



Toruń, dnia 8 kwietnia 2022 r.

**Opinia prawna w sprawie rządowego projektu o nowelizacji ustawy z
10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. z 2021, poz. 408), tekst z 3
marca 2022 r., druk nr UD 357.**

Wprowadzenie do oceny:

Przed przystąpieniem do oceny projektu zmian w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, wydaje mi się zasadne sformułowanie kilku uwag ogólnych, systemowych. Poza dyskusją jest fakt, że aktualna rzeczywistość jest odmienna od okresu sprzed 1989 r. i dziś w obszarze dochodów budżetu Państwa, kluczowe czyny to czyny przeciwko obowiązkom podatkowym oraz przeciwko organizacji gier hazardowych i zakładów wzajemnych,

Jak wskażę w dalszych rozważaniach, część z projektowanych zmian pogłębia brak spójności między sferą karnoskarbową, a sferą podatkową. Wydaje się, że w projektowanych zmianach w ogóle nie uwzględnia się całkowitej odrębności przepisów prawa podatkowego, której to sfery co do zasady KKS w ogóle nie reguluje. KKS bowiem ma wyłącznie sankcjonować naruszenie obowiązków ze sfery podatkowej, celnej, dewizowej oraz w zakresie organizacji i prowadzenia gier hazardowych.

KKS oparto na bardzo idealistycznej idei tzw. funkcji egzekucyjnej, która w konsekwencji w KKS przyjęła jednoznacznie „kryminogeny” charakter, czego przykładem był art. 16 A KKS w brzmieniu do ostatniej jego nowelizacji. I dodać należy, że ten problem jest widoczny globalnie, także w kontekście projektowanych zmian tj. nie jest wiadome, czy celem tej regulacji jest typowo karna reakcja na



określoną typowo kryminalną aktywność, czy też mamy tu liczyć na „podatkową” skruchę sprawcy.

Przestępczość podatkowa dzieli się na dwa rodzaje tzw. oszustwa podatkowe właściwe oraz oszustwa podatkowe niewłaściwe. Te ostatnie to przykład typowej przestępczości kryminalnej, wpisanej w kontekst podatkowy. Zaakcentowania wymaga, że w tej kategorii, podatnik jest zupełnie kategorią wtórną, gdyż sprawcy – osoby fizyczne, z góry powziętym zamiarem, nie mają woli zapłaty należnych podatków. Podatnik nie ma tu więc żadnego znaczenia, a podmioty – osoby prawne, o ile nawet mają związek z czynami i są elementem z pozoru legalnej aktywności, to tak naprawdę są narzędziami sprawców w aktach mających na celu m.in. niezapłacenie należnych podatków.

Co więcej, kwestia osiągania korzyści podatkowych jest tu elementem składowym realizowanych projektów i polega albo na przejściu w cenie kwoty należnego podatku (vide: paliwo bez zapłacenia podatku akcyzowego, ale z ceną sprzedaży, która ten narzut zawiera) lub oferowaniu ceny niższej od rynkowej ceny wyrobów legalnych, będących na rynku (vide: produkcja i obrót wyrobami tytoniowymi, który odbywa się całkowicie poza sferą nadzoru organów celno-podatkowych).

Są to całkowicie odmienne przestępczości. Niewątpliwie zmiany w systemie podatkowym, jakie miały miejsce w latach 2016-2022 odniosły efekt, w szczególności w zakresie ograniczenia możliwości bezkarnego wykorzystywania jednego z podatków bardzo podatnego na zachowania przestępcze, jakim jest podatek od towarów i usług. Ale zmiany te, całkowicie nie wyeliminowały zjawiska oszustw podatkowych grup przestępczych, w szczególności w obszarze wyrobów akcyzowych.

W opinii wskazuję tylko kwestie, które oceniam polemicznie, gdyż w samym projekcie znajdują się zmiany w pełni zasadne i racjonalne, vide: projektowana korekta właściwości rzeczowej finansowych organów postępowania przygotowawczego i włączenie uprzywilejowanych przestępstw oszustw podatkowych oraz wykroczeń



skarbowych z tej grupy, do własności rzeczowej Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych, o ile ujawnienie tych czynów, nastąpiło w ramach czynności tego organu aparatu skarbowego. Aktualne brzmienie art. 133 KKS, w związku z tzw. reformą KAS z 2017 r., tego rodzaju czyny pozostawia do wyłącznej kognicji Naczelników Urzędów Skarbowych, co powoduje nieuzasadnioną koniecznością przekazywania tych spraw przez organy celno-skarbowe.

