

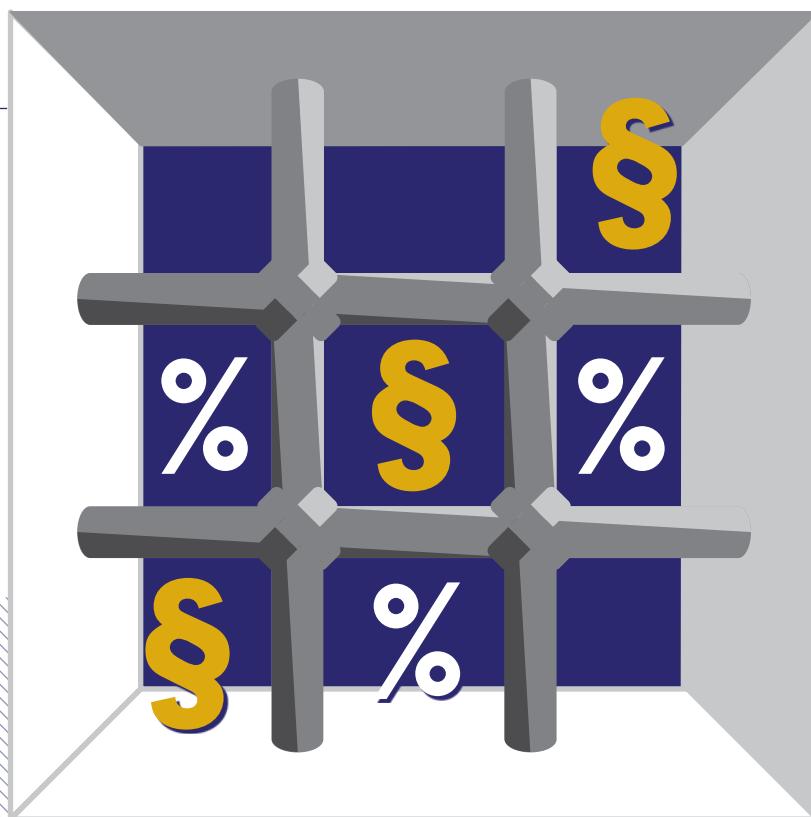
DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

2 Zajmowanie się sprawami gospodarczymi w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s.

z perspektywy
doradcy podatkowego

DR SEBASTIAN KOWALSKI



8
Problematyka definicji

pojęć i instytucji

prawa podatkowego
w kodeksie karnym
skarbowym

DR PIOTR STANISŁAWISZYN

16
Czy uchwała NSA
(I FPS 1/21)

powstrzymała instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych?

JAKUB SITARSKI

22
Wyroki uniewinniające
w KKS i ich

konsekwencje w sporze podatkowym dot. VAT

KRZYSZTOF J. MUSIAŁ

SPIS TREŚCI

- 2** Zajmowanie się sprawami gospodarczymi w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. z perspektywy doradcy podatkowego
DR SEBASTIAN KOWALSKI
- 8** Problematyka definicji pojęć i instytucji prawa podatkowego w kodeksie karnym skarbowym
DR PIOTR STANISŁAWISZYN
- 16** Czy uchwała NSA (I FPS 1/21) powstrzymała instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych? Analiza nowych praktyk organów
JAKUB SITARSKI
- 22** Wyroki uniewinniające w KKS i ich konsekwencje w sporze podatkowym dot. VAT
KRZYSZTOF J. MUSIAŁ
- 32** Kontrola celno-skarbowa jako narzędzie pomocne w zwalczaniu przestępstw karnych skarbowych
ANNA JĘCEK
- 40** Dopuszczalność zawieszenia postępowania karnego skarbowego ze względu na toczące się postępowanie podatkowe
ANNA KARCZEWSKA
- 48** Jak dokumentować sprzedaż, aby nie wpaść w kłopoty?
BARTOSZ PRZYBYSZ
- 56** Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w kodeksie karnym skarbowym
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
- 64** Czy doradca podatkowy wpada w pułapki zawodowe cz. 2: Stawka stawce nierówna
DR ANNA CZARNECKA
- 70** Opłaty a odpowiedzialność karna skarbową
DR ADAM BOJARSKI



