

PRZESTĘPSTWO ORAZ WYKROCZENIE SKARBOWE FIRMANCTWA (ART. 55 K.K.S.) W KONTEKŚCIE ZNAMION USTAWOWYCH

Streszczenie. Czyn zabroniony firmanctwa ujęty w przepisach kodeksu karnego skarbowego przyjmuje dwie postaci czynu zabronionego: przestępstwa skarbowego (art. 55 §§ 1 i 2 k.k.s.) oraz wykroczenia skarbowego (art. 55 § 3 k.k.s.). Istotą firmanctwa, jak wskazuje się w doktrynie, „jest prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zakamuflowany lub też ukrywanie rzeczywistych jej rozmiarów z wykorzystaniem do tego podstawionego podmiotu, co naraża podatek na uszczuplenie” (F. Prusak); sprawca, realizując określony w art. 55 k.k.s. delikt, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i naraża podatek na uszczuplenie. Przedmiotem omawianego czynu zabronionego jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego – interes fiskalny państwa – oraz Unii Europejskiej (indywidualny przedmiot ochrony), a także wtórnie, jako uboczny przedmiot ochrony, legalny porządek rejestrowy przedsiębiorców, co wywieść można także z kontekstu poglądów wyrażanych w literaturze przedmiotu. Firmantem, tzn. sprawcą ujętym w definicji art. 55 § 1 k.k.s., może być jedynie podatnik prowadzący działalność gospodarczą określoną w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, na co również zwraca się uwagę w doktrynie oraz judykaturze. Omawiane skarbowe przestępstwo lub wykroczenie ma charakter indywidualny, może zostać popełnione wyłącznie umyślnie, w formie działania (po stronie firmanta), w zamiarze bezpośrednim. Pod rozwagę zostaje poddany postulat, aby w wypadku mniejszej wagi,

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie, Wydział Prawa i Ekonomii, Katedra Prawa Sądowego, e-mail: a.wrobel@ujd.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9315-0213>

jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, czyn z art. 55 § 1 k.k.s. był klasyfikowany jako wykroczenie skarbowe.

Słowa kluczowe: firmanctwo, delikt firmanctwa, polskie prawo karne skarbowe, wykroczenie skarbowe, przestępstwo skarbowe

1. WPROWADZENIE

Firmanctwo jako przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe – zwane dalej także deliktem karnym skarbowym – określone zostało w art. 55 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹. W artykule, w kontekście poglądów wyrażanych w doktrynie oraz judykaturze, analizie poddane zostały jego znamiona. Narracja koncentruje się w głównej mierze na postaci, przedmiocie, podmiocie, znamieniu czasownikowym, kierunkowym charakterze, sposobie popełnienia i stronie podmiotowej rzeczoności deliktu.

Celem badawczym jest zanalizowanie oraz zobrazowanie znamion deliktu karnoskarbowego firmanctwa, ujętego w art. 55 k.k.s. W perspektywie badania naukowego używa się w głównej mierze metody analityczno-prawnej. Naukowa narracja wiedzie przez regulacje prawne i poglądy wyrażane w doktrynie oraz judykaturze.

2. POSTAĆ DELIKTU

Omawiane firmanctwo może występować w dwóch postaciach: przestępstwa skarbowego² – przyjmującego formę podstawową (zwykłą) lub uprzywilejowaną albo wykroczenia skarbowego³. Tak więc rzeczony czyn zabroniony może być:

- przestępstwem skarbowym przybierającym formę podstawową, gdy podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 859 ze zm., dalej: k.k.s.

² Przestępstwo skarbowe jest czynem zabronionym przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2 k.k.s.).

³ Wykroczenie skarbowe jest czynem zabronionym przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekraczają pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 k.k.s.).

na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie; podlega wówczas karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie (art. 55 § 1 k.k.s.); niemniej dla popełnienia tego przestępstwa skarbowego w formie podstawowej warunkiem *sine qua non* jest to, aby kwota podatku narażonego na uszczuplenie była większa niż małej wartości, na co wskazuje pośrednio, w kontekście systemowym, art. 55 § 2 w zw. z § 1 k.k.s.;

- przestępstwem skarbowym przybierającym formę uprzywilejowaną, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości⁴; sprawca czynu zabronionego określonego w art. 55 § 1 k.k.s. podlega wówczas karze grzywny do 720 stawek dziennych (art. 55 § 2 k.k.s.)⁵;
- wykroczeniem skarbowym, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu⁶; wówczas sprawca czynu zabronionego określonego w art. 55 § 1 k.k.s. podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 55 § 3 k.k.s.).

Rozgraniczenie między wskazanymi powyżej postaciami analizowanego deliktu zależne jest od kwoty podatku narażonego na uszczuplenie. Firmanctwo jest też typem czynu przepołowionego, gdzie cezura między wykroczeniem a przestępstwem skarbowym „przebiega” na „krawędzi” ustawowego progu. Oznacza to, obiektywnie rzecz ujmując, że jeśli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, wypełnione zostaje znamię wykroczenia skarbowego, jeśli zaś przekracza – przestępstwa skarbowego⁷. *De lege ferenda* warto rozważyć możliwość poszerzenia klasyfikowania jako wykroczenia skarbowego firmanctwa, także o przypadki, w których co prawda znamiona czynu zostałyby zrealizowane, lecz kwota podatku narażonego na uszczuplenie byłaby małej

⁴ Mała wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 53 § 14 k.k.s.).

⁵ Co również zauważa Sąd Najwyższy, wskazując, że jedyną sankcją, która przewidziana jest za przestępstwo z art. 55 § 2 k.k.s., jest kara grzywny do 720 stawek dziennych – teza do wyroku Sądu Najwyższego (dalej: SN) z dnia 18 maja 2005 r., sygn. II K 67/05, LEX nr 1674311.

⁶ Ustawowy próg jest to wysokość kwoty, która nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia (art. 53 § 6 k.k.s. w zw. z art. 53 § 3 k.k.s.).

⁷ Por. L. Wilk, *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 6, s. 60–63.

wartości, a szkodliwość społeczna czynu byłaby mniejsza; zrealizowane znamiona przedmiotowe i podmiotowe etc. przemawiałyby za łagodniejszym potraktowaniem sprawcy, właściwym dla odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe.