Uwagi polemiczne do projektowanych w KKS zmian:

Art. 1 pkt 2 projektu nowelizacji, zmiana art. 15 par. 2 KKS i dodanie art. 15 par. 5 KKS:

„§ 2. W razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej oraz w razie zrzeczenia się prawa własności zatrzymanych rzeczy, o którym mowa w art. 137a § 2, wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów.”,

„§ 5. Kwotę pieniężną uiszczoną w celu wyrównania uszczerbku finansowego zalicza się na poczet należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.”;

W ocenie Autora opinii, przepisy te nie powinny być w KKS, gdyż nie dotyczą materii KKS. Przyjmując autonomiczność KKS w sferze prawa karnego materialnego sensu stricto, wydaje się że poza dyskusją powinna być okoliczność, że kwestię sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, określają przepisy prawa podatkowego, a w szczególności przepisy ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. z 21 07 2021 r., Dz.U. poz. 1540, dalej OP). I kwestie te reguluje art. 59 par. 1 pkt 1-11, określający zdarzenia skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Co więcej, w art. 59 par. 1 pkt 9 OP jasno ujęto zdarzenie w postaci przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, na organ podatkowy, de facto także na rzecz Skarbu Państwa w przypadku podatków pobieranych przez Państwo. Nie ma więc żadnej potrzeby



nowelizacji art. 15 par. 2 KKS, gdyż akurat ta kwestia jest uregulowana we właściwych przepisach, czyli w przepisach OP. I zmiana w tej materii w KKS, nie ma żadnego znaczenia prawnego. Na marginesie należy tylko podkreślić, że projektowana zmiana dotyczy przede wszystkim wyrobów akcyzowych, od których nie uiszczono podatku akcyzowego. Nie wchodząc w złożoną problematykę, kiedy i to jest odpowiedzialny za podatek akcyzowy od tych wyrobów, wskazać tylko należy, że: 1) podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, w przypadku wyrobów tytoniowych, należnym na wcześniejszym etapie niż sprzedaż detaliczna, 2) późniejszy posiadacz wyrobów może być objęty tym podatkiem, ale wymaga to odrębnej decyzji. W konsekwencji więc, zabezpieczenie np. papierosów w związku z paserstwem akcyzowym, nie musi się wiązać z istnieniem decyzji podatkowej obciążającej inne podmioty niż ten, który wprowadził te papierosy do obrotu (tzw. producent lub importer). Ale można uznać, że nie chodzi tu wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, bo ten formalnie nie obciąża sprawcę np. paserstwa akcyzowego, ale o swoisty „quasi” przypadek, nie będący przypadkiem w rozumieniu prawa karnego. Kwestie te dotyczą także projektowanych zmian w art. 137 KKS.

W kwestii zaś projektowanego art. 15 par. 5 KKS, za zasadny jest wniosek jak wyżej. KKS nie reguluje bowiem kwestii podatkowych, a tylko kwestie odpowiedzialności karnej np. za naruszanie obowiązków podatkowych. Co więcej, w kontekście stosunku podatkowoprawnego, najbardziej istotna kwestia to powstanie obowiązku zapłaty określonej kwoty podatku, zgodnie z właściwymi przepisami. I ten obowiązek obciąża podatnika, zgodnie z art. 7 par. 1 i art. 7 par. 2 OP. Pierwszy z nich jest jasny *„Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu”*. Drugi też nie budzi wątpliwości, gdyż podatnikiem może być inny podmiot, ale na mocy ustaw podatkowych. KKS ustawą podatkową nie jest. Poza więc kwestią odrębnego ustalenia w postępowaniu podatkowym odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, zapłata należnego podatku co do zasady obciąża wyłącznie



podatnika. A w kontekście art. 9 par. 3 KKS, sprawcą czynu podatkowego na gruncie KKS może być inna osoba niż podatnik. I w tej kwestii przepisy OP nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że zapłata podatku przez osobę trzecią, co do zasady nie prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Treść przepisu art. 62 b par. 1 OP jest bowiem jednoznaczna:

Zapłata podatku może nastąpić także przez:

- 1) małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;*
- 2) aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;*
- 3) inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.*

Systemowo więc, w kontekście oczywistych odmienności podmiotowych na gruncie KKS i na gruncie OP, przepis art. 15 par. 5 KKS powinien się znaleźć w OP i to w zakresie jednoznacznym: wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje także w przypadku uiszczenia kwoty zobowiązania podatkowego, przez sprawcę czynu karnoskarbowego, nie będącego podatnikiem lub osobą trzecią, objętą odpowiedzialnością za zaległość podatkową podatnika. Inaczej bowiem, w sensie formalnym, skoro przepisy KKS nie są przepisami prawa podatkowego, to w świetle przepisów prawa podatkowego zapłata należnego podatku przez sprawcę, nie będącego podatnikiem i nie będącego osobą najbliższą dla podatnika, powyżej kwoty 1.000 złotych, jest na gruncie OP nienależnie zapłaconym podatkiem, a więc kwotą całkowicie nienależną. Nie da się w mojej ocenie czytać tego braku spójności inaczej, przyjmując racjonalnie, że KKS nie zawiera przepisów podatkowych. W konsekwencji więc, art. 15 par. 5 KKS nie powinien być dodawany do tej ustawy karnej, w winien być dodany do OP, do przepisów poszerzających podmiotową możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. I te wnioski dotyczą wszystkich przepisów KKS, które wiążą się z



obowiązek zapłaty uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, o ile sprawcą nie jest podatnik (vide: art., 26 par. 2 KKS).

Art. 1 pkt 4 - w art. 17 w § 1 pkt 1 KKS otrzymuje brzmienie: *„uiszczono w całości należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności;”*;

Art. 1 pkt 6 - w art. 19 § 2 otrzymuje brzmienie: *Jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 22 § 2 pkt 2–6 lub w art. 47 § 2 pkt 2 i 3 tylko wtedy, gdy ta należność została w całości uiszczona przed wydaniem wyroku.”*;

W mojej skromnej ocenie, uzasadnienie do tych zmian wskazuje na niezrozumienie problematyki. W ocenie projektodawców, zmiany te mają rozwiązać problem ustalania w sprawach karnoskarbowych wysokości zaległości podatkowej, o ile ona ma związek z zarzucanym czynem. Po pierwsze, wykreślenie słowa „wymagalna” nie zmienia faktu, że chodzi tu wyrównanie uszczuplonej należności publicznoprawnej. W sferze podatkowej, uszczuplenie nie nastąpi do czasu w którym upłynął bezskutecznie termin zapłaty całości należnego podatku (pomijam kwestie nieujawnienia w ogóle zdarzenia podatkowego lub poddanie nieprawdy w deklaracji podatkowej). W mojej ocenie więc, zawsze będzie tu chodzić o niezapłacony w terminie należny podatek, a więc chodzi tu o zaległość podatkową. Oczywiście, w pewnych sytuacjach nie można wykluczyć, że np. do zatrzymania dojdzie przed terminem płatności podatku, ale sytuacje te poza czynami na przedpolu oszustw podatkowych, zawsze będą trudne do udowodnienia, bo w grę wchodziłoby wtedy usiłowanie dokonanie oszustwa podatkowego. Doświadczenie jednak wskazuje, że ujawnianie czynów z tej grupy, ma miejsce po terminie płatności danego podatku, który został uszczuplony. Po drugie, przepis ten nie rozwiąże problemu tzw. kwestii samodzielności sądu karnego w ustaleniu zakresu



odpowiedzialności podatkowej. Tam gdzie czyn skarbowy wiąże się z ustaleniem kwoty zaległości podatkowej, żaden przepis części ogólnej KKS tego nie zmieni. Autor zna złożoność tej problematyki, choćby z związku z art. 11 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (związanie sądu treścią wyroku skazującego sądu karnego), czy też w kontekście znaczenia art. 21 par. 3 OP (domniemanie zgodności treści deklaracji podatkowej ze stanem rzeczywistym, do czasu określenia w decyzji podatkowej wydanej przez organ podatkowy, innej wysokości zobowiązania podatkowego), ale za dominujące należy uznać stanowisko o samodzielnej kompetencji sądu karnego do ustalenia wysokości zaległości podatkowej, tam gdzie jest ona elementem znamiona czynu skarbowego. Ale tak czy owak, jeśli zarzucany czyn polega na uszczupleniu zaległości podatkowej i jest ona elementem znamion zarzucanego czynu, bez powstania zaległości podatkowej w rozumieniu prawa podatkowego, nie może być mowy o jej uregulowaniu. I zmiany te nie muszą zmienić postępowania sądów, które będą oczekiwać jako tzw. prejudykatu – decyzji podatkowej określającej zaległość podatkową. Ale kwestia ta jest szersza i dotyczy jednoznacznie kryminalnych czynów, mających na celu uszczuplenie należności podatkowej, popełnianych na przedpolu właściwego oszustwa podatkowego, a więc na etapie przed zdarzeniem skutkującym powstaniem obowiązku podatkowego lub na etapie przed terminem płatności powstałego podatku.

Art. 1 pkt 7 - zmiana art. 24 par. 5 KKS oraz dodanie art. 24 par. 6 KKS

„§ 5. Niezależnie od nałożenia odpowiedzialności posiłkowej sąd zobowiązuje podmiot, który uzyskał korzyść majątkową, do zwrotu tej korzyści lub jej równowartości w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego; nie dotyczy to korzyści majątkowej podlegającej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu.”



„§ 6. Sąd może zobowiązać podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej do uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.”;

Dla Autora opinii, projektowane zmiany nie usuwają kluczowego problemu, że KKS nie odróżnia kiedy jest korzyść majątkowa w rozumieniu przepisów KKS, a kiedy mamy zaległość podatkową. Temat jest szerszy i wiąże się kwestią nielegalnej/legalnej działalności. Niemniej jednak, w kontekście chociażby art. 15 par. 1 KKS, należy przyjąć, że jeśli podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest jednocześnie podatnikiem, to obciążająca go zaległość podatkowa, nie może być jednocześnie korzyścią majątkową podlegającą odrębnemu zwrotowi. Projektowane zmiany tylko ten chaos pogłębiają. W wielkim skrócie: jeśli prowadzę nielegalną działalność hazardową, to uzyskany przychód jest korzyścią majątkową i wtedy mamy po prostu przepadek korzyści majątkowej lub jej równowartości. Jeśli zaś z zarzucanego czynu wynikła zaległość podatkowa, to formalnie powinna ona zostać uregulowana przez podatnika lub przez sprawcę. Ewentualnie, przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo.

Innymi słowy, KKS ma ten problem, że zaległość podatkowa formalnie jest korzyścią majątkową w rozumieniu prawa karnego, ale wydaje się że nie można obciążać tego samego podmiotu dwa razy – oczywiście jeśli podmiot odpowiedzialny posiłkowo jest formalnie podatnikiem dla zaległości podatkowej, która jest korzyścią majątkową. W mojej ocenie, żadna z tych zmian nie rozwiązuje tych problemów, a tylko pogłębia odmiennosc podejścia prawa karnego (właśnie pozbawienie korzyści majątkowych z przestępstw) od subsydiarności prawa karnego skarbowego w sferze prawa podatkowego, z funkcją egzekucyjną na czele, czyli wprowadzenia środków karnych mających celu wyrównanie uszczuplenia podatkowego, czyli w rozumieniu OP doprowadzenie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, np. przez zapłatę podatku.



Tej kolizji można uniknąć, przez traktowanie czynów na przedpolu oszustw podatkowych np. art. 69a KKS jako jednoznacznie czynów kryminalnych – wszystkie korzyści z czynu do korzyści majątkowe w rozumieniu KKS albo przez korektę OP, że uiszczenie korzyści majątkowej odpowiadającej zaległości podatkowej, także będzie skutkowało wygaśnięciem zaległości podatkowej.

I jeszcze jedna uwaga: te złożone kwestie relacji między zaległością podatkową a typowym środkiem karny w postaci przypadku korzyści majątkowej uzyskanej z czynu zabronionego, są właśnie widoczne w sferze zorganizowanej przestępczości wpisanej w kontekst podatkowy (np. oszustwa paliwowe, nielegalny obrót wyrobami tytoniowymi). Czyny ten przynoszą kolosalne korzyści majątkowe i jednocześnie skutkują uszczupleniami podatkowymi. Ale dla piszącego opinię jest jednoznaczne - kwestie zaległości podatkowych są tu całkowicie wtórne – jest to bowiem nielegalna i przestępcza aktywność, gdzie całość korzyści majątkowych winna podlegać przypadkowi. A tak KKS utrzymuje trudne do pogodzenia pojęcia: zaległość podatkowa i korzyść majątkowa w rozumieniu prawa karnego, a co więcej – KKS nie odróżnia tych pojęć w sposób jednoznaczny. Innymi słowy, dla piszącego opinię winno być jednoznaczne w sferze karnej, że w przypadku czynów z art. 69a KKS, przypadkiem winno być objęte wszystko co osiągnęłam z tego czynu, a kwestia zaległości podatkowej winna stać całkowicie bezprzedmiotowa. I przy takim podejściu, kwestie bardzo trudne jakimi są zaległości podatkowe w podatku akcyzowym, przestałyby tu mieć jakiegokolwiek znaczenie. Zresztą, w kontekście grupy przestępczej zajmującej się np. nielegalnym wytwarzaniem i obrotem wyrobami tytoniowymi, ustalenie kto jest podatnikiem naprawdę staje się kwestią wtórną. Bo w sferze przestępczej i nielegalnej, podatnik jest naprawdę pojęciem wtórnym i de facto nieznanym, natomiast uzyskane korzyści są wymierne i rzeczywiste. Wydaje się, że projektowane zmiany ten problem dostrzegają, ale zmiany te niczego nie rozwiązują kompleksowo, a wręcz tylko pogłębiają te niejasności.



Art. 1 pkt 20 a – projektowane wykreślenie art. 44 par. 2 KKS.

Bardzo punitywne rozwiązanie, które można by uznać za racjonalne w kontekście niewłaściwych oszustw podatkowych. Jednakże zmiana ta podważa subsydiarny charakter KKS, jaki miał on w chwili jego uchwalania. I znowu widać niespójność między KKS a OP. W świetle bowiem art. 53 par. 27-29 KKS i art. 44 par. 2 KKS, uszczuplona należność publicznoprawna, to jednak w szczególności nie zapłacony w terminie należny podatek. W projektowanych zmianach w KKS, nie ma zaś jednoznacznego odniesienia, że przedawnienie zaległości podatkowej nie pozbawia jednak Sądu karnego prawa do obciążenia tą wartością sprawcy. Nie ma także jasnego rozwiązania, czy przedawnione zobowiązanie podatkowe, jest nadal uszczuploną należnością publicznoprawną w rozumieniu KKS, czy staje się ona po prostu osiągniętą z czynu korzyścią majątkową. A pamiętać należy, że w myśl art. 59 par. 1 pkt 9 OP, przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkuje wygaśnięciem tego zobowiązania (czyli przestaje istnieć obowiązek zapłaty podatku, a więc przestaje istnieć uszczuplenie należności podatkowej). I projektowana zmiana ewidentnie ma na celu zwiększenie autonomii KKS, bez związku z postępowaniem podatkowym. I pewnie w kontekście przestępczości zorganizowanej słusznie. I może trzeba byłoby może w tym kierunku pójść. Ale tak czy owak, widać że projektowana zmiana nie rozwiązuje problemu na gruncie KKS. Czy przedawnione zobowiązanie podatkowe, nie skutkujące przedawnieniem karalności jest jednak pojęciem odrębnym od uszczuplenia należności publicznoprawnej w rozumieniu KKS ? A w aktualnym stanie prawnym, są to pojęcia ściśle ze sobą powiązane, na co wskazuje chociażby aktualna treść art. 44 par. 2 KKS, która ma zostać wykreślona. Sprawa byłaby bardziej czytelna, gdyby uznać, że przedawnione zobowiązanie podatkowe staje się korzyścią majątkową w rozumieniu KKS, a nie jest już uszczuploną należnością publicznoprawną w rozumieniu innych przepisów KKS, poza znamionami danego oszustwa podatkowego. I wtedy w mojej skromnej ocenie, wykreślenie art. 44 par. 2 KKS, byłoby bardziej czytelne w kontekście koniecznych rozstrzygnięć na etapie orzekania skazującego. W takim bowiem układzie,



kwestia zapłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej stałaby się bezprzedmiotowa i nastąpiłoby przejście do typowej reakcji karnej, jaką byłoby orzeczenie wobec sprawy przypadku korzyści majątkowej osiągniętej z osądzonego czynu lub jej równowartości.

Art. 20 pkt c – projektowane zmiany polegające na wydłużeniu terminu przedawnienia karalności niektórych przestępstw skarbowych oraz polegające na zmianie czynności procesowej, skutkującej tym wydłużeniem.

Projektowana zmiana obejmuje dwie kwestie: pierwsza to zmiana czynności procesowej powodującej wydłużenie terminu przedawnienia karalności, druga to wprowadzenie jednego terminu wydłużenia przedawnienia karalności do każdego z przestępstw skarbowych tj. 10 lat. Ale ten dłuższy termin przedawnienia karalności wszystkich przestępstw skarbowych według projektu, wzorem zmian w KK, nie ma płynąć od chwili przedstawienia zarzutów osobie podejrzanej, ale od wszczęcia postępowania w sprawie, czyli już w fazie ad rem, a nie w fazie ad personam jak jest dotychczas. Zasadniczo, zmiana ta może sprzyjać efektywnemu ściganiu sprawców przestępstw skarbowych. Ale nie można tu pominąć faktu, że organy podatkowe instrumentalnie traktują art. 70 par. 6 pkt 1 OP i wszczynają sprawy karnoskarbowe tylko w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie mając de facto materiału dowodowego, wskazującego na uzasadnione podejrzenie o popełnieniu przestępstwa skarbowego. Projektowana zmiana KKS, może te tendencje pogłębiać, bo w sferze karnoskarbowej nie będzie już dodatkowego czynnika do podjęcia jakichkolwiek racjonalnych czynności w postępowaniu karnoskarbowym, skoro z chwilą wszczęcia sprawy karnoskarbowej, będzie wchodził w życie wydłużony termin przedawnienia karalności. A to będzie oznaczać, że potencjalne postępowanie karnoskarbowe będzie „nieracjonalnie” wisieć.

Art. 1 pkt 25 – dodanie art. 57 par. 1 a KKS w brzmieniu:



„Jeżeli kwota niewpłaconego podatku przekracza pięćdziesięciokrotność minimalnego wynagrodzenia, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych”

Projektowaną zmianę uznaję za bardzo niekorzystną, naruszającą zasadę proporcjonalności w kontekście karalności wyłącznie karygodnych zachowań. W tym bowiem wypadku, mamy do czynienia z penalizacją samego faktu niezapłacenia należnego podatku w terminie. Różnica jest jednak zasadnicza, gdyż poza dotychczasowym wykroczeniem, wprowadza się także przestępstwo w sytuacji w której według aktualnego stanu prawnego, kwota należnego podatku przekracza około 150.000,00 złotych. Nadto, mamy klauzulę odstąpienia od wymierzenia kary przez sąd, a nie klauzulę niepodlegania karze. To oznacza konieczność prowadzenia całego postępowania karnego-skarbowego, nawet jeśli dłużnik podatkowy spłacił należność. A klauzula niepodlegania karze, pozwala umorzyć postępowanie także na etapie postępowania przygotowawczego, bez konieczności kierowania aktu oskarżenia. Nadto, klauzula ta nie obejmuje ściągnięcia tej należności, co jest stanem odmiennym od wpłacenia. W konsekwencji więc, mamy do czynienia z surową represją karną za sam fakt niezapłacenia, a nie za fakt oszustwa w rozliczeniach podatkowych. Oczywiście, mogą tu być przypadki intencjonalne, ale tego rodzaju sytuacje często mają złożony charakter. W KKS nie ma zaś kontratypu stanu wyższej konieczności. Wydaje się, że akurat w tym wypadku, tak jak w wypadku czynów płatnika, taki ograniczony kontratyp warto wprowadzić. Złożoność bowiem stanów faktycznych, związanych z np. utratą płynności może skutkować niezasadnym poszerzaniem zakresu pojęcia znikomej społecznej szkodliwości. Tu bowiem będą występować sytuacje niejednoznaczne np. z braku środków wypłacono wynagrodzenia pracownikom, a nie zapłacono należnego podatku. Problem w praktyce wiąże się z kwestią pojemności pojęcia „uporczywość”. A problem w praktyce może być większy, gdyż za uzasadnione należy uznać stanowisko, że jednokrotne niezapłacenie należnego podatku może być uznane za



uporczywe niepłacenie. Oznaczać to może, że w wielu wypadkach będą prowadzone postępowania karne skarbowe, które będą dotyczyć stanów faktycznych niejednoznacznych. A to z pewnością nie będzie sprzyjać budowaniu zaufania do Państwa. Nie mówiąc już o konieczności angażowania sądu karnego w zamknięcie sprawy wyrokiem, nawet jeśli zaległości zostały spłacone na etapie przedsądowym.

I wreszcie, poza wierzycielami alimentacyjnymi, gdzie mamy racjonalne uzasadnienie w postaci interesu dziecka, w tym wypadku dochodzi do uprzywilejowania jednego wierzyciela, jakim jest Skarb Państwa. Inni wierzyciele, nie posiadają tak drastycznej ochrony karnej. A przecież interesy Skarbu Państwa, tak jak interesy innych wierzycieli, są chronione przed działaniami mającymi na celu uniemożliwienie ściągnięcia wierzytelności np. na podstawie art. 300 KK i art. 301 KK. Bo szkodliwe jest utrudnienie lub uniemożliwienie egzekucji lub oszukańcze bankructwo, a nie sam fakt braku płatności.

Art. 1 pkt 27 – dodanie art. 65 par. 2 a i 2 b KKS

W mojej ocenie, nadmierna kazuistyka w sferze karnej, nie jest właściwym działaniem legislacyjnym. W szczególności, gdy zachowanie opisane w art. 65 par. 2 a i 2 b KKS jest opisane bardzo ocennie w postaci czynności zmierzających bezpośrednio do czynów opisanych w par. 1 i 2. A przecież w kontekście samego przestępstwa paserstwa, zgodnie z art. 21 par. 1 i 3 KKS, usiłowanie jego dokonania jest karalne. Co prawda, mamy tu obniżoną górną granicę kary, zgodnie z art. 21 par. 2 KKS, ale okoliczność ta, sama w sobie nie uzasadnia wprowadzenia odrębnego typu przestępstwa, będące właściwie usiłowaniem dokonania innego przestępstwa opisanego w KKS.

Art. 1 pkt 55, zmiana art. 137 par. 2 pkt 1 i pkt 4 KKS i dodanie art. 137 a KKS.

Zmiana ta, jest racjonalnym obejściem konstytucyjnej zasady, że przepadek mienia może nastąpić wyłącznie na mocy orzeczenia sądu i umożliwić zamykanie spraw o



wykroczenia skarbowe na etapie postępowania mandatowego (kwestia dotyczy przede wszystkim zatrzymywanych w „detalu” wyrobów tytoniowych). Zmiana ta jest racjonalna i de facto nie jest przypadkiem, a jego surogatem. Odmienne rozwiązanie, jak wiadomo zostało uznane za niekonstytucyjne (kwestia orzeczenia sądu o przypadku, po prawomocności mandatu, który przyjęto w związku z popełnionym wykroczeniem skarbowym w którym zabezpieczono przedmioty objęte przypadkiem). Pragnę tylko podkreślić, że tego swoisty „spryt” legislatora może budzić tylko takie zastrzeżenie, że w kontekście podobnych spraw na gruncie Kodeksu wykroczeń, można domniemywać, że towar zajęty przez organy, nie jest własnością sprawcy. A to w sumie oznaczać może, że ewentualne oświadczenia sprawcy będą niezgodne ze stanem rzeczywistym. Niemniej jednak, w kontekście iż jest to najczęściej czyn paserstwa akcyzowego, należy założyć, że nikt przy zdrowych zmysłach nie będzie wytaczał roszczeń windykacyjnych. A to oznaczać w sumie będzie, że Państwo de facto będzie przyjmować za prawdziwe oświadczenia, które co do zasady prawdziwe nie są. Ale sama ta uwaga, nie podważa racjonalności samego rozwiązania, mającego na celu umożliwienie zakończenia postępowania w trybie postępowania mandatowego, bez konieczności dalszych złożonych działań procesowych, z uwagi na treść art. 137 par. 2 pkt 4 KKS.

Opracował dr hab. Prof. UMK Tomasz Oczkowski – radca prawny