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Oddajemy w Państwa ręce specjalne wydanie Kwartalnika 1/2025 „Doradca Podatkowy”, poświęcone problematyce kodeksu karnego skarbowego. Inspiracją do jego powstania była konferencja zorganizowana przez Zachodniopomorski Oddział KIDP wraz z Oddziałami Wielkopolskim i Lubuskim w Sianozętach (31.01–2.02.2025 r.) pt. „Postępowanie karne skarbowe z perspektywy trzech stron – sędzia, oskarżyciel i obrońca. Prawne i praktyczne aspekty KKS-u”.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł sędziego Sebastiana Kowalskiego „Zajmowanie się sprawami gospodarczymi w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. z perspektywy doradcy podatkowego”. Autor analizuje warunki odpowiedzialności doradcy podatkowego za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe z uwzględnieniem specyfiki wykonywanych czynności oraz przepisów rozdziału 6 k.k.s.

Piotr Stanisławiszyn w tekście „Problematyka definicji pojęć i instytucji prawa podatkowego w kodeksie karnym skarbowym” omawia granice między prawem podatkowym a karnym skarbowym, podkreślając konieczność dalszych badań nad podstawowymi pojęciami i ich zastosowaniem w praktyce.

Jakub Sitarski w artykule „Czy uchwała NSA (I FPS 1/21) powstrzymała instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych?” wskazuje na nowe praktyki organów, które niekoniecznie realizują intencje uchwały NSA.

Z kolei Krzysztof Musiał w artykule „Wyroki uniewinniające w KKS i ich konsekwencje w sporze podatkowym dot. VAT” podejmuje ważny temat relacji między wyrokami karnymi a postępowaniem podatkowym w sprawach dotyczących podatku VAT.

Warto również sięgnąć po artykuły Anny Jęcek „Kontrola celno-skarbowa jako narzędzie pomocne w zwalczaniu przestępstw karnych skarbowych” oraz Anny Karczewskiej „Dopuszczalność zawieszenia postępowania karnego skarbowego ze względu na toczące się postępowanie podatkowe”.

W numerze znajdą Państwo także interesujące teksty: Bartosza Przybysza „Jak dokumentować sprzedaż, aby nie wpaść w kłopoty?”, Justyny Zająć-Wysokiej „Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w kodeksie karnym skarbowym” oraz Adama Bojarskiego „Opłaty a odpowiedzialność karna skarbową”.

Zachęcam również do lektury stałej rubryki Anny Czarneckiej „Czy doradca podatkowy wpada w pułapki zawodowe”, tym razem z podtytułem „Stawka stawce nierówna”.

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika „Doradca Podatkowy” będzie dla Państwa wartościowa i inspirująca.

**DR IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP**

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

**PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI**

Zajmowanie się sprawami gospodarczymi w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s.

z perspektywy doradcy podatkowego

*Słowa kluczowe: odpowiedzialność karna
skarbową, doradca podatkowy, prowadzenie ksiąg,
zajmowanie się sprawami gospodarczymi.*

DR SEBASTIAN KOWALSKI

Korzystając z dorobku orzecznictwa i doktryny, Autor wskazał warunki, w jakich doradca podatkowy może ponosić odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, którego sprawcą w myśl przepisów rozdziału 6 k.k.s. jest podatnik, płatnik lub inkasent. Bazą rozważań jest z jednej strony treść art. 9 § 3 k.k.s., stanowiącego szczególną podstawę przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej, z drugiej zaś – wyekspozowanie charakterystycznych czynności, jakie doradcy podatkowi świadczą na rzecz podatników, płatników lub inkasentów. Finalna teza rozważań wiąże się z podkreśleniem dopuszczalności przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej doradcy podatkowemu w związku z treścią wskazanego wcześniej przepisu jedynie wówczas, gdy w postępowaniu karnym skarbowym zostanie udowodnione nie tylko naruszenie obowiązków podatkowych ciążących na podatniku, płatniku lub inkasencie, lecz także zrealizowanie znamion strony podmiotowej danego czynu przez doradcę podatkowego.