W praktycznym kontekście sprawczym u podstaw firmanctwa leży częstokroć chęć uniknięcia uiszczenia tudzież zmniejszenia kwoty płatności świadczenia podatkowego⁸. W przypadku omawianego deliktu wysiłki nakierowane na uniknięcie opodatkowania w ogóle bądź pomniejszenia opodatkowania stają się powodem narażenia podatku na uszczuplenie⁹. Jak zauważa G. Łabuda: „Często sprawcy podejmują działalność gospodarczą w warunkach firmanctwa dla uchylenia się od ewentualnych egzekucji długów, z powodu braku możliwości prowadzenia określonej, a koncesjonowanej działalności gospodarczej, czy też celem obejścia zakazu konkurencji”¹⁰. W praktyce częstokroć sprawca-podatnik chce ukryć przed organami podatkowymi fakt prowadzenia przez siebie działalności gospodarczej bądź faktyczną skalę prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej – wprowadza w zakresie jednego czy drugiego przypadku organy podatkowe w błąd¹¹.

⁸ Jak podnosi F. Prusak: „Firmanctwo zakłada, że podatnik posługuje się osobą podstawioną, tj. posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. Tego rodzaju zatajenie źródeł przychodu wiąże się zazwyczaj z dążeniem do uniknięcia opodatkowania w sensie unikania kumulacji dochodów albo unikania innych konsekwencji uzyskiwania przychodów” – F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54–191)*, Kraków 2006, LEX/el., komentarz do art. 55, teza 7. W kontekście uregulowań z art. 55 §§ 1, 2 i 3 k.k.s. J. Michalski wychodzi z założenia, że: „Czynny zabronione tego rodzaju są odmianą uchylenia się podatnika od udziału w postępowaniu podatkowym przez nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności na skutek posługiwania się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. W ten sposób sprawca zazwyczaj dąży do uniknięcia opodatkowania bądź wyższego opodatkowania przez brak kumulacji dochodów albo konsekwencji uzyskania przychodów (np. przejście do wyższej grupy opodatkowania)” – J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, Warszawa 2000, LEX/el., komentarz do art. 55. Podobnie w judykaturze zauważa się, że „celem firmanctwa jest uniknięcie opodatkowania lub wyższego opodatkowania” – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Kielcach z dnia 27 maja 2010 r., sygn. I SA/Ke 225/10, LEX nr 660181.

⁹ Zob. G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el., komentarz do art. 55, teza 1.

¹⁰ G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el., teza 3.

¹¹ Zob. A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, LEX/el., teza 2.

Poprzednikiem art. 55 k.k.s. był art. 93 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r.¹², obowiązujący do 16 października 1999 r.¹³ Przepis ten stanowił, że kto zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, posługując się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby albo instytucji, podlega karze grzywny do 250 000 złotych (§ 1); tej samej karze podlega, kto dopuszcza do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą albo pełniąc funkcję w instytucji, dopuszcza do posługiwania się nazwą tej instytucji przez osobę, której zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu (§ 2); jeżeli następstwem czynu określonego w §§ 1 lub 2 jest uszczuplenie podatku przekraczające 25 000 złotych lub uniemożliwienie ściągnięcia takiej należności, sprawca podlega karze grzywny do 500 000 złotych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie (§ 3); w wypadkach określonych w §§ 1 lub 2 można orzec przepadek przedmiotów wymienionych w art. 16 § 1 (§ 4). Porównując brzmienie art. 93 § 1 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. i art. 55 § 1 k.k.s., zauważa się w judykaturze, że obecnie doprecyzowaniu uległy znamiona przestępstwa firmanctwa¹⁴.

Firmanctwo jest także przedmiotem regulacji przepisu art. 113 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁵. Według tego przepisu,

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

¹³ Co wynika z art. 2 w zw. z art. 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2004 r. Nr 68, poz. 623).

¹⁴ *In extenso*: „Porównanie brzmienia przepisu art. 93 § 1 u.k.s. i art. 55 § 1 k.k.s. przemawia za tym, że obecnie znamiona przestępstwa firmanctwa zostały doprecyzowane. Z treści ostatniego z powołanych przepisów wynika, że skutkiem przestępczego działania jest narażenie na uszczuplenie podatku, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne (art. 53 § 28 k.k.s.). Z kolei istotą przestępstwa z art. 93 u.k.s. było uchylenie się podatnika od opodatkowania, czyli niebranie udziału w postępowaniu podatkowym, a formą takiego postępowania było właśnie zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i jej ukrywanie poprzez posłużenie się osobą podstawioną. W cytowanym przepisie nie było konieczne stwierdzenie narażenia na uszczuplenie podatku, jednak inne przepisy u.k.s. takie narażenie sankcjonowały (m.in. art. 94 § 1 u.k.s.)” – teza do wyroku Sądu Apelacyjnego (dalej: SA) w Katowicach z dnia 28 maja 2002 r., sygn. II AKa 417/01, LEX nr 75094.

¹⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p. Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 2. Por. F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 27. W literaturze wyraża się pogląd, że przepis art. 55 k.k.s. „stanowi uzupełnienie regulacji art. 113 ordynacji podatkowej przewidującej solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe firmanta i firmującego” – F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 27.

jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności¹⁶. Solidarna odpowiedzialność podatkowa dotyczy tu dwóch podmiotów: podatnika (firmanta) oraz firmującego (wyrażającego zgodę na firmowanie) – niemniej warunkiem tej solidarnej odpowiedzialności firmującego jest jego zgoda¹⁷. Jednakże firmanctwo ujęte w art. 113 o.p. pozostaje poza marginesem rozważań.

3. PRZEDMIOT OCHRONY PRAWNEJ

W doktrynie w kontekście przedmiotu ochrony wskazuje się, że:

- jest nim formalnie rozumiany porządek podatkowy, „interes finansowy Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, zasady obrotu gospodarczego, a nawet obejmować może interes finansowy wymiaru sprawiedliwości w konkretnym przypadku”¹⁸;
- „w przypadku firmanctwa jest on złożony, ponieważ prócz interesu finansowego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej komentowany przepis zabezpiecza także zasady obrotu gospodarczego, szeroko pojęty porządek podatkowy, a w określonych przypadkach także interes wymiaru sprawiedliwości oraz dobra osobiste”¹⁹;

¹⁶ Zob. szerzej na temat firmanctwa ujętego w art. 113 o.p.: wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2012 r., sygn. III SA/Wa 2534/11, LEX nr 1359517; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. I SA/Sz 842/15, LEX nr 1996100; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gd 1038/21, LEX nr 3318514.

¹⁷ Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 2. Jak wskazano, jeszcze w perspektywie ustawy o zobowiązaniach podatkowych z dnia 19 grudnia 1980 r., która została uchylona (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926), „wykładni art. 48 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przy pomocy znamion przestępstwa podatkowego firmanctwa, określonych w art. 55 Kodeksu karnego skarbowego, czy też art. 93 ustawy karnej skarbowej sprzeciwiają się nie tylko odmienne zakresy sfer obowiązywania prawa podatkowego i prawa karnego, ale także autonomia prawa karnego, wynikająca z jego charakteru, funkcji i zadań w systemie norm oraz odrębności zasad ogólnych, którym jest ono podporządkowane” – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 maja 2004 r., sygn. I SA/Po 681/02, LEX nr 693616.

¹⁸ L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 60.

¹⁹ I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. idem, Warszawa 2018, LEX/el., teza 2.

- „przedmiotem ochrony deliktu karnoskarbowego firmanctwa jest mienie Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej. Formą ochrony tego przedmiotu jest zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu”²⁰;
- jest nim „obowiązek podatkowy względem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego”²¹;
- chodzi w jego przypadku o „przestrzeganie obowiązków z zakresu podatku i odnośnych rozliczeń nakładanych przez materialne prawo podatkowe, jak również zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego. Następstwem posługiwania się przez sprawcę danymi innego podmiotu będzie także wpisanie tych danych do rejestru, jeżeli wcześniej taki podmiot nie był zarejestrowany”²²;
- jest nim „przestrzeganie obowiązków nakładanych przez materialne prawo podatkowe” (jako podstawowy przedmiot ochrony), a także „zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego oraz innych rejestrów (ewidencji), w których rejestrowani są przedsiębiorcy” (jako uboczny przedmiot ochrony)²³;
- „można przyjąć, że zasadniczym przedmiotem ochrony jest tu mienie uprawnionych podmiotów, konkretnie ich dochody z tytułu podatków. Jednak dają się także wskazać inne (uboczne) przedmioty ochrony. I tak np. wprowadzające w błąd oznaczenie przedsiębiorstwa uznawane jest za czyn przeciwko zasadom uczciwej konkurencji (zob. art. 5 ustawy z 16.04.1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.; zob. także K. Bilewska, Nowe uregulowanie firmy, s. 1080). Niewątpliwie rację mają także autorzy twierdzący, iż ubocznym przedmiotem ochrony jest prawdziwość rejestrów, w których rejestrowani są przedsiębiorcy i zaufanie do tychże rejestrów (zob. Bartosiewicz, Kubacki, Kodeks, 2010, s. 296). W tym sensie firmanctwo można uznać za szkodliwe dla zasad obrotu gospodarczego”²⁴;

²⁰ G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 5.

²¹ W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, LEX/el., komentarz do art. 55, teza 2.

²² F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 22.

²³ A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, Legalis/el., tezy 4 i 5.

²⁴ L. Wilk, *Komentarz do art. 55*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el., teza 2.

- jest nim „rzetelna, we właściwym wymiarze, realizacja obowiązków podatkowych względem Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej, związana z jawnym prowadzeniem działalności gospodarczej na własny rachunek, prawidłowym wykazywaniem jej rozmiarów przez przedsiębiorcę”²⁵.

W kontekście powyższego da się zauważyć zróżnicowanie poglądów wyrażanych w literaturze przedmiotu odnośnie do przedmiotu ochrony. Choć niektóre z nich wydają się podawać nader szeroki jego zakres, to jednak symplifikując, dla wielu wspólne jest włączenie w jego zakres interesu finansowego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej – obowiązków, które nakłada materialne prawo podatkowe względem tychże, porządku podatkowego itp.

Niemniej w kontekście istoty omawianej regulacji przedmiotem czynu zabronionego, a patrząc od strony prawa karnego skarbowego – przedmiotem ochrony, patrząc zaś od strony przestępstwa – przedmiotem zamachu²⁶, wydaje się interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego – interes fiskalny państwa – oraz Unii Europejskiej (indywidualny przedmiot ochrony), a także wtórnie – jako uboczny przedmiot ochrony – legalny porządek rejestrowy przedsiębiorców²⁷.

4. SPRAWCA I CZYN

Dla firmanctwa niezbędne jest istnienie zarówno firmującego, jak i firmanta²⁸. W definicji art. 55 § 1 k.k.s. ustawodawca wskazuje jako na sprawcę czynu określonego w art. 55 k.k.s. wyłącznie na osobę firmanta, czyli tego, kto posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. Wiąże się to również – jak słusznie zauważa się w judykaturze – z wprowadzaniem w błąd organu państwa²⁹. Podmiot ten może być

²⁵ D. Radzikowska, *Firmanctwo jako nielegalny sposób zmniejszenia zobowiązań podatkowych*, [w:] *Prawo karne skarbowe – wybrane zagadnienia teorii i praktyki*, red. R. Dziembowski, M. Pieńkowska, A. Opalska, Olsztyn 2016, s. 128.

²⁶ O przedmiocie ochrony i przedmiocie zamachu zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2017, s. 91.

²⁷ Por. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 2; L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 60; A. Piasieczny, *Komentarz do art. 55*, teza 3; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, komentarz do art. 55, teza 2.

²⁸ Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Ke 63/08, LEX nr 1032870.

²⁹ Wyrok SA w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2013 r., sygn. II Aka 74/13, LEX nr 1362906.

niekiedy w praktyce „podstawiony”³⁰. Sprawcą tym może być wyłącznie podatnik prowadzący faktycznie działalność gospodarczą (niezależnie np. od jej rodzaju tudzież formy, w jakiej ją prowadzi), który działa w określonym w przepisie celu, posługując się cudzą tożsamością (tu konkretnie imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu) i wywołując tym następstwo w postaci narażenia podatku na uszczuplenie³¹. Narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jawi się jako wysoce prawdopodobne, jednak nastąpić nie musi (art. 53 § 28 k.k.s.). Z kolei uszczuplona czynem zabronionym należność publicznoprawna to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.). Podmiot, narażając podatek na uszczuplenie, powoduje tym samym nastąpienie skutku, toteż firmanctwo jest deliktem materialnym, skutkowym³²; skutek ten jest warunkiem *sine qua non* zaistnienia rzeczonoego deliktu³³. W literaturze wskazuje się, że najczęściej – statystycznie – skutkiem firmanctwa jest powstanie uszczuplenia podatku, a nie zaś powstanie niebezpieczeństwa jego uszczuplenia³⁴. Jednak wyraża się także nieco odmienny pogląd, że „przy firmanctwie możemy mieć do czynienia z wysokim prawdopodobieństwem powstania uszczerbku finansowego, choć równie często skutkiem jest samo uszczuplenie podatku”³⁵. Jak podnosi F. Prusak: „Narażenie na uszczuplenie podatku obejmuje różnicę między podatkiem należnym (jaki powinien być uiszczony, gdy do zatajenia nie doszło) a podatkiem, jaki uiszczono w ramach działalności prowadzonej pod cudzą nazwą czy nazwiskiem lub firmą”³⁶.

³⁰ Por. A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, teza 1.

³¹ Por. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

³² Tak: G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 15; A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, teza 6; F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 21; Wilk, *Firmanctwo...*, s. 65.

³³ Jak trafnie zauważają W. Kotowski oraz B. Kurzępa: „Firmanctwo nie występuje w przypadku zatajenia prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej, posługując się cudzą nazwą, jeśli nie doszło do narażenia podatku na uszczuplenie” – W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 5.

³⁴ G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 16.

³⁵ G. Skowronek, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 1.

³⁶ F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 17. Por. co do meritum T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, LEX/el., komentarz do art. 55, teza 4 oraz W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 10.

W doktrynie zauważa się, że „»Posługiwanie się« oznacza wykonywanie wszystkich czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przy których jest konieczne operowanie imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu. Chodzi zwłaszcza o składanie ofert, zawieranie kontraktów, wystawianie i przyjmowanie faktur i rachunków, realizację obowiązków publicznoprawnych (np. składanie deklaracji, uiszczanie danin)”³⁷. Jak podaje L. Wilk: „Posługiwanie się cudzym imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą ma szeroki zakres znaczeniowy i należy przyjąć, że oznacza każde działanie wprowadzające uczestników obrotu gospodarczego i organy państwa w błąd co do tożsamości sprawcy i co do jego rzeczywistej działalności oraz jej rozmiarów. W istocie więc firmanstwo nosi znamiona oszustwa co do tożsamości danego podmiotu”³⁸. „Posłużyć się” w znaczeniu literalnym *sensu largo* znaczy „użyć czegoś do uzyskania, osiągnięcia jakiegoś celu, jako pomocy przy jakiejś czynności”, „wziąć kogoś do pomocy w jakimś działaniu, ulżyć sobie, zlecając wykonanie czegoś komuś innemu, wyręczyć się kimś”³⁹, „użyć czegoś jako środka do osiągnięcia jakiegoś celu lub jako pomocy przy jakiejś czynności”, „zlecić komuś wykonanie pracy, którą się miało zrobić samemu”⁴⁰, „wykorzystywać coś jako środek, narzędzie do realizacji jakiegoś zadania, do osiągnięcia jakiegoś celu, jako pomoc w jakimś działaniu; posiłkować się”, „używać kogoś do realizacji jakiegoś zadania, wykorzystywać kogoś do pomocy, do usługi; wyręczać się, wysługiwać się kimś”⁴¹. „Posługiwanie się” przemawia również za tym, że firmant może zrealizować omawiany czyn zabroniony jedynie w formie działania⁴²; czasownik „posługiwać” tożsamy jest praktycznie w tym przypadku z czasownikiem „używać”⁴³. Toteż w perspektywie powyższego owo „posługiwanie się”, o którym mowa w art. 55 k.k.s., jawi się w sensie rozważanej regulacji jako używanie-wykorzystywanie przez podatnika imienia i nazwiska, nazwy lub firmy innego podmiotu w celu (jako środek w osiągnięciu celu, tudzież jako pomoc do osiągnięcia celu) zatajenia prowadzenia działalności

³⁷ G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 12.

³⁸ L. Wilk, *Komentarz do art. 55*, teza 2.

³⁹ *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 31, red. H. Zgólkowa, Poznań 2001, s. 137.

⁴⁰ *Słownik języka polskiego PWN*, t. 2, red. L. Drabik, E. Sobol, Warszawa 2007, s. 100.

⁴¹ *Współczesny słownik języka polskiego*, t. 2, red. B. Dunaj, Warszawa 2007, s. 1329.

⁴² Zob. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 14; W. Kotowski, B. Kurzėpa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 4. Odmienne zob. A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 55*, teza 18.

⁴³ Por. hasło *posługiwanie*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/poslugiwanie.html> (dostęp: 25.07.2023).

gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności – i narażania przez to podatku na uszczuplenie.

W konkretnych przypadkach za sprawstwo czy odpowiednio za inny rodzaj zaangażowania w delikt może odpowiadać inna osoba niż firmant – jako:

- 1) współsprawca czynu z art. 55 §§ 1, 2 lub 3 k.k.s., gdy popełnia taki czyn wspólnie i w porozumieniu z firmantem (zob. art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 55 k.k.s.)⁴⁴;
- 2) sprawca kierowniczy – *sensu largo* – czynu z art. 55 §§ 1, 2 lub 3 k.k.s., gdy kieruje wykonaniem takiego czynu zabronionego przez firmanta lub wykorzystując jego uzależnienie od siebie, poleca mu wykonanie omawianego czynu (zob. art. 9 § 1 k.k.s. w zw. z art. 55 k.k.s.)⁴⁵;

⁴⁴ Jak podnosi się w orzecznictwie: „Do przyjęcia współsprawstwa (a nie pomocnictwa) wystarcza obiektywne współdziałanie w samym wykonaniu, w ramach podziału ról uprzednio uzgodnionego (lub przeprowadzonego dopiero w toku wykonywania czynu), jeżeli każdy ze współsprawców obejmował swym zamiarem (*animus auctoris*) cały zespół przedmiotowych znamion przestępnego przedsięwzięcia. Rozgraniczenie pomiędzy współsprawstwem a pomocnictwem należy przeprowadzić, uwzględniając łącznie elementy obiektywne i subiektywne. Od strony obiektywnej współsprawstwem jest współdziałanie, udział w samym wykonaniu przestępstwa, natomiast akty ułatwiające wykonanie, lecz wykonanie to poprzedzające, stanowiąc będą pomocnictwo. Od strony subiektywnej współsprawcą jest ten, kto wspólnie z innym realizuje zespół znamion i uważa czyn za własne przedsięwzięcie, czyli działa »*animus auctoris*«. Pomocnikiem jest ten, kto tylko zamierza ułatwić innemu popełnienie czynu zabronionego, uważając jednak ten czyn za cudze przedsięwzięcie, czyli działając »*animus socii*«. Istotną, choć nie zawsze rozstrzygającą okolicznością dla wyjaśnienia, czy sprawca działał *animus auctoris*, czy tylko *animus socii*, jest kwestia, w czym interesie leżało popełnienie przestępstwa” – teza do wyroku SN z dnia 12 lipca 1979 r., sygn. II KR 189/79, LEX nr 17157. W kontekście współsprawstwa wskazuje się w judykaturze, że „W uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2008 r., sygn. akt I FPS/8/07 (ONSA i WSA 5 (26) 2008, poz. 79) wyrażono stanowisko, że »zapłata, o której mowa w art. 59 § 1 pkt 1 w związku z art. 60 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [...] dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika«. Tezę tę, w ocenie Sądu rozpoznającego niniejszą sprawę, należy w pełni odnieść do sytuacji, w której firmujący deklaruje zobowiązanie i dokonuje zapłaty podatku. W tym wypadku następuje to nawet nie z uwagi na stosunek cywilnoprawny, na mocy którego osoba trzecia zobowiązuje się wypełniać niektóre powinności osobiste podatnika w zakresie obowiązku podatkowego, ale na skutek porozumienia wypełniającego znamiona czynu zabronionego przez ustawę, tj. przestępstwa (wykroczenia) karnego skarbowego (art. 55 k.k.s.) popełnianego przez podatnika przy współdziałaniu firmującego” – wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 marca 2013 r., sygn. I SA/OI 77/13, LEX nr 1464880.

⁴⁵ Pamiętać należy także w kontekście odpowiedzialności karnej o art. 9 § 3 k.k.s., według którego za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca

- 3) podżegacz, gdy chce, aby inna osoba (tu: firmant) zrealizowała czyn z art. 55 §§ 1 lub 2 k.k.s., nakłania ją do tego (zob. art. 18 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 55 k.k.s.)⁴⁶;
- 4) pomocnik, gdy w zamiarze, aby inna osoba (tu: firmant) zrealizowała czyn z art. 55 §§ 1 lub 2 k.k.s., swoim zachowaniem ułatwia jego popełnienie, w szczególności dostarcza narzędzie, środek przewozu, udziela rady lub informacji; jak również, jeśli wbrew prawnemu, szczególnemu obowiązkowi niedopuszczenia do popełnienia rzeczowego czynu zabronionego swoim zaniechaniem ułatwia innej osobie (tu: firmantowi) jego popełnienie (zob. art. 18 § 3 k.k.s. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 55 k.k.s.)⁴⁷.

Ustawodawca w art. 18 §§ 2 i 3 k.k. używa wyrażenia „czyn zabroniony”, niemniej art. 20 § 2 k.k.s. określa, że „odpowiednie stosowanie” (o którym mowa w art. 20 § 2 k.k.s.) rzeczonoego przepisu dotyczy przestępstw skarbowych. Odpowiednie stosowanie art. 18 §§ 2 i 3 k.k. względem wykroczeń skarbowych stałoby w sprzeczności z zasadą niestosowania analogii na niekorzyść sprawcy. Toteż również w związku z tym zaaprobować należy pogląd, że pomocnictwo do wykroczenia skarbowego z art. 55 § 3 k.k.s. pozostaje bezkarne⁴⁸, podobnie rzecz ma się z podżeganiem do niego.

Nie jest karalne usiłowanie popełnienia omawianego czynu w żadnej z jego postaci. W przypadku przestępstwa skarbowego firmanctwa (art. 55 §§ 1 i 2 k.k.s.) ustawodawca nie przewiduje jego karalności. Zagrożenie karą nie przekracza bowiem przewidzianej przez ustawodawcę granicy, która umożliwia karalność usiłowania. Zgodnie z art. 21 § 1 k.k.s. usiłowanie przestępstwa skarbowego zagrożonego karą nieprzekraczającą roku pozbawienia wolności lub karą łagodniejszą karalne jest tylko wtedy, gdy kodeks tak stanowi. Ustawodawca milczy w sprawie karalności usiłowania

także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

⁴⁶ Ponadto, zgodnie z art. 24 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), odpowiada jak za podżeganie, kto w celu skierowania przeciwko innej osobie postępowania karnego nakłania ją do popełnienia czynu zabronionego.

⁴⁷ W judykaturze wyraża się także pogląd, że „w przypadku firmującego w grę może wchodzić jedynie jego odpowiedzialność za tzw. firmanctwo bierne, jako za współdziałanie przestępne, w formie współsprawstwa (art. 9 § 1 k.k.s.) lub pomocnictwo” – wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. III SA/Wa 3069/08, LEX nr 545958.

⁴⁸ G. Łabuda, *Komentarz do art. 55, teza 7*. Por. L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 63.

wykroczenia skarbowego, toteż o karalności wykroczenia z art. 55 § 3 k.k.s. również mowy być nie może. Tym bardziej nie jest penalizowane przygotowanie do skarbowego przestępstwa lub wykroczenia firmanctwa.

W doktrynie w kontekście odpowiedzialności firmującego wyraża się wiele poglądów. Wskazuje się na przykład, że „zachowanie firmującego może polegać zarówno na działaniu (np. poprzez dostarczenie dokumentów swojej firmy firmantowi), jak i na zaniechaniu (jeśli wiedział, że firmant posługiwał się jego nazwiskiem lub firmą, i nie podjął działania, by to zmienić). W praktyce czyn ten na ogół jest popełniany we współdziałaniu firmanta z firmującym. Może być też jednak popełniony przez samego firmanta, jeśli działał bez wiedzy i zgody firmującego⁴⁹ oraz że „zasadne będzie pociągnięcie firmującego do odpowiedzialności już w tych sytuacjach, gdy tylko wyraził zgodę na korzystanie ze swej tożsamości, nie podejmując innych czynności. W swym całokształcie jest to jednak odpowiedzialność o niewątpliwie zawężonym charakterze, która nie znajdzie zastosowania do wszystkich odmian firmowania⁵⁰. Jak twierdzą W. Kotowski oraz B. Kurzępa: „Odpowiedzialność poniesie nie tylko osoba, która zataiła fakt prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, ale również osoba, która dopuściła do posługiwania się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą. Karalne są więc obie strony tej niezgodnej z prawem sytuacji. Warunkiem jest, aby obie strony, tzn. firmant i firmujący, miały świadomość, że współdziałają w popełnieniu czynu przestępnego określonego w art. 55. Może się jednak zdarzyć, że firmant sam, bez wiedzy i zgody innej osoby albo podmiotu, posłuży się jej nazwiskiem lub firmą. Wówczas odpowiedzialność karną poniesie tylko firmant⁵¹. Tak czy inaczej, w świetle przytoczonych poglądów szczególną uwagę budzi kwestia odpowiedzialności (bądź jej braku) firmującego w perspektywie jego zgody na firmowanie, a także samej bierności w stosunku do zachowania firmanta.

Warto dodać, że sama wiedza firmującego o zabronionym działaniu firmanta, która nie będzie łączyła się z zamiarem, aby inna osoba (firmant) dokonała czynu zabronionego z art. 55 §§ 1 lub 2 k.k.s., i ułatwianiem swoim zachowaniem jego popełnienia, wydaje się niewystarczająca w kontekście pociągnięcia firmującego do odpowiedzialności karnej za pomocnictwo. Na

⁴⁹ I. Zgoliński w przypisie podaje: „L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 62”; I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

⁵⁰ Zob. szerzej I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

⁵¹ W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 3.

uwagę zasługuje pogląd wyrażony przez L. Wilka, że „zachowanie firmującego może polegać zarówno na działaniu (np. dostarczenie dokumentów, pieczętek swojej firmy firmantowi), jak i na zaniechaniu (gdy firmujący, wiedząc, że firmant posługuje się jego nazwiskiem lub firmą, dopuszcza do tego i nic nie czyni, aby przerwać ten stan niezgodny z prawem). Jeżeli rozpatrywać tę drugą postać, czyli pomoc udzieloną firmantowi przez firmującego przez zaniechanie (firmujący dopuszcza [...]), to trzeba zwrócić uwagę, że żadne przepisy prawa nie nakładają prawnego obowiązku niedopuszczenia do posługiwania się własnym nazwiskiem, nazwą lub firmą przez kogoś innego. W tym więc zakresie (w zakresie pomocy udzielonej firmantowi poprzez zaniechanie, czyli przez dopuszczenie) wyłączona byłaby możliwość ukarania takiego pomocnika, gdyż według treści art. 18 § 3 KK recypowanego do przestępstw skarbowych przez art. 20 § 2 KKS warunkiem odpowiedzialności za pomocnictwo przez zaniechanie jest istnienie prawnego szczególnego obowiązku niedopuszczenia do popełnienia czynu zabronionego (a takiego obowiązku, jak wspomniano, w tym przypadku brak)⁵².

Nie sposób uznać firmującego ogólnie, obiektywnie, w każdym przypadku, niejako „z góry”, za sprawcę kierowniczego, współsprawcę, pomocnika bądź innego współdziałającego w dokonaniu tego deliktu skarbowego, gdzie możliwe będzie pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej. Nie można zakładać takiego faktu niejako *a priori*. Aby mogło mieć to miejsce, musi wskazywać na to wyłącznie stan faktyczny, który będzie odzwierciedlał zaangażowanie firmującego w delikt na zasadach ujętych w art. 9 § 1 k.k.s., art. 18 §§ 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., art. 24 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

Chcąc zaś uniknąć odpowiedzialności karnej w kontekście przestępstwa poplecznictwa – co nie dotyczy oczywiście wykroczenia skarbowego z art. 55 § 3 k.k.s. – firmujący (lub odpowiednio inna osoba) nie powinien utrudniać lub udaremniać postępowania karnego, pomagając sprawcy przestępstwa skarbowego firmantwa uniknąć odpowiedzialności karnej itd. Jak stanowi art. 239 § 1 k.k. typizujący przestępstwo poplecznictwa: kto utrudnia lub udaremnia postępowanie karne, pomagając sprawcy przestępstwa, w tym i przestępstwa skarbowego, uniknąć odpowiedzialności karnej, w szczególności kto sprawcę ukrywa, zaciera ślady przestępstwa, w tym

⁵² L. Wilk, *Komentarz do art. 55, teza 5.*

i przestępstwa skarbowego, albo odbywa za skazanego karę, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5⁵³.

Omawiany delikt skarbowy ma charakter indywidualny, co oznacza, że może go popełnić wyodrębniony spośród ogółu sprawca. Sprawcą tym może być podatnik (co oczywiste, może to być – w świetle rozważanej odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe oraz wykroczenie skarbowe firmanctwa – wyłącznie osoba fizyczna). Podatnik definiowany jest legalnie jako osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązki podatkowemu (art. 7 § 1 o.p.)⁵⁴. Wśród tych ustaw wymienić można – tylko dla przykładu – ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁵, ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁶, ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁷, ustawę z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej⁵⁸, ustawę z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁵⁹, ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁶⁰, ustawę z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych⁶¹. Ponadto w rozważanym kontekście pojęcie „podatnik” oznacza także:

- osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 53 § 30 pkt 2 k.k.s.) oraz
- zobowiązanego do uiszczenia należności, o których mowa w § 26a (art. 30a k.k.s.)⁶².

⁵³ Ponadto w tym artykule nie podlega karze sprawca, który ukrywa osobę najbliższą (§ 2); sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od jej wymierzenia, jeżeli sprawca udzielił pomocy osobie najbliższej albo działał z obawy przed odpowiedzialnością karną grożącą jemu samemu lub jego najbliższemu (§ 3).

⁵⁴ Którą to definicję uznać należy za właściwą w kontekście rozważanego zagadnienia oraz regulacji z art 53 § 30 (por. przypis 67).

⁵⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.

⁵⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.

⁵⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.

⁵⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 761 ze zm.

⁵⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 170 ze zm.

⁶⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.

⁶¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 227 ze zm.

⁶² Przepis ten *verba legis* stanowi, że użyte w rozdziale 6 kodeksu określenie „podatnik” oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa

Jak twierdzi F. Prusak: „Sprawcą czynu opisanego w art. 55 k.k.s. w zasadzie może być zarówno osoba, która do ujawnienia tego czynu nie była znana organowi podatkowemu jako podatnik, jak i osoba, która bierze udział w postępowaniu podatkowym, ale niezależnie od zgłoszonego obowiązku podatkowego prowadzi przez podstawioną osobę jeszcze inną działalność nieobjętą tym zgłoszeniem. Sprawcą czynu jest osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się inną osobą lub firmą albo imieniem i nazwiskiem”⁶³.

W kontekście podmiotowym odpowiedzialność karnoskarbowa dotyczy wyłącznie osoby fizycznej⁶⁴, która popełnia czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat, chyba że przepis ustawy stanowi inaczej (art. 5 § 1 k.k.s.). W przypadku czynu zabronionego z art. 55 k.k.s. brak jest wyjątkowego ustanowienia w stosunku do wieku sprawcy.

Ustawodawca stanowi w art. 55 § 1 k.k.s., że podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. W tej perspektywie w kontekście zagadnienia działalności gospodarczej wskazać należy na art. 3 pkt 9 o.p.⁶⁵, zgodnie z którym jest nią działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁶⁶, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców. Za tożsamością instytucji działalności gospodarczej z art. 55 k.k.s. i art. 3

w § 26a. Z kolei, jak stanowi § 26a art. 53 k.k.s., w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

⁶³ F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 8. Szerzej o stronie przedmiotowej A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 55*, tezy 6–9.

⁶⁴ L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 66.

⁶⁵ Zob. F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 18; I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 3.

⁶⁶ Dz.U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212.

pkt 9 o.p. przemawia fakt, że użyte w rozdziale 6 k.k.s. (gdzie stypizowany został m.in. delikt firmanctwa) określenia mają takie znaczenie, jakie nadaje im Ordynacja podatkowa, na co wskazuje art. 53 § 30 k.k.s.⁶⁷ Katalog tych pojęć ma charakter otwarty, ustawodawca, wskazując na konkretne pojęcia, używa bowiem, poprzedzając ich wyliczenie, wyrażenia „w szczególności”⁶⁸. Również sens uregulowania oraz wykładnia funkcjonalna zdają się przemawiać w tym przypadku za takim rozumieniem działalności gospodarczej, jak ujęte jest to w ustawie Ordynacja podatkowa⁶⁹. Zasadnie wskazuje się w tezie do postanowienia Sądu Najwyższego, że „pojęcie »działalność gospodarcza« na gruncie art. 55 § 1 k.k.s. należy rozumieć tak, jak to określono w art. 3 pkt 9 o.p. – jest to każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, także każda inna działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek”⁷⁰.

Co do pojęcia „rzeczywiste rozmiary działalności”, którego używa się w art. 55 § 1 k.k.s., wskazuje się w literaturze przedmiotu, że chodzi o „prawdziwe, faktyczne wielkości, np. obrotów podmiotu gospodarczego”⁷¹.

W art. 55 § 1 k.k.s. mowa jest o firmie innego podmiotu – oczywiście należy to rozumieć jako innego w odniesieniu do osoby firmanta. Pojęcie firmy określone zostało w kodeksie cywilnym⁷². Firmą osoby fizycznej

⁶⁷ Niemniej, jak wskazuje G. Skowronek: „Co prawda Kodeks karny skarbowy nie odwołuje się do tego pojęcia, jednak wydaje się słuszne właśnie takie rozumienie działalności gospodarczej, tj. oparte na definicji z Ordynacji podatkowej” – G. Skowronek, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 2.

⁶⁸ *In extenso*, art. 53 § 30 stanowi, że użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności „czynności sprawdzające”, „deklaracja”, „informacja podatkowa”, „inkasent”, „kontrola podatkowa”, „obowiązek podatkowy”, „podatek”, „podatnik”, „płatnik”, „zwrot podatku”, „schemat podatkowy”, „schemat podatkowy standaryzowany”, „NSP”, mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że określenie: 1) „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty, inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daninę solidarnościową, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; 2) „podatnik” oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶⁹ Por. G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 17.

⁷⁰ Teza do postanowienia SN z dnia 4 października 2012 r., sygn. IV KK 222/12, LEX nr 1226744.

⁷¹ W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 7.

⁷² Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm., dalej: k.c.

jest jej imię i nazwisko. Nie wyklucza to włączenia do firmy pseudonimu lub określeń wskazujących na przedmiot działalności przedsiębiorcy, miejsce jej prowadzenia oraz innych określeń dowolnie wybranych (art. 43⁴ k.c.). Firmą osoby prawnej jest zaś jej nazwa (art. 43⁵ § 1 k.c.). Firma zawiera określenie formy prawnej osoby prawnej, które może być podane w skrócie, a ponadto może wskazywać na przedmiot działalności, siedzibę tej osoby oraz inne określenia dowolnie obrane (art. 43⁵ § 2 k.c.). Firma osoby prawnej może zawierać nazwisko lub pseudonim osoby fizycznej, jeżeli służy to ukazaniu związków tej osoby z powstaniem lub działalnością przedsiębiorcy. Umieszczenie w firmie nazwiska albo pseudonimu osoby fizycznej wymaga pisemnej zgody tej osoby, a w razie jej śmierci – zgody jej małżonka i dzieci (art. 43⁵ § 3 k.c.). Przedsiębiorca może posługiwać się skrótem firmy; przepis art. 43² § 2 k.c. stosuje się odpowiednio (art. 43⁵ § 4 k.c.). Firma oddziału osoby prawnej zawiera pełną nazwę tej osoby oraz określenie „oddział” ze wskazaniem miejscowości, w której oddział ma siedzibę (art. 43⁶ k.c.).

Zgodnie z art. 29 ust 1 ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. Prawo o aktach stanu cywilnego⁷³ nazwiskiem jest nazwisko zamieszczone w akcie małżeństwa lub akcie zgonu; nazwiskiem osoby, która nie zawarła związku małżeńskiego, jest nazwisko rodowe. Nazwiskiem rodowym jest zaś nazwisko zamieszczone w akcie urodzenia.

Pojęcie imienia nie ma definicji ustawowej. Niemniej należy je rozumieć jako nierodowe, osobiste miano człowieka⁷⁴. Znajomość kwestii „imienia” i odpowiadających mu desygnatów zaliczyć należy do wiedzy notoryjnej, mającej m.in. konotacje społeczne, historyczne, kulturowe czy religijne.

W perspektywie relacji psychicznej sprawcy w stosunku do popełnionego czynu firmanctwo, czy to jako wykroczenie skarbowe, czy przestępstwo skarbowe, może zostać popełnione wyłącznie umyślnie. Wskazuje na to również kierunkowy charakter deliktu, sprawca działa bowiem w określonym w przepisie celu. Ten delikt skarbowy przybiera w kontekście zamiaru formę zamiaru bezpośredniego⁷⁵, ergo sprawca ma zamiar popełnienia tego czynu zabronionego, to jest chce go popełnić.

⁷³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1681 ze zm.

⁷⁴ Por. hasło *imię*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/imię;2465811.html> (dostęp: 25.07.2023).

⁷⁵ Pod. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 55*, teza 5; G. Łabuda, *Komentarz do art. 55*, teza 19; A. Piaseczny, *Komentarz do art. 55*, teza 6; K. Grzegorzczak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 2; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 8; F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, tezy 12 i 20.

