

SKUTECZNOŚĆ KONTROLI PODATKOWEJ JAKO WARUNEK POPRAWNOŚCI ROZSTRZYGNIEĆ W SPRAWACH PODATKOWYCH

EWA JANIK

1. Wprowadzenie

Istota kontroli podatkowej sprowadzana jest do sprawdzenia prawidłowości rozliczeń podatkowych w świetle obowiązujących przepisów prawa. Racjonalny ustawodawca, przewidując możliwość uniemożliwienia przez kontrolowanego realizacji uprawnień organów kontrolujących, wyposażył je w szereg imperatywnych instrumentów prawnych gwarantujących efektywne i skuteczne przeprowadzenie czynności kontrolnych. Dlatego konstrukcją nośną niniejszych rozważań uczyniono problem ustaleń faktycznych dokonywanych w ramach kontroli podatkowej. Stosownie do zasady prawdy obiektywnej prawidłowe ustalenia faktyczne są warunkiem *sine qua non* prawidłowego rozstrzygnięcia. W kontekście prowadzonej analizy aktualizuje się pytanie o instrumenty gwarantujące nie tylko skuteczne, ale i zgodne z prawem prowadzenie czynności kontrolnych.

2. Prawa i obowiązki uczestników kontroli podatkowej

Prawa i obowiązki uczestników kontroli podatkowej, zarówno przedsiębiorców, jak i organów podatkowych określają ich wzajemne relacje, wyznaczając ramy prawne, w których kontrola powinna się to-

czyć i których nie mogą przekraczać jej uczestnicy.¹ Korelatem uprawnień kontrolującego (organ podatkowy) są obowiązki nałożone na kontrolowanego (przedsiębiorca). Z drugiej jednak strony należy zaznaczyć, że prawa i gwarancje procesowe kontrolowanego delimitują obowiązki po stronie organu kontroli. Między działaniami organów podatkowych prowadzących kontrolę a działaniami kontrolowanego istnieje zasadnicza różnica; o ile przedsiębiorcy mogą czynić wszystko to, co nie jest zabronione przez przepisy prawa, o tyle organy podatkowe mogą czynić tylko to, na co przepisy prawa wyraźnie im zezwalają (zasada praworządności).² Każde działanie podejmowane w toku kontroli powinno mieć podstawę w konkretnej normie prawnej prawa powszechnie obowiązującego.³

Definiując kontrolę działalności gospodarczej przedsiębiorcy, należy określić ją jako kontrolę w ścisłym znaczeniu. Przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej obejmują czynności organów kontroli, które są przeprowadzane u przedsiębiorcy, w jego siedzibie, a przez to wpływają na bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa, polegają na bezpośrednim poznaniu działalności przedsiębiorcy i związane są m.in. z zapoznaniem się z dokumentacją i zabezpieczeniem dokumentów, akt oraz innych środków dowodowych znajdujących się u kontrolowanego.⁴ Kontrola podatkowa działalności gospodarczej przedsiębiorcy polega na porównywaniu stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego ze stanem założonym przez przepisy prawa; zatem weryfikuje się rzetelność zadeklarowanych przez kontrolowanego podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Każde działanie przedsiębiorcy, które powoduje rozbieżność między rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez przepisy

1 D. Zalewski, A. Melezini, *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 185 i nast.; M. Staniszeński, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 362 i nast.

2 Jest to ważna reguła, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP. Zgodnie z nią organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa; taki sposób postępowania władzy publicznej to właśnie „stanie na straży praworządności”. Zob. wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r. (III SA 167/00), Lex nr 47930.

3 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 180 i nast.