Szczególna podstawa przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej

W art. 9 § 3 k.k.s.¹ przewidziano szczególną podstawę przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej. Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto między

Szczególna podstawa prawna odpowiedzialności karnej skarbowej wynikająca z art. 9 § 3 k.k.s. ma zastosowanie na gruncie tej ustawy karnej.

innymi na podstawie umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Celem tego przepisu jest umożliwienie ścigania za indywidualne² przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe osób, które zrealizowały ustawowe znamiona czynu zabronionego, nie będąc jednakże podmiotem określonym w przepisie typizującym dany czyn zabroniony³. Dotyczy to zwłaszcza podmiotów czynów zabronionych pomieszczonych w rozdziale 6 k.k.s., określanych mianem podatnika, płatnika lub inkasenta. Odpowiedzialności na podstawie wcześniej wskazanego przepisu nie można ani wyłączyć, ani ograniczyć na podstawie umowy lub innej czynności prawnej prawa cywilnego.

Szczególna podstawa prawna odpowiedzialności karnej skarbowej wynikająca z art. 9 § 3 k.k.s. ma zastosowanie na gruncie tej ustawy karnej. Umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbo-

wej osoby niebędącej podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, tak jakby ta osoba – sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – rzeczywiście nim była. Nie powoduje jednak, że ów sprawca staje się podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem czy to na gruncie kodeksu karnego skarbowego, czy to na gruncie ordynacji podatkowej. Jeżeli zatem z wykorzystaniem instytucji z art. 9 § 3 k.k.s. przypisze się danej osobie odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe z art. 77 § 1 k.k.s., polegające na niewpłaceniu pobranego podatku na rzecz właściwego urzędu skarbowego, to osoba ta może zostać odpowiednio ukarana karą grzywny lub karą pozbawienia wolności, przewidzianymi w tym przepisie, ale z powodu wyroku skazującego nie „nabędzie” statusu płatnika lub inkasenta.

Krąg osób, jakie można pomieścić w granicach podstawy odpowiedzialności karnej skarbowej ujętej w art. 9 § 3 k.k.s., jest bardzo szeroki. Z pewnością obejmuje członków zarządów spółek kapitałowych, osoby prowadzące sprawy jednostek

organizacyjnych, likwidatorów czy syndyków. Odpowiedzialność karną skarbową na podstawie tego przepisu może ponosić także ten, kto nie działa w sposób sformalizowany na rzecz danego podmiotu, lecz rzeczywiście – nie będąc zatrudnionym, ani nie mając obowiązku zajmowania się sprawami gospodarczymi danego podmiotu z innego powodu⁴. W odniesieniu do czynności doradztwa podatkowego w wyroku z 22 lutego 2006 r. Sąd Najwyższy przesądził, że sprawcą przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, odpowiadającym na podstawie art. 9 § 3 k.k.s., może być również doradca podatkowy zajmujący się, na podstawie umowy, sprawami gospodarczymi osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, zaś prowadzenie przez niego ksiąg rachunkowych wyczerpuje znanie zajmowania się sprawami gospodarczymi⁵. Dla pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe duże znaczenie ma zatem ustalenie, czy czynności, które były udziałem oskarżonego, można określić mianem zajmowania się sprawami gospodarczymi.

Zajmowanie się sprawami gospodarczymi podatnika, płatnika lub inkasenta

Ustawodawca nie zdefiniował, czym jest zajmowanie się sprawami gospodarczymi podatnika lub innego podmiotu, nie wskazał przykładowych czynności stanowiących zajmowanie się takimi sprawami, a jedynie zaznaczył, że do spraw gospodarczych zaliczają się sprawy finansowe⁶. W doktrynie przyjmuje się dość powszechnie, że w zakresie zajmowania się sprawami gospodarczymi mieszczą się wszelkie czynności o charakterze faktycznym i praw-

nym, związane z wymianą dóbr i usług oraz obrotem środkami finansowymi, w tym również rozliczanie się z zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej⁷. Zajmowanie się sprawami gospodarczymi może obejmować wiele czynności różnego rodzaju lub czynności jednego rodzaju, a nawet czynność mającą charakter jednorazowy⁸. Takie rozumienie tego sformułowania jest nie tylko uzasadnione w świetle brzmienia art. 9 § 3 k.k.s., lecz także wskazane wcześniej celu tego przepisu. Bez wątplenia zakres pojęciowy zajmowania się sprawami gospodarczymi podatnika jest szerszy od zakresu pojęciowego prowadzenia spraw podatnika, który jest węższy. Relację pomiędzy tymi sformułowaniami można ująć następująco: każde prowadzenie spraw podatnika lub innego podmiotu jest zarazem zajmowaniem się jego sprawami gospodarczymi, ale nie każde zajmowanie się sprawami gospodarczymi jest jednocześnie prowadzeniem spraw danego podmiotu.

