

Jacek Izydorczyk* 

GŁÓWNE TEZY NAJNOWSZEGO ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO W SPRAWACH KARNOSKARBOWYCH, DOTYCZĄCEGO OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH WZGLĘDEM TZW. INTERESU FINANSOWEGO PAŃSTWA

Streszczenie. Artykuł prezentuje przegląd najnowszego orzecznictwa Sądu Najwyższego dotyczącego obowiązków podatkowych wobec tzw. interesu finansowego państwa oraz procedowania w takich sprawach (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, kodeks karny skarbowy).

Słowa kluczowe: podatki, interes finansowy państwa, czyny podatkowe, czyny karnoskarbowe, wykroczenia skarbowe, przestępstwa skarbowe, kodeks karny skarbowy, przegląd orzecznictwa, prawo materialne karnoskarbowe, procedura karnoskarbowa

* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Postępowania Karnego i Kryminalistyki, e-mail: jizydorczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7275-8150>

Jak wiadomo, ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹ składa się z trzech części: materialnej, procesowej oraz wykonawczej. Części procesowa i wykonawcza odsyłają niemal w pełni do procedury karnej, tj. ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karego² oraz procedury wykonawczej, tj. ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy³, część materialna daje zaś wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego⁴. Owa autonomiczność polega na tym, że kodyfikacja karnoskarbowa zazwyczaj samodzielnie reguluje zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe oraz za wykroczenia skarbowe. Prawo karne skarbowe w swej części materialnej jest oczywiście prawem karnym – choć w znaczeniu ogólnym – jako tzw. szczególne prawo karne, czyli mające pewne (określone) odrębności, ale podlegające takim samym zasadom odpowiedzialności – oczywiście z naczelną zasadą domniemania niewinności. Owa autonomiczność jest uzasadniona szczególnym przedmiotem ochrony, którym jest zawsze interes i porządek finansowy państwa. Dlatego właśnie prawo to pozostaje ściśle powiązane także z regulacjami ze sfery prawa finansowego – w tym zwłaszcza prawa podatkowego⁵. W części zaś procesowej – jak już wskazano – prawo karne skarbowe (czy też proces karnoskarbowy) jest po prostu procedurą karną, jedynie z pewnymi, można tak określić, koniecznymi odrębnościami wynikającymi z zakresu i przedmiotu regulacji kodeksu karnego skarbowego.

Punktem wyjścia dla niniejszego opracowania jest ponadto przypomnienie, że regulacja prawa karnego skarbowego ma, co oczywiste, swoje

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408, dalej: k.k.s.

² Zob. art. 113 § 1 k.k.s., zgodnie z którym w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (Dz.U. z 2021 r., poz. 534).

³ Zob. art. 178 § 1 k.k.s., zgodnie z którym do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu karnego wykonawczego, jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (Dz.U. z 2021 r., poz. 53).

⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Kraków 2009, s. 28.

⁵ Zob. ibidem, s. 28–29; J. Izydorczyk, *Przegląd orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych dotyczący obowiązków podatkowych oraz innych obowiązków względem tzw. interesu finansowego państwa – za rok 2021*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 205–227, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.09>

źródło w prawie publicznym, a więc jest swego rodzaju konsekwencją regulacji prawa administracyjnego – choć „cały czas” jest to prawo karne. Jest to o tyle istotne, że w prawie administracyjnym nie istnieje (tj. nie obowiązuje) fundamentalna dla prawa i procesu karnego zasada domniemania niewinności; w prawie administracyjnym (a więc i prawie finansowym, w tym podatkowym) ustala się tylko tzw. formalizm naruszenia i nikomu winy w trybie procesowym udowadniać nie trzeba.

Istotne jest przy tym jeszcze wskazanie, że polskie ustawodawstwo karne (tj. prawo materialne) jest zawarte w trzech kodeksach: karnym⁶, wykroczeń⁷ oraz karnoskarbowym. Pierwszy reguluje odpowiedzialność za przestępstwa tzw. powszechne, drugi za tzw. wykroczenia powszechne (inaczej – wykroczenia właściwe), a trzeci całościowo reguluje odpowiedzialność zarówno za przestępstwa, jak i wykroczenia – ale tzw. skarbowe. Inny jest też powód regulacji (tzw. uzasadnienie ustawodawcy) każdego z tych kodeksów (*ratio legis*) oraz inne jest tzw. poparcie społeczeństwa (obywateli) dla ich obowiązywania (*ratio populis*).

II

Jeżeli chodzi o orzecznictwo Sądu Najwyższego (w tym najnowsze), to od razu „rzuca się w oczy”, że tych judykatów – w porównaniu do judykatów Sądu Najwyższego na tle instytucji z kodeksu karnego czy też kodeksu postępowania karnego – jest w istocie niewiele. Wynika to chyba (i niestety) z pewnej nieformalnej, ale realnej dominacji prawa finansowego w Polsce (będzie jeszcze o tym mowa w zakończeniu niniejszego artykułu). Przywołane tutaj orzeczenia Sądu Najwyższego pochodzą z lat 2020–2022 i są prezentowane w kolejności opartej na systematyce przepisów kodeksu karnego skarbowego (z jego rozdziału 6, dotyczącego tzw. czynów podatkowych).

1

Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 2022 r. (sygn. IV KK 408/21⁸) „nieuiszczenie podatku akcyzowego stanowi wyłącznie znamię art. 54 § 1 k.k.s., a nie art. 284 k.k.”. Wskazane przepisy (tzw. nieujawnienie

⁶ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2345).

⁷ Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2008).

⁸ LEX nr 3362913.

przedmiotu lub podstawy opodatkowania oraz tzw. przywłaszczenie) stanowią odpowiednio, że podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie – podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie, oraz: kto przywłaszcza sobie cudzą rzecz ruchomą lub prawo majątkowe – podlega karze pozbawienia wolności do lat 3; kto przywłaszcza sobie powierzoną mu rzecz ruchomą – podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

Sąd Najwyższy (powołując się przy tym na literaturę przedmiotu) stwierdził w tej sprawie m.in., że „sprawca przywłaszczenia nie pozbawia władania osoby uprawnionej, lecz legalnie wchodzi w posiadanie przedmiotu”; „rzecz przywłaszczana znajduje się we władaniu sprawcy, a przywłaszczane prawo może on wykonywać”⁹, więc w danej sprawie „brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że kwota stanowiąca równowartości należnego Skarbowi Państwa podatku akcyzowego – jako taka – została wyodrębniona i przekazana do »niebezprawnego posiadania« skazanemu [...] dlatego skazany nie przywłaszczył sobie rzeczy ruchomej będącej własnością Skarbu Państwa”. Jednak „Skarb Państwa [w tej sprawie – przyp. J.I.] nigdy nie utracił [...] prawa majątkowego w postaci domagania się należnej mu daniny publicznej – podatku akcyzowego, a skazany nigdy nie nabył uprawnienia (roszczenia) do wykonywania tego prawa wobec osób trzecich”. Sąd Najwyższy wskazał również, że „wraz z dokonaniem zgłoszenia celnego powstawało roszczenie po stronie Skarbu Państwa o zapłatę należnego podatku akcyzowego i miało ono charakter niezbywalny; zaś w pewnych okolicznościach mogłoby dojść do przywłaszczenia kwoty stanowiącej równowartość podatku, gdyby przywłaszczenia takiego dokonała osoba uprawniona do dysponowania taką kwotą (np. przez komornika czy poborcę podatkowego) nigdy zaś do przywłaszczenia roszczenia o zapłatę tego podatku, bo wiązać musiałoby się to z uprzednim legalnym przekazaniem takiego uprawnienia (do ściągania podatku) przez Skarb Państwa innemu podmiotowi”. Dodatkowo Sąd Najwyższy przypomniał, że taki stan faktyczny jest uregulowany przez polskie prawo w konkretnym przepisie

⁹ Zob. uzasadnienie do cytowanego wyroku oraz wskazane tam opracowania: M. Kulik, *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2022; *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz*, red. M. Mozgawa, J. Lachowski, Warszawa 2020.

karnoskarbowym, tj. wspomnianym powyżej art. 54 § 1 k.k.s.¹⁰ Orzeczenie Sądu Najwyższego oraz twierdzenia z uzasadnienia do tego orzeczenia nie budzą kontrowersji. Przy okazji warto przypomnieć, że czyn uchylania się od opodatkowania polega na penalizacji nieujawnienia w ogóle właściwemu organowi i nieuczynienia tego w terminie, jeżeli prawo tak stanowi – samego przedmiotu opodatkowania albo też podstawy opodatkowania – oczywiście wtedy, gdy na podatniku ciąży zobowiązanie podatkowe (sprawcą tego czynu może więc być tylko podatnik)¹¹.

2

Zgodnie z tezą innego wyroku Sądu Najwyższego – z dnia 21 lutego 2022 r. (sygn. III KK 255/21¹²): „błędny jest pogląd uzależniający możliwość przypisania sprawcy przestępstwa skarbowego uszczuplenia należności publicznoprawnej od otrzymania zwrotu podatku”. Czyn karnoskarbowy tzw. oszustwa podatkowego został uregulowany w art. 56 § 1–4 k.k.s. Zgodnie z tymi przepisami podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie – podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1). Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca wyżej wymienionego czynu zabronionego podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych (§ 2). Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca wyżej wymienionego czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 3). Karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia, lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa je niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego (§ 4).

Na tle przedmiotowej sprawy Sąd Najwyższy stwierdził m.in., że w tym przypadku „oskarżony podał nieprawdę odnośnie istnienia uprawnienia do

¹⁰ Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3362913).

¹¹ Szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 280–291.

¹² LEX nr 3402982.

obniżenia podatku należnego o wykazane w ich (deklaracjach VAT) treści kwoty podatku naliczonego, na skutek czego uchylił się od zadeklarowania jako należnego do wpłaty i w konsekwencji od uiszczenia podatku od towarów i usług w łącznej kwocie [...] powodując powstanie rzeczywistego uszczerbku finansowego w tej wysokości”. Dalej Sąd Najwyższy stwierdził, że błędny jest pogląd, jakoby nieotrzymanie zwrotu podatku VAT powodowało, że nie można sprawcy przypisać uszczuplenia należności publiczno-prawnej. Przeciż – jak słusznie zauważył Sąd Najwyższy – istotne jest nie to, że sprawcy wypłacono nienależne pieniądze ze środków publicznych, ale to, czy osoba ta zapłaciła podatek w wymaganej wysokości. Samo ustalenie (udowodnienie w postępowaniu karnoskarbowym), że sprawca bezprawnie obniżył zobowiązanie podatkowe, spowodowało, iż należność publicznoprawna została uszczuplona o kwotę, która stanowi różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym prawidłowo a podatkiem faktycznie wykazanym¹³. Także i to orzeczenie Sądu Najwyższego oraz twierdzenia przedstawione w uzasadnieniu do niego nie budzą kontrowersji. Warto tylko w tym miejscu przypomnieć, że oszustwo w postępowaniu podatkowym może mieć miejsce w deklaracji podatkowej lub oświadczeniu podatkowym składanym organowi podatkowemu albo innemu uprawnionemu organowi lub też płatnikowi podatku. Do takiego naruszenia prawa karnego skarbowego dochodzi poprzez podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy, lub też niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. Z kolei samo opóźnienie w złożeniu deklaracji lub oświadczenia wymaganych przez prawo jest wykroczeniem skarbowym¹⁴.

3

Z kolei zgodnie z tezą wyroku Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 2021 r. (sygn. IV KK 558/21¹⁵) „niewpłacenie w terminie ustawowo określonym należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, stanowiąc tym samym uszczuplenie należności publiczno-prawnej; skoro tak, to po pierwsze, karalność wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s. ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności (art. 51 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 2 k.k.s.), a po drugie termin

¹³ Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3402982).

¹⁴ Szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 294–297.

¹⁵ LEX nr 3262593.

przedawnienia takiego wykroczenia, zgodnie z art. 44 § 2 i 3 k.k.s., rozpoczyna bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności stanowiącej przedmiot wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.”

Przepisy art. 57 k.k.s. penalizują tzw. uporczywe niepłacenie podatku i zgodnie z nimi podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wyżej wymienione wykroczenie skarbowe wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu.

Jak zauważył w tej sprawie Sąd Najwyższy, błędny jest pogląd, że przypisane oskarżonemu zachowanie, wyczerpujące znamiona wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., nie należy do kategorii czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej, już w 2005 r.¹⁶ znowelizowano bowiem przepis art. 53 § 29 k.k.s., odsyłający do art. 53 § 27–28 k.k.s., gdzie zdefiniowane są pojęcia „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym”, „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym” czy też „nie wpłaca podatku w terminie”. Tym samym „niewpłacanie w terminie podatku” z art. 57 § 1 k.k.s. równa się konsekwencjom prawnym „uszczuplenia” oraz „narażenia na uszczuplenie” należności publicznoprawnej. Dlatego niewpłacenie w terminie ustawowo określonym należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, stanowiąc tym samym uszczuplenie należności publicznoprawnej¹⁷. Podobnie jak wcześniej, również to orzeczenie Sądu Najwyższego oraz twierdzenia z uzasadnienia są prawidłowe. Przy okazji należy przypomnieć, że czyn uporczywego niepłacenia podatku (nieterminowego płacenia podatku) dotyczy tylko zachowania, które ma znamię „uporczywości”. Znamię to jest znane od dawna prawu karnemu jako powtarzające się zachowanie, zabarwione przy tym ujemnie z powodu złej woli sprawcy – musi więc być wielokrotne i zachodzić w sytuacji, gdy obiektywnie istnieje jednak możliwość wykonania określonego obowiązku prawnego¹⁸.

¹⁶ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

¹⁷ Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem oraz prezentowanym tam orzecznictwem Sądu Najwyższego (LEX nr 3262593).

¹⁸ Szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 297–304.

Inny judykat Sądu Najwyższego jest szczególnie interesujący, ponieważ na tle odpowiedzialności karnoskarbowej dotyczy zupełnie innego rodzaju odpowiedzialności – tzn. odpowiedzialności dyscyplinarnej osoby wykonującej zawód zaufania publicznego (w tym przypadku radcy prawnego). Zgodnie z postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 14 grudnia 2020 r. (sygn. II DSI 63/20¹⁹): „Zachowanie radcy prawnego powinno być wzorem postępowania dla innych członków danego społeczeństwa. Te wyższe standardy postępowania nałożone na radców prawnych jako przedstawicieli zawodu zaufania publicznego, wynikają przede wszystkim z konieczności ochrony godności i autorytetu radcy prawnego i korporacji, jako pewnej wartości, z której wyprowadza się wzorcową powinność zachowania. Każdorazowo zatem oceniając zachowanie radcy prawnego, należy dokonać weryfikacji, czy jego postępowanie w danych okolicznościach było zgodne ze wzorcową powinnością zachowania, która wynika między innymi z określonych norm deontologicznych. Nieterminowe płacenie podatków jest zachowaniem nieodpowiadającym nie tylko każdemu obywatelowi, ale tym bardziej nie odpowiada wymaganiam stawianym radcy prawnemu, od którego wymaga się, przede wszystkim, postępowania zgodnego z prawem. Takie zaś postępowanie, które narusza normy prawa, narusza także normy godności zawodu radcy prawnego, bowiem może powodować w odbiorze zewnętrznym przeświadczenie o bezkarności przedstawicieli zawodu zaufania publicznego”.

Należy uznać, że Sąd Najwyższy ma pełną rację, stwierdzając, że brak zapłaty podatku jest tożsamy z wykroczeniem dyscyplinarnym (a tym bardziej prawomocne skazanie za to). Przypomniał przy tym także inny judykat Sądu Najwyższego²⁰, w którym stwierdzono, że od każdego członka korporacji radcowskiej wymaga się ponadstandardowego sposobu postępowania, tak w życiu zawodowym, jak i prywatnym. Dlatego należy przyjąć, że zachowanie radcy prawnego powinno być wzorem postępowania dla innych członków danego społeczeństwa (ponieważ chodzi o przedstawicieli zawodu tzw. zaufania publicznego). W przedmiotowej sprawie obwiniony

¹⁹ LEX nr 3116096.

²⁰ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 marca 2019 r. (sygn. II DSI 31/18), Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Dyscyplinarna (dalej: OSNID) 2020, nr 1, poz. 6.1 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 2019 r. (sygn. II DSS 16/18), OSNID 2020, nr 1, poz. 2.1.

został skazany prawomocnym wyrokiem nakazowym za wykroczenia skarbowe z art. 77 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz za wykroczenia z art. 57 § 1 k.k.s. za niepłacenie podatków. Dodatkowo Sąd Najwyższy podkreślił, że w chwili orzekania przez sąd drugiej instancji (tj. w momencie przełamania zasady domniemania niewinności) nie doszło do zatarcia skazania. Samo zatarcie skazania – jak słusznie przypomniał Sąd Najwyższy – tworzy wprawdzie swego rodzaju fikcję prawną, skutkującą tym, że czyn nie może wywoływać negatywnych skutków w sferze praw podmiotu uprzednio skazanego, ale nie powoduje tego, że zachowanie będące przedmiotem oceny karnej nie miało miejsca. Jest to swego rodzaju zdarzenie w sensie historycznym, które jednak nie ma wiążącego charakteru w toku postępowania dyscyplinarnego, więc sąd dyscyplinarny, opierając się na własnych ustaleniach, może dokonać oceny dyscyplinarnej tego czynu²¹. W przedmiotowej sprawie faktycznie dopuszczono się więc wykroczenia skarbowego i tym samym radca prawny popełnił przewinienie dyscyplinarne związane ze sprzecznością swojego postępowania z prawem. Ponadto takie zachowanie radcy prawnego było także sprzeczne z godnością zawodu radcy prawnego, ponieważ owa godność zawodu nierozzerwalnie jest związana z zewnętrznym odbiorem przez społeczeństwo zachowania radcy prawnego. Sąd Najwyższy przy okazji w uzasadnieniu zauważył, że przecież obwiniony miał możliwość skorzystania z prawnych instrumentów w sytuacji, gdy obiektywne okoliczności gospodarcze uniemożliwiały mu terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych – a takich czynności nie podjął²². Rozważania Sądu Najwyższego na tle tej konkretnej sprawy (w pełni prawidłowe) – co oczywiste – dotyczą i innych przedstawicieli zawodów zaufania publicznego (tj. adwokata, architekta, doradcy podatkowego, biegłego rewidenta, notariusza, lekarza, farmaceuty, komornika sądowego itd.).

5

Zgodnie z innym wyrokiem Sądu Najwyższego – z dnia 2 grudnia 2020 r. (sygn. II KK 249/20²³): „przedmiotem ochrony art. 62 k.k.s. jest publiczny interes fiskalny, a także mienie Skarbu Państwa i podmiotów

²¹ Zob. cytowane orzeczenie Sądu Najwyższego oraz przywołane w uzasadnieniu inne judykaty dyscyplinarne.

²² Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3116096).

²³ LEX nr 3115755.

prowadzących działalność gospodarczą; im wyższa wartość świadczonej i podlegającej rejestracji usługi, tym większa wysokość należności publicznoprawnej i odwrotnie”.

Zgodnie z przepisami art. 62 §§ 1–5 k.k.s. (tzw. naruszenie procedury rachunkowej), kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych (§ 1); kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż rok, albo obu tym karom łącznie (§ 2); kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest małej wartości, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 2a); karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku bądź dowodu zakupu towarów (§ 3); karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew przepisom ustawy dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży (§ 4); w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w §§ 1–4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 5).

Na tle przedmiotowej sprawy Sąd Najwyższy stwierdził, że o społecznej szkodliwości czynu stanowią jedynie enumeratywnie wyliczone oraz stanowiące katalog zamknięty przesłanki przedmiotowe i podmiotowe wymienione w tzw. definicji legalnej zawartej art. 53 § 7 k.k.s. Nie należą zaś do nich okoliczności dotyczące sprawcy, charakteryzujące jego dotychczasowy tryb życia, wiek, karalność, właściwości i warunki osobiste oraz zaistniałe przed i po dacie czynu czy charakteryzujące się nagminnością, które wpływają na wymiar kary. Ponadto Sąd Najwyższy zauważył, że błędne jest uznanie, iż do powyższych okoliczności nie należy znikoma wartość niezarejestrowanej usługi kserograficznej w wysokości 30 groszy i wysokość uszczuplonej należności podatkowej wynoszącej 5 groszy – przedmiotem ochrony art. 62 k.k.s. jest bowiem publiczny interes fiskalny, a także mienie Skarbu Państwa i podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Tak więc im wyższa wartość świadczonej i podlegającej rejestracji usługi, tym wyższa należność publicznoprawna. W tej sprawie zaistniała więc negatywna przesłanka procesowa, stanowiąca o znikomym stopniu społecznej

szkodliwości czynu²⁴. Oczywiście także i tutaj Sąd Najwyższy prawidłowo ocenił stan faktyczny oraz stan prawny tej sprawy i co charakterystyczne – podkreślił jakże często pomijaną w praktyce przez organy podatkowe, oskarżycieli publicznych oraz sądy kwestię znikomej szkodliwości społecznej czynu karnoskarbowego. Przecież poza wyżej wymienionym art. 53 § 7 k.k.s. obowiązuje podstawowy przepis art. 1 § 1 k.k.s., który wprost określa warunki odpowiedzialności karnoskarbowej – jest nim wymóg, aby wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe było spowodowane czynem nie tylko „zabronionym pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia”, ale i aby był to czyn „społecznie szkodliwy”. Jest to wręcz zdumiewające, jak często w polskiej praktyce zapomina się o tym przy procedowaniu w sprawach podatkowych, a w konsekwencji w postępowaniach karnoskarbowych.

6

Zgodnie z kolejnym wyrokiem Sądu Najwyższego – z dnia 19 listopada 2020 r. (sygn. V KK 526/19²⁵): „warunkiem odpowiedzialności z art. 69a § 1 k.k.s. jest naruszenie warunków zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, co oznacza, że sprawca musi mieć uprawnienia do stosowania takiej procedury, a zatem musi uzyskać zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego; prowadzenie nielegalnych czynności produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych, gdy sprawca takich czynności w ogóle nie uzyskał zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, nie może skutkować przypisaniem sprawcy takiego czynu przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s.”.

Czyny karnoskarbowe z art. 69a k.k.s. to tzw. dokonywanie czynności poza składem podatkowym. Przepisy te stanowią, że: kto wbrew przepisom ustawy produkuje, magazynuje lub przeładowuje wyroby akcyzowe poza składem podatkowym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1); kto wbrew przepisom ustawy podejmuje czynności zmierzające do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym lub podejmuje czynności mające stworzyć ku temu warunki, w szczególności w tym celu wchodzi w porozumienie z innymi osobami, uzyskuje lub

²⁴ Zob. cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem (LEX nr 3115755); odnośnie do regulacji art. 62 k.k.s. szerzej zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 314–321.

²⁵ LEX nr 3095000.

przysposabia środki lub sporządza plan działania, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (§ 1a); natomiast w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w wyżej wymienionych paragrafach podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (§ 2). Także i to orzeczenie Sądu Najwyższego nie budzi wątpliwości. Stan faktyczny i prawny był tutaj jasny – *notabene* Sąd Najwyższy przypomniał, że w tej konkretnej sprawie oskarżony nie mógł być podmiotem przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s., skoro nie miał uprawnienia do prowadzenia składu celnego²⁶. Należy przy tym pamiętać, że przedmiotowy przepis został dodany do kodeksu karnego skarbowego w roku 2008 i był niedawno nowelizowany (w roku 2021)²⁷.

7

Zgodnie z ostatnim judykatem komentowanym w niniejszym artykule, tj. postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 r. (sygn. III KK 321/19²⁸), „nie można skutecznie zarzucić »rażącego naruszenia prawa materialnego« w sytuacji, gdy sąd to prawo stosując, odwołuje się do jednoznacznie przyjętej w doktrynie i orzecznictwie wykładni. [...]»; czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny, a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia »nie wpłaca« z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s.»²⁹.

Zgodnie z przepisami art. 77 §§ 1–3 k.k.s. płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie; jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości (zob. art. 53 § 14 k.k.s.: mała wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych; jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu (tj. pięciokrotnej wysokości minimalnego

²⁶ Zob. szerzej cytowane orzeczenie wraz z uzasadnieniem oraz przywołanymi innymi judykataми Sądu Najwyższego (LEX nr 3095000).

²⁷ Ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 694).

²⁸ LEX nr 3156190.

²⁹ Zob. J. Izydorczyk, *Przegląd orzecznictwa...*, s. 205–227.

wynagrodzenia w czasie jego popełnienia), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe³⁰. Prawnym uzasadnieniem tej regulacji jest penalizowanie samego nieodprowadzenia w terminie pobranych od podatnika kwot podatku³¹. Przepisy art. 77 §§ 1–3 k.k.s. regulują więc tzw. nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku³².

W tym konkretnym postępowaniu osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych – płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³³ – nie wpłacała w terminie ustawowym³⁴ na rachunek właściwego urzędu skarbowego pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za określone miesiące. Sąd Najwyższy przypomniał w tej sprawie m.in., że zgodnie z art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁵ nadpłaty podatku wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych – a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych³⁶. Ponadto Sąd Najwyższy przypomniał, że czyn skarbowy penalizowany w art. 77 k.k.s. ma charakter materialny z uwagi na fakt, że znamię w postaci „nie wpłaca” jest definiowane ustawowo w przepisach art. 53 § 29 k.k.s. i art. 53 § 27 k.k.s.³⁷ Zgodnie z ich treścią należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.) oraz przepis ten stosuje się odpowiednio do następujących określeń: „kwota

³⁰ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 366–367.

³¹ Ibidem, s. 366.

³² Ibidem, s. 365–367.

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307.

³⁴ To jest do dwudziestego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę.

³⁵ Dz.U. z 2021 r., poz. 1540.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 77 k.k.s.

niewpłaconego podatku”, „nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia”, „nienależny zwrot należności podatkowej”, „nie pobiera podatku”, „nie wpłaca w terminie podatku”, „pobrano podatek”, „pobranego podatku nie wpłaca”, „podatek” oraz „wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji” (art. 53 § 29 k.k.s.)³⁸. Na zakończenie swoich rozważań Sąd Najwyższy zasadnie przypomniał, że przestępstwo skarbowe z przepisu art. 77 § 1 k.k.s. nie jest tzw. przestępstwem formalnym (jak do czasu nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z 2005 roku)³⁹.

III

Reasumując, należy jeszcze raz podkreślić wskazany na wstępie fakt, że jeżeli chodzi o orzecznictwo Sądu Najwyższego (w tym najnowsze) odnoszące się do regulacji kodeksu karnego skarbowego, to w porównaniu do judykatów Sądu Najwyższego na tle instytucji prawnych z kodeksu karnego oraz kodeksu postępowania karnego jest to orzecznictwo nieliczne. Trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, dlaczego tak właśnie jest. Moim zdaniem jednym z powodów jest to, że w Polsce mamy niestety do czynienia z pewną nieformalną, a jednak realną „dominacją” prawa finansowego. Taki stan na pewno nie jest dobry dla stosowania prawa w naszym państwie oraz dla samego poszanowania tego prawa w naszym społeczeństwie. Jest to jednak stan, który bez gruntownej zmiany poglądów w Polsce na to, czym w ogóle jest państwo dla obywatela/podatnika i kim jest obywatel/podatnik dla państwa, nie ulegnie szybkiej zmianie. To przecież państwo i jego aparat są dla obywateli, a nie odwrotnie. Oczywiście to pesymistyczne podsumowanie nie dotyczy orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnoskarbowych.

BIBLIOGRAFIA

Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Kraków 2009.

Izydorczyk J., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 roku (III KK 321/19)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>

³⁸ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 226–228.

³⁹ Szerzej zob. J. Izydorczyk, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 roku (III KK 321/19)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 59–63, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>

Izydorzyc J., *Przegląd orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych dotyczący obowiązków podatkowych oraz innych obowiązków względem tzw. interesu finansowego państwa – za rok 2021*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.09>

Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Warszawa 2017. *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz*, red. M. Mozgawa, J. Lachowski, Warszawa 2020.

Kulik M., *Komentarz do art. 284 kodeksu karnego. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2022.

THE MAIN THESES OF THE LATEST CASES OF THE SUPREME COURT ON PENAL FISCAL LAW CONCERNING TAX OBLIGATIONS

Summary. Review of the new sentences of the Supreme Court on criminal tax cases; author presents such cases with commentary on law of tax obligations in relation to the so-called financial interest of the state. The review is based on the provisions of the fiscal penal code (KKS of 1999).

Keywords: taxes, fiscal penal code, KKS, criminal and fiscal cases, financial interest of the state, courts, the Supreme Court