4 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa...*, *op. cit.*, s. 25 i nast.; M. Sieradzka, *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, Lex 2012.

prawa, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kończącym kontrolę podatkową.⁵

Egzemplifikacja w u.s.d.g.⁶ zasad prowadzenia kontroli podatkowej przedsiębiorców wskazuje, iż w dużej mierze są zbieżne z tymi, które swoją regulację znalazły w ordynacji podatkowej. W związku z prowadzoną kontrolą uprawnienia organów podatkowych zostały wyartykułowane w art. 286 § 1 o.p. Katalog tych działań nie ma charakteru zamkniętego, co znajduje potwierdzenie w sformułowaniu „w szczególności”, którym posłużono się w § 1 tegoż przepisu prawa.⁷ Podkreśla się, iż wszystkie uprawnienia przysługujące organom podatkowym mają na celu wyegzekwowanie od przedsiębiorcy zgodnego z literą prawa zachowania się; w przypadku niewywiązywania się ze swoich obowiązków przedsiębiorca w trakcie kontroli podatkowej może zostać ukarany karą porządkową lub grzywną.

Kontrola podatkowa prowadzona jest według kryterium zgodności z prawem i celowości. Uprawnienia przysługujące organom i ich pracownikom w kontroli podatkowej można podzielić na trzy grupy:

- pierwsza z nich związana jest z uprawnieniami pomocnymi w zrealizowaniu kontroli w sposób szybki i efektywny (ułatwiają one m.in. swobodny dostęp do kontrolowanego podmiotu i jego siedziby);
- druga grupa to uprawnienia pozwalające na sprawne przeprowadzenie postępowania dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego sprawy;
- grupa trzecia zaś to dodatkowe uprawnienia związane z prawem żądania przez kontrolowanych pomocy od innych organów i instytucji w trakcie kontroli podatkowej przedsiębiorcy.

5 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 listopada 2009 r. (I SA/OI 591/09), Lex nr 558757; A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 20 i nast.

6 Art. 77–84.

7 Ponadto art. 285a § 3, 287 § 3–5 czy art. 288 o.p.

3. Uprawnienia kontrolujących a represje wobec kontrolowanych przedsiębiorców

Szczególne uprawnienia, które zostały nadane w ramach procedur kontrolnych i sankcyjnych organom skarbowym, wzmocniły ich samodzielność przy egzekwowaniu przepisów prawa podatkowego. Obowiązkiem prawodawcy jest zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnych, gdzie ciężar spoczywa m.in na przedsiębiorcach, którzy pełnią podstawową rolę w dostarczaniu podatkowych dochodów budżetowych. Przedsiębiorca, który nie respektuje uprawnień organów podatkowych przez uniemożliwienie realizacji uprawnień przysługującym kontrolującemu, gdy kontrola ma być efektywna i skuteczna, będzie narażony na represje. Ustawodawca uznał, iż takie zachowanie przedsiębiorcy zasługuje na ochronę karną skarbową, a jednocześnie w art. 262 i nast. ordynacji podatkowej przyznał organom podatkowym również uprawnienie do nakładania kary porządkowej do wysokości 2800 zł.⁸ Odpowiedzialność porządkowa została uregulowana w dziale IV o.p., w rozdziale 22 dotyczącym odpowiedzialności porządkowej (art. 262–263 o.p.). W wyniku odesłania zawartego w art. 292 o.p. przepisy o karach porządkowych są stosowane także w trakcie kontroli podatkowej. Przepis art. 262 § 1 pkt 2 o.p.⁹ stanowi podstawę do ukarania kontrolowanego karą porządkową w przypadku, gdy bezzasadnie odmówi on złożenia wyjaśnień, zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności.¹⁰

8 Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2012 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (M.P. z 2012 r. poz. 584).

9 Przewidziane dyspozycją art. 262 o.p. rozwiązanie ma na celu zdyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego w dbałości o to, aby postępowanie to przebiegało sprawnie i kończyło się w przewidzianym prawem terminie konkretnym rozstrzygnięciem. Ma więc ono na celu usprawnienie postępowania jako pewnego procesu, w znaczeniu technicznym. Nie może zaś służyć jako sankcja w przypadku odmowy dostarczenia przez stronę materiałów niezbędnych dla merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 kwietnia 2012 r. (I SA/Rz 153/12).

10 C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1330 i nast. oraz wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r. (I SA/Sz 875/11), Lex nr 1109673. Gramatyczna wykładnia przepisu art. 262 § 1 pkt 2 o.p. nakłada na organ podatkowy, zamierzający obciążyć stronę dolegliwością (sankcją) w postaci kary porządkowej, obowiązek uprzedniego ustalenia, czy w konkretnym stanie faktycznym strona zobowiązana podjęła starania celem wyjaśnienia przyczyn niewykonania wezwania oraz czy wskazane przez nią przyczyny były obiektywnie uzasadnione. Podstawę nałożenia na stronę kary porządkowej stanowi bowiem nie tyle fakt niezłożenia pisemnych wyjaśnień w terminie wezwania, co brak wykazania przyczyn usprawiedliwiających niewykonanie tego wezwania.

Bezzasadność należy, zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2013 r.¹¹ interpretować w ten sposób, że kontrolowany, mimo że był obowiązany do udzielenia wyjaśnień, nie dopełnił tego obowiązku, nie podając jednocześnie istotnych powodów, które uzasadniałyby nieudzielenie żądanych wyjaśnień. Kara porządkowa nakładana na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 o.p. stanowi sankcję administracyjną, nie jest więc karą w znaczeniu przepisów prawa karnego skarbowego. Ponadto zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 30 listopada 2010 r.¹² zakres przedmiotowy stosowania kar porządkowych uregulowany został szczegółowo w art. 262 § 1–3 o.p. Zawarty w tych przepisach katalog zachowań kontrolowanych jest katalogiem zamkniętym, co oznacza, że karanie nią innych zachowań jest niedopuszczalne. Jednocześnie każde z tych zachowań może być samodzielną podstawą orzeczenia kary, mogą również kumulatywnie stanowić podstawę wymiaru kary. W przypadku jednak zbiegu różnych zachowań wymienionych w tych przepisach wobec tej samej osoby powinna zostać wymierzona jedna kara porządkowa.

Poza tym zgodnie z art. 83 kks. sankcji podlega m.in. ten, kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia kontroli podatkowej udaremnienia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę albo inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznym, ukrywa lub usuwa. Warto podkreślić, iż nałożenie kary porządkowej wiąże ze sobą dolegliwości natury finansowej, ale nie ma tak istotnych konsekwencji jak odpowiedzialność karna skarbową, która jest zagrożona karą grzywny.

Jakkolwiek ocena tych przyczyn pozostawiona jest uznaniu organu podatkowego, to jednak postępowanie organu wyrażające w wymierzeniu zobowiązanemu kary porządkowej nie może nosić cech dowolności.

11 I SA/Wr 347/13, Lex nr 1353023

12 II FSK 1691/10, Lex nr 787117.

4. Uniemożliwianie kontroli podatkowej przez przedsiębiorcę

Najszerszy, a zarazem najdotkliwszy instrument, w który ustawodawca wyposażył organy kontroli, to możliwość zastosowania dolegliwości wobec kontrolowanego, który udaremnia lub utrudnia realizację uprawnień przysługującym kontrolującemu i wynika z przepisów kodeksu karnego skarbowego.¹³ W przepisie art. 83 kks. wskazuje się na czyny zabronione polegające na udaremnianiu lub utrudnianiu czynności służbowych przez osobę uprawnioną, które mogą być prowadzone m.in. w zakres czynności sprawdzających,¹⁴ kontroli podatkowej,¹⁵ kontroli skarbowej lub czynności kontrolnych w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego.¹⁶ Wskazane czyny mogą zostać popełnione wyłącznie w trakcie ich wykonywania *a contrario*, nie można ich popełnić po zakończeniu kontroli, a tym bardziej w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego.¹⁷ Należy jednak zwrócić szczególną uwagę, że przepis art. 83 kks. wprowadza określone ograniczenia, które zawężają możliwości w zakresie uznania konkretnych czynności za wypeł-

13 Prawo karne skarbowe materialne ma charakter subsydiarny w stosunku do obowiązków prawa podatkowego. Ingeruje dopiero wtedy, gdy przy użyciu instrumentów, jakimi dysponuje prawo podatkowe, nie da się zabezpieczyć respektowania ustalonych tam reguł postępowania i gdy naruszenia obowiązujących norm są na tyle poważne, że wymaga to zdecydowanego przeciwdziałania w postaci nałożenia sankcji, a ponadto stanowi *ultima ratio* w egzekwowaniu wymaganych przez prawo zachowań lub powstrzymywania się od czynów uznanych za groźne dla porządku finansowego państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Unii Europejskiej, V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013, s. 28 i nast.