Zajmowanie się sprawami gospodarczymi musi wiązać się z samodzielnością danej osoby we wpływaniu na decyzje związane z działalnością podatnika, płatnika lub inkasenta. Ta samodzielność może wynikać wyłącznie z faktycznego respektowania jej decyzji przez inne osoby mające wpływ na działalność podatnika, płatnika lub inkasenta, w tym przez prowadzących jego sprawy na podstawie przepisów prawa lub umowy⁹. Kwestia samodzielności osoby mającej ponieść odpowiedzialność karną skarbową na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. powinna podlegać badaniu przez sąd karny. Z pewnością jednak nie ma takiej samodzielności osoba, która wykonuje jedynie polecenia związane z treścią umowy łączącej ją z podmiotem, na rzecz którego dokonuje czynności¹⁰.

W kontekście czynności doradztwa podatkowego, ujętych w treści art. 2 ust. 1 u.d.p.¹¹, w tym obejmujących udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych oraz prowadzenia, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych, uznać należy, że wykonujący te czynności doradca podatkowy może być w konkretnym przypadku uznany za osobę zajmującą się sprawami gospodarczymi podatnika, płatnika lub inkasenta. Może być uznany za tę osobę nie dlatego, że jest doradcą podatkowym, lecz dlatego, że wykonuje czynności, które mieszczą się w zakresie pojęciowym zajmowania się sprawami gospodarczymi. Takie stanowisko jest ugruntowane w orzecznictwie sądowym, zaś przytoczone wcześniej orzeczenie Sądu Najwyższego jest tylko tego przykładem¹².

Dodać należy, że jeżeli czynności doradztwa podatkowego zostały zlecone na podstawie umowy zawartej przez podatnika, płatnika lub inkasenta biuru rachunkowemu, prowadzącemu działalność w formie spółki kapitałowej lub innej jednostki organizacyjnej, to odpowiedzialność karną skarbową na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. ponosić może ten doradca podatkowy (księgowy), który w ramach danego biura zajmuje się sprawami gospodarczymi zlecającego czynności podatnika, płatnika lub inkasenta. Oczywiście i w tym przypadku zajmowanie się tymi sprawami należy rozumieć tak, jak w sposób wcześniej wskazany.

Warunki przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej doradcy podatkowemu

Szeroki zakres szczególnej podstawy odpowiedzialności karnej skarbowej, wynikający z art. 9 § 3 k.k.s., w którym niewątpliwie mogą mieścić się czynności doradcy podatkowego, nie oznacza, że w każdym przypadku, gdy zajmuje się on sprawami gospodarczymi podatnika, płatnika lub inkasenta, w odniesieniu do działalności których ujawniono przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, będzie ponosić odpowiedzialność karną skarbową. Kluczowe znaczenie ma bowiem to, czy w czasie kiedy doszło do popełnienia czynu zabronionego, był świadom, że jego czynności będą składać się na realizację ustawowych znamion tego czynu, a mimo to podjął działania lub zaniechał czynności, które miał obowiązek wykonać dla zrealizowania znamion czynu zabronionego. Innymi słowy, czy miał zamiar popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Przytłaczająca większość czynów zabronionych stypizowanych w rozdziale 6 k.k.s. może być bowiem popełniona jedynie umyślnie. Przykładowo, może odpowiadać za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. doradca podatkowy, który wespół z podatnikiem podatku VAT uzgodnił, że wejdą w porozumienie z innym podatnikiem co do udziału w obrocie fakturami wystawionymi nierzetelnie i na podstawie jego czynności założenie to zostało zrealizowane. Natomiast nie ma mowy o odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, jeżeli doradca podatkowy zadekretował i rozliczył w księgach podatkowych podatnika faktury, które rzeczywiście były wystawione w sposób nierzetelny i dokumentowały wykonanie usług, które nie miały miejsca, przy czym doradca o tym nie wiedział. Nawet jeśli na podstawie towarzyszących okoliczności mógł przypuszczać, że istotnie mogą być takimi fakturami – to nie

wystarczy do przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej, gdyż przestępstwo skarbowe stypizowane w art. 62 § 2 k.k.s. może być popełnione tylko umyślnie. Podobnie rzecz się ma z przestępstwem skarbowym nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych. Jeżeli podatnik uzgodnił z doradcą podatkowym, że ten zaksięguje w podatkowej księdze przychodów i rozchodów koszty z tytułu umów o dzieło, które zostały kilkukrotnie zawyżone w stosunku do rzeczywiście poniesionych, a tym samym uszczuplić podatek dochodowy, to oczywiście może on ponosić odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s.¹³ Jeśli natomiast doradca podatkowy zadekretował i ujął w księdze przychodów i rozchodów zestawienie list wynagrodzeń osób wykonujących pracę na podstawie umów o dzieło, nie wiedząc, że wykonujący pracę otrzymali w rzeczywistości kilkukrotnie mniejsze wynagrodzenia, to nie sposób przypisać umyślności jego zachowaniu, a tym samym przypisać odpowiedzialności karnej skarbowej. W takim wypadku odpowiedzialność karną skarbową ponosić będzie podatnik lub osoba zajmująca się jego sprawami gospodarczymi, która przekazała wskazane listy wynagrodzeń doradcy podatkowemu celem ich zaksięgowania, a w dalszej perspektywie – celem uzyskania rozliczenia podatku dochodowego w oparciu o nieprawdziwe dane, занижающие podstawę opodatkowania.

W praktyce decydujące znaczenie dla przypisania czynu zabronionego, będącego przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, mają dowody, jakimi dysponuje organ postępowania i to, czy mogą być uznane za wiarygodne w ramach dokonanej przez niego swobodnej ich oceny (art. 7 k.p.k.¹⁴

w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Zamiar dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego podlega udowodnieniu, nie może być wywodzony z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu zabronionego (np. z faktu ujawnienia, że księgi podatkowe prowadzono nierzetelnie)¹⁵. Może być wykazany na podstawie dowodów, wskazujących bezpośrednio, że sprawca chciał popełnić czyn zabroniony lub na to się godził¹⁶ (np. zeznań świadków wskazujących na zaplanowane działania podatnika, polegające na ujmowaniu w księgach podatkowych danych z dokumentów poświadczających poniesienie wydatków, które nie zostały poniesione) lub dowodów pośrednich – w drodze logicznego rozumowania w oparciu o całokształt ujawnionego na rozprawie główniej materiału dowodowego (np. dokumentów i zeznań świadków, których treść wskazuje, że w księgach podatkowych ujmowano nieprawdziwe dane).

Dowodami, które mogą prowadzić do przypisania zamiaru popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego mogą być w szczególności wyjaśnienia innego oskarżonego, zeznania świadka lub dokumenty, z których można wyprowadzić wnioski o istnieniu zamiaru. Natomiast nie są dowodami na okoliczność zamiaru dokonania czynu zabronionego protokoły kontroli lub decyzje podatkowe – również wówczas, gdy znajdują się w nich stwierdzenia na te okoliczności. Sąd karny dokonuje bowiem ustaleń faktycznych samodzielnie i nie jest związany ani sentencją ostatecznej decyzji podatkowej, ani – tym bardziej – ustaleniami zawartymi w jej uzasadnieniu albo w protokole pokontrolnym¹⁷. Ostateczne decyzje podatkowe i protokoły pokontrolne to dokumenty, które w postępowaniu karnym skarbowym mogą być dowodami na okoliczność ustaleń

lub czynności dokonywanych przez organ podatkowy. Podlegają odczytaniu na rozprawie głównej oraz swobodnej ocenie w zakresie ich wiarygodności – zgodnie z wymaganiami odpowiednio stosowanego art. 7 k.p.k.

Złożenie deklaracji przez doradcę podatkowego a jego odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe

Niemale znaczenie praktyczne w sprawach o czyny zabronione wyczerpujące ustawowe znamiona z art. 56 k.k.s. ma kwestia złożenia deklaracji przez podatnika. Czynny te polegają wszakże na złożeniu organowi podatkowemu deklaracji podającej nieprawdę, a przez to narażeniu podatku na uszczuplenie. Niegdyś zdarzało się, że doradca podatkowy wypełniał druk odpowiedniej deklaracji, która była następnie podpisywana przez podatnika (lub osobę reprezentującą podatnika) i wtedy dopiero była składana we właściwym urzędzie skarbowym. Ten sposób postępowania miał „zabezpieczać” księgowego przed obciążaniem go nieuczciwościami ze strony podatnika, w szczególności polegającