  
sprawa 1 Ds. 409/12 Prokuratury Rejonowej w Łomży  
sprawa Wz 68/08 Prokuratury Rejonowej w Łomży  
sprawa Ds. 479/13 Prokuratury Rejonowej w Wysokiem Mazowieckiem  
sprawa Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łomży sygn. KP.411-148/2015/149



## Wykaz tabel i wykresów

### Tabele

<b>TABELA 1: PROCENTOWY UDZIAŁ DOCHODÓW PODATKOWYCH W DOCHODACH BUDŻETOWYCH W LATACH 2006-2014.....</b>	<b>25</b>
<b>TABELA 2: PROGNOZOWANA W USTAWACH BUDŻETOWYCH STRUKTURA DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA W LATACH 2006-2014.....</b>	<b>27</b>
<b>TABELA 3: WYKONANIE DOCHODÓW Z PODATKU AKCYZOWEGO W LATACH 2006-2014.....</b>	<b>47</b>
<b>TABELA 4: DOCHODY PODATKOWE W 2009 ROKU W RELACJI DO PROGNOZ USTAWOWYCH I WYKONANIA W 2008 ROKU.....</b>	<b>48</b>
<b>TABELA 5: DOCHODY PODATKOWE WEDŁUG ŹRÓDEŁ W LATACH 2006-2014...53</b>	
<b>TABELA 6: UDZIAŁ DOCHODÓW PODATKOWYCH W DOCHODACH BUDŻETOWYCH W LATACH 2006 – 2014.....</b>	<b>53</b>
<b>TABELA 7: ZALEGŁOŚCI PODATKOWE BUDŻETU PAŃSTWA W LATACH 2010-2014.....</b>	<b>55</b>
<b>TABELA 8: USZCZUPLENIA PODATKOWE W LATACH 2006-2014.....</b>	<b>63</b>
<b>TABELA 9: SKAZANI NA KARĘ POZBAWIENIA WOLNOŚCI ZA PRZESTĘPSTWA PODATKOWE.....</b>	<b>171</b>
<b>TABELA 10: SKAZANI NA GRZYWNĘ ZA PRZESTĘPSTWA PODATKOWE.....</b>	<b>172</b>
<b>TABELA 11: SKAZANI ZA PRZESTĘPSTWA Z KKS W LATACH 2006 – 2014.....</b>	<b>175</b>
<b>TABELA 12: LICZBA OSÓB ODBYWAJĄCYCH KARĘ POZBAWIENIA WOLNOŚCI ZA WYBRANE PRZESTĘPSTWA SKARBOWE W LATACH 2006 – 2014.....</b>	<b>176</b>
<b>TABELA 13: WYKORZYSTANIE SIECI INTERNETOWEJ W KONTAKTACH Z ORGANAMI PODATKOWYMI W LATACH 2009-2014.....</b>	<b>259</b>

## Wykresy

<b>WYKRES 1: RELACJE DOCHODÓW ŚRODKÓW EUROPEJSKICH, PODATKOWYCH I NIEPODATKOWYCH W STRUKTURZE DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA PROGNOZOWANYCH W USTAWACH BUDŻETOWYCH W LATACH 2010-2014.....</b>	<b>37</b>
<b>WYKRES 2: UDZIAŁ DOCHODÓW PODATKOWYCH W DOCHODACH BUDŻETOWYCH.....</b>	<b>54</b>
<b>WYKRES 3: SKAZANI ZA PRZESTĘPSTWA Z KKS W LATACH 2006 – 2014.....</b>	<b>175</b>