14 Art. 272–280 o.p.

15 Art. 281–292 o.p.

16 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 168, poz. 1323 ze zm.).

17 Przykładowo, jeżeli naczelnik urzędu skarbowego kieruje do określonej osoby wezwanie do stawienia się w urzędzie w trybie innym niż wymieniony w art. 83 § 1 kks. (czyli np. w postępowaniu podatkowym) – to niestawienie się takiej osoby w urzędzie we wskazanym terminie nie będzie dawało podstawy do postawienia jej zarzutu naruszenia art. 83 kks. Oczywiście w takim przypadku strona (lub ewentualnie inne osoby: pełnomocnik strony, świadek lub biegły) może być ukarana karą porządkową do 2800 zł w trybie przewidzianym art. 262 i n. o.p. Inny przykład: kontrola podatkowa kończy się w dniu doręczenia protokołu z kontroli (art. 291 § 4 o.p.). Jeżeli zatem po złożeniu przez kontrolowanego zastrzeżeń organ kontroli po ich rozpatrzeniu wzywa do przedłożenia dokumentów, złożenia wyjaśnień itp., a strona nie dopełnia tych obowiązków, to brak jest możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego, bowiem nie toczy się już kontrola podatkowa. Tym samym, nawet jeżeli określone zachowanie utrudnia wykonywanie czynności prowadzonego postępowania, ale ma miejsce po zakończeniu kontroli podatkowej, to nie wyczerpuje wszystkich znamion wskazanych w art. 83 kks.; czyn taki nie jest zatem penalizowany.

niające znamiona utrudniania lub udaremniania kontroli. Udaremnianie lub utrudnianie kontroli może tylko dotyczyć osób uprawnionych i tylko czynności służbowych tychże osób, które są opisane w ordynacji podatkowej, ustawie o kontroli skarbowej i przepisach ustawy o Służbie Celnej. Z aktów tych wynika wiele uprawnień organów do dokonywania określonych czynności, które mieszczą się w ramach ich kompetencji,¹⁸ ale dopiero udaremnianie lub utrudnianie zrealizowania tychże czynności, które na podstawie wyżej wskazanych ustaw mogą być dokonywane, może ewentualnie prowadzić do rozważań na gruncie art. 83 kks.¹⁹

Do czynów penalizowanych w świetle art. 83 § 1 kks. zalicza się²⁰:

- nieokazanie na żądanie księgi²¹ lub innego dokumentu²² dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np.: nieudostępnienie księgi czy wskazanego dokumentu, wbrew żądaniu organu kontrolującego²³);
- niszczenie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np.: fizyczna ich dematerializacja, niszczenie wpisów w księdze czy wskazanym dokumencie oraz niszczenie nośnika danych w przypadku prowadzenia księgi czy wskazanej dokumentacji w formie elektronicznej);

18 Odpowiedzialność karna skarbowa grozi także za inne zachowania zakłócające przebieg kontroli, np. niedopuszczenie kontrolerów do pracy; istotne jest to, aby efektem takiego postępowania było nieprzeprowadzenie lub hamowanie czynności kontrolnych.

19 Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2007 r. (I SA/Lu 175/07), Lex nr 969806.

20 Warto podkreślić, iż przepis art. 83 § 1 kks. zawiera otwarty katalog tych czynności, za które dana osoba może zostać pociągnięta do odpowiedzialności karnej.

21 Pod pojęciem ksiąg przepis art. 53 § 21 kks. rozumie: 1) księgi rachunkowe, 2) podatkową księgę przychodów i rozchodów, 3) ewidencję, 4) rejestr, 5) inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej. Odnotowania wymaga, że o.p. w art. 3 pkt 4 podaje definicję ksiąg podatkowych, stanowiąc, że są to księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

22 Dokument to każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne (art. 53 § 20 kks.).

23 Nie można tłumaczyć się kradzieżą komputerów, na których zapisane były dane rachunkowe. Można uniknąć takiej sytuacji, dostosowując procedury np. do przepisów art. 13 ust. 6 ustawy o rachunkowości, która nakazuje m.in. wydrukowanie ksiąg rachunkowych nie później niż na koniec roku obrotowego. Szerzej T. Kiziukiewicz, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, Warszawa 2011, s. 124 i nast.

- uszkodzanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np. dokonywanie zmian, które powodują niemożność odczytania części ich zapisów, co odnosi się również do prowadzenia księgi czy wskazanej dokumentacji w formie elektronicznej);
- ukrywanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np. umieszczenie księgi czy wskazanego dokumentu w takim miejscu, które jest trudne do zlokalizowania przez przeprowadzającego kontrolę);
- usuwanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np. przemieszczenie z miejsca, w którym dokonywana jest kontrola, czyli poza miejsce kontroli);
- czynienie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej bezużytecznymi (np. czynienie księgi czy wskazanego dokumentu nieprzydatnymi dla celów weryfikacji, w szczególności przez spowodowanie niemożności prawidłowego odczytania ich zapisów).²⁴

W tym miejscu zasadne staje się zaprezentowanie stanowisk doktryny poprzez wskazanie na rozumienie pojęć „udaremnianie” i „utrudnianie czynności służbowych organów kontrolnych”. Przez udaremnianie należy rozumieć uniemożliwianie, zaś utrudnianie to po prostu przeszkadzanie. W tym miejscu należy zgodzić się z R. Kubackim oraz A. Bartosiewiczem,²⁵ którzy wskazują, iż przez udaremnianie należy rozumieć całkowite uniemożliwienie przeprowadzenia kontroli, zaś przez utrudnianie zakłócenie jej prowadzenia (ograniczenie zakresu czynności dokonywanych przez organ kontroli). Zaś G. Łabuda²⁶ wskazuje, iż znamię czasownikowe „udaremnia” oznacza uniemożliwienie przeprowadzenia czynności służbowej i ma charakter bezprawny, na-

24 Szerzej F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II, Kraków 2006, art. 83. P. Ogiński, Niektóre problemy kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych związanych z dokumentacją, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2007, nr 17.

25 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz dewizowe, Warszawa 2005, s. 558 i nast.

26 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 730 i nast.

tomiast „utrudnia” oznacza stworzenie przeszkody dla przeprowadzanej czynności służbowej. Ważne jest, aby stworzenie przeszkody miało również charakter zachowania bezprawnego.²⁷ Z kolei L. Wilk²⁸ uznaje czyn z art. 83 kks. jako przestępstwo formalne, nie kwestionując, że jego byt jest zależny od wywołania istotnych przeszkód przy wykonywanych czynnościach, co niewątpliwie musi oznaczać wywołanie określonego skutku. W jednym z orzeczeń Sądu Najwyższego czytamy, iż nie jest udaremnianiem lub utrudnianiem kontroli nieprzychylnie, niekulturalnie czy nawet niegrzecznie traktowaniem kontrolującego, mimo że z reguły wiąże się z zamieszczeniem i wywołuje sytuację chwilowo kłopotliwą.²⁹ Trzeba podkreślić, że stosownie do przepisu art. 83 kks. za utrudnianie nie można uznać zachowania, które nie wpływa obiektywnie na możliwość wykonania pełnego zakresu kontroli w terminie wyznaczonym przez właściwy organ.

5. Czyn karalny

Delikt karny skarbowy z art. 83 kks. ma charakter skutkowy. Skutkiem jest zmiana sytuacyjna polegająca na stworzeniu przeszkody dla prawidłowego i sprawnego przebiegu czynności służbowej; zarazem jest to czyn abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo. Czyn zabroniony z art. 83 kks. jest karalny jedynie w razie umyślnego jego popełnienia przez sprawcę. Wina umyślna ma dwie formy: zamiar bezpośredni oraz ewentualny, gdy wspólnym mianownikiem obu postaci zamiaru jest świadomość realizacji znamion strony przedmiotowej.³⁰ Zamiar bezpośredni³¹ (*dolus directus*) sprowadza się do dwóch elementów: po pierwsze, świadomości po stronie sprawcy tego, że popełnia

27 T. Grzegorzczak gdzie przez utrudnianie rozumie czynienie niemożliwym wykonania danej czynności w danym momencie. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex 2009, art. 83.

28 L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 377 i nast.

29 Wyrok SN z dnia 19 czerwca 2002 r. (V KKN 454/00), Lex nr 54421.

30 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo..., *op. cit.*, s. 55 i nast.

31 Wykazanie w toku procesu karnego skarbowego zamiaru bezpośredniego (*resp.* ewentualnego) jest zadaniem trudnym, często nawet niewykonalnym. Dotyczy to zwłaszcza czynów z zaniechania. Dlatego też praktyka stosowania prawa, coraz to natykając się na owe trudności, wyraźnie dąży ku obiektywizacji odpowiedzialności karnej skarbowej, co osiągnąć jest stosunkowo łatwo poprzez zrównanie odpowiedzialności finansowej (podatkowej, cel-

on czyn zabroniony (element intelektualny zamiaru; chodzi przy tym o świadomość realizacji znamion przedmiotowych, jakkolwiek biorąc pojęcie „czyn zabroniony” literalnie, należałoby przyjąć, że w grę wchodzi również znamiona podmiotowe³² oraz po drugie, że świadomości popełnienia czynu zabronionego towarzyszy konkretne nastawienie psychiczne sprawcy – określane mianem chcenia popełnienia czynu zabronionego (element woluntatywny zamiaru).³³ Dla przypisania znamienia zamiaru nie jest konieczne stwierdzenie, że sprawca jest świadomy bezprawności lub karalności popełnianego czynu. Nieświadomość karalności czynu wpływa na winę – jeżeli jest ona usprawiedliwiona, sprawca nie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (wina zatem odpada – art. 10 § 4 kks.); jeżeli jest nieusprawiedliwiona, sprawca odpowiada na łagodniejszych zasadach (wina zatem jest umniejszona – art. 10 § 5 kks.). Zamiar ewentualny (*dolus eventualis*) polega na przewidywaniu przez sprawcę możliwości popełnienia czynu zabronionego (element intelektualny zamiaru) oraz towarzyszącemu mu nastawieniu psychicznemu określanym przez przepis jako godzenie się na taki stan rzeczy (tj. na popełnienie). Ustawodawca za pomocą konstrukcji zamiaru ewentualnego usiłuje wypełnić całą przestrzeń relacji psychicznej, jaka występuje pomiędzy zamiarem bezpośrednim a nieumyślnością.³⁴ Problematyczne jest zwłaszcza odnalezienie w praktyce stosowania prawa linii demarkacyjnej dzielącej zamiar ewentualny i świadomą nieumyślność. W jednym i drugim przypadku sprawcy towarzyszy bowiem świadomość możliwości popełnienia czynu zabronionego: przy zamiarze ewentualnym sprawca na ten stan rzeczy się godzi, natomiast przy świadomej nieumyślności nie. Łatwo zauważyć, że w obszarze prawa karnego skarbowego zamiar ewentualny jest konstrukcją rzadko znajdującą zastosowanie. Z reguły w grę wchodzi albo zamiar bezpośredni, albo nieumyślność (często świadoma, zwłaszcza tam, gdzie sprawca, optymalizując opodatkowanie, jest świadomy ryzyka wadliwego dokonania rozliczenia, niemniej podej-

nej itd.) z odpowiedzialnością karną (krytycznie o takiej pragmatyce por. postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r. (V KKN 426/00) OSNKW 2002, nr 9.

32 Szerzej J. Majewski, Określenie umyślności w projekcie kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1996, nr 1.

33 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks..., *op. cit.*

34 J. Giezek, N. Kłaczyńska, G. Łabuda, Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Warszawa 2007, s. 68; P. Kardas, Głosa do wyroku SN z dnia 11 stycznia 1993 r. (WRN 122/92).

muje zabiegi optymalizujące, nie chcąc ani też nie godząc się na popełnienie czynu zabronionego).