5. KONKLUZJE I POSTULATY

Delikt firmanctwa przyjmuje dwie postaci czynu zabronionego: przestępstwa skarbowego (art. 55 §§ 1 i 2 k.k.s.) oraz wykroczenia skarbowego (art. 55 § 3 k.k.s.). Istotą firmanctwa „jest prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zakamuflowany lub też ukrywanie rzeczywistych jej rozmiarów z wykorzystaniem do tego podstawionego podmiotu, co naraża podatek na uszczuplenie”⁷⁶. Sprawca, realizując określony w art. 55 k.k.s. delikt, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, narażając przez to podatek na uszczuplenie. Popełnienie firmanctwa wiązać się może również w konkretnych przypadkach z realizacją czynu określonego w art. 113 o.p.⁷⁷ Przedmiotem omawianego czynu zabronionego jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego – interes fiskalny państwa – oraz Unii Europejskiej (indywidualny przedmiot ochrony), a także wtórnie, jako uboczny przedmiot ochrony, legalny porządek rejestrowy przedsiębiorców⁷⁸. Firmantem może być jedynie podatnik prowadzący działalność gospodarczą, którą ujmuje art. 3 pkt 9 o.p., co również wskazuje się w doktrynie oraz judykaturze. W kontekście współsprawstwa między firmantem a firmującym dla odpowiedzialności karnej firmującego konieczne jest zaistnienie obok wspólnoty czynu także porozumienia między nimi co do jego realizacji. Omawiany delikt ma charakter indywidualny, może zostać popełniony wyłącznie umyślnie w zamiarze bezpośrednim, przyjmując po stronie firmanta formę działania.

De lege ferenda wydaje się słuszne zwiększenie przypadków, w których istnieje możliwość kwalifikowania firmanctwa jako wykroczenia – w sytuacjach gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości – przez dodanie możliwości kategoryzowania w jego zakresie także przypadków o mniejszej, choć jeszcze, co oczywiste, nieznikomej szkodliwości społecznej; przypadków, w których okoliczności popełnienia czynu zabronionego, w szczególności jego znamiona przedmiotowe oraz podmiotowe, cechowałyby się przewagą elementów łagodzących, pozytywnych, które zasługują na to, aby traktować ten czyn w sposób znacznie bardziej łagodny⁷⁹,

⁷⁶ F. Prusak, *Kodeks...*, komentarz do art. 55, teza 1.

⁷⁷ Zob. przypis 15 i 17.

⁷⁸ Zob. przypis 27.

⁷⁹ Por. wyrok SN z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. V KK 583/21, LEX nr 3449699; wyrok Sądu Okręgowego w Olsztynie z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. VII Ka 1124/13, LEX nr 1715858; wyrok SN z dnia 18 czerwca 2015 r., sygn. SNO 33/15, LEX nr 1745805; wyrok SN z dnia 20 listopada 2015 r., sygn. SNO 72/15, LEX nr 1932148.

tw. wypadków mniejszej wagi⁸⁰. Tak więc § 3 art. 55 k.k.s. mógłby mieć brzmienie: „W wypadku mniejszej wagi, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, lub jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepięstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, Legalis/el.
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2017.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, LEX/el.
- Hasło *imię*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/imię;2465811.html> (dostęp: 25.07.2023).
- Hasło *posługiwanie*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/posługiwanie.html> (dostęp: 25.02.2023).
- Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, LEX/el.
- Łabuda G., *Komentarz do art. 55*, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, Warszawa 2000, LEX/el.
- Piaseczny A., *Komentarz do art. 55*, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, LEX/el.
- Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 31, red. H. Zgółkowa, Poznań 2001.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54–191)*, Kraków 2006, LEX/el.
- Radzikowska D., *Firmanctwo jako nielegalny sposób zmniejszenia zobowiązań podatkowych*, [w:] *Prawo karne skarbowe – wybrane zagadnienia teorii i praktyki*, red. R. Dziembowski, M. Pięnkowska, A. Opalska, Olsztyn 2016.
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

⁸⁰ Zob. więcej na temat wypadków mniejszej wagi – wyrok SN z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. V KK 583/21, LEX nr 3449699 oraz postanowienie SN z dnia 30 października 2015 r., sygn. IV KK 235/15, LEX nr 1938291. Co istotne, ustawodawca w art. 53 § 8 k.k.s. określa, że w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego 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 z § 6, a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

Słownik języka polskiego PWN, t. 2, red. L. Drabik, E. Sobol, Warszawa 2007.

Wilk L., *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 6.

Wilk L., *Komentarz do art. 55*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legis/el.

Współczesny słownik języka polskiego, t. 2, red. B. Dunaj, Warszawa 2007.

Zgoliński I., *Komentarz do art. 55*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018, LEX/el.

FISCAL CRIME AND FISCAL OFFENSE OF THE COMPANYING DISGUIISING (ART. 55 FISCAL CRIMINAL CODE) – IN THE CONTEXT OF STATUTORY FEATURES

Summary. The prohibited act of the companying disguising included in the provisions of the Fiscal Criminal Code takes two forms: a fiscal crime (art. 55 § 1 and 2 of the Fiscal Criminal Code) and a fiscal offense (art. 55 § 3 of the Fiscal Criminal Code). In the doctrine exist a view, that the essence of the companying disguising is to conduct business in a camouflaged manner or to hide its actual size with the use of a substituted entity, which exposes the tax to depletion (F. Prusak); the perpetrator realizing the delict defined in art. 55 of the Fiscal Criminal Code, uses the name or surname, name or company name of another entity, exposing the tax to depletion. The subject in the discussed prohibited act in question is the financial interest of the State Treasury, local government units – fiscal interest of the state – and European Union (individual subject of protection), and secondarily as a secondary subject of protection, registration order of entrepreneurs; what can also be derived from the context of views expressed in the literature of the subject. The „main” perpetrator („firmant”), i.e. the perpetrator defined in art. 55 § 1 of the Fiscal Criminal Code, could be only a taxpayer running a business, specified in art. 3 point 9 of the tax ordinance, which is also accentuated in the doctrine and judicature. The fiscal crime or offense in question is individual in nature, it may be committed only intentionally, in the form of an action (on the side of the „firmant”), with a direct intention. On the consideration is given the postulate, that in the case of a lesser importance if the amount of tax exposed to depletion is small value, the art. 55 § 1 of the Fiscal Criminal Code was classified as a fiscal offence.

Keywords: company’s disguise, delict of the companying disguising, polish criminal fiscal law, fiscal offense, fiscal crime