6. Zagrożenie karą udaremniania lub utrudniania kontroli podatkowej

Polskiemu ustawodawstwu w zakresie określania wymiaru kary grzywny znane są dwa sposoby. W przypadku odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa karnego skarbowego obowiązuje skandynawski model kary grzywny, zwany potocznie modelem stawkowym, zaś w odniesieniu do wykroczeń skarbowych obowiązuje zaś system kwotowy.³⁵ Przestępstwo skarbowe z art. 83 § 1 kks. jest zagrożone karą grzywny do 720 stawek dziennych. W razie skazania za przestępstwo skarbowe z art. 83 § 1 kks. sąd może orzec także środek karny posiadający charakter fakultatywny – zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej (art. 34 § 2 kks.).³⁶ Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej można orzec w dwóch grupach przypadków: po pierwsze, w sytuacji stosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary z art. 38 § 1 i 2 kks. (§ 1 odnosi się do przesłanek obostrzenia z art. 37 § 1 kks.), po drugie, w sytuacji skazania sprawcy za przestępstwa skarbowe wymienione w art. 34 § 2 kks. Jeżeli jednak występują okoliczności, o których mowa w art. 37 § 2 lub 3 kks. (czego skutkiem jest niestosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary), nie wchodzi w grę wymierzenie kary wedle reguł z art. 38 § 1 kks., wobec czego odpada orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej.³⁷ Warunek skazania sprawcy za przestępstwo skarbowe, wyrażony w art. 34 § 2 kks., uniemożliwia orzeczenie zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej wyrokiem warunkowo umarzającym postępowanie o przestępstwo skarbowe.³⁸ Zaś wykroczenie skarbowe z art. 83 § 2 kks.

35 I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 97 i nast.; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 121 i nast.

36 Zakaz prowadzenia określonej działalności może być orzeczony za przestępstwo skarbowe nie tylko jako środek karny (art. 22 § 2 pkt 5 kks.), ale również może być orzeczony tytułem środka zabezpieczającego (art. 22 § 3 pkt 7 kks.).

37 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, *op. cit.*

38 Dodatkowymi warunkami koniecznymi dla zastosowania zakazu określonej prowadzenia działalności gospodarczej są: po pierwsze, fakt popełnienia przestępstwa skarbowego w związku z prowadzeniem takiej działalności, po drugie zaś, ustalenie, że dalsze prowa-

(wypadek mniejszej wagi) jest zagrożone karą grzywny określoną kwotowo. Wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe, zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu, tj. kwoty 8 000 zł za rok 2013, zaś 8 400 zł³⁹ za rok 2014, a sposób popełnienia i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

6. Wnioski

W konkluzji można stwierdzić, co z powyższej analizy wynika, że represja przewidziana za uniemożliwianie czynności służbowych w trakcie kontroli podatkowej realizuje funkcję ochronną, chroniąc interesy finansowe i budżet: państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej. Ponadto realizuje funkcję prewencyjno–wychowawczą poprzez oddziaływanie na społeczeństwo i ukaranego sprawcę, uświadamiając nie tylko społeczną szkodliwość naruszeń prawa, ale również ich nieopłacalności. Przestrzeganie przepisów prawa karnego skarbowego wymaga znajomości przepisów prawa podatkowego, dla których dany przepis karny stanowi ochronę. Należy zatem zgodzić się z J. Głuchowskim, iż przepisy prawa karnego skarbowego spełniają funkcję ochronną w stosunku do norm prawa podatkowego, a tym samym prawo karne skarbowe pełni rolę służebną w stosunku do norm prawa podatkowego.⁴⁰

dzenie działalności gospodarczej zagraża istotnym dobrom chronionym prawem (art. 41 § 2 kk. w zw. z art. 20 § 2 kks.).

39 Art. 53 § 6 kks.

40 J. Głuchowski, Instytucje ogólne, [w:] System instytucji prawno–finansowych PRL, Warszawa 1982, s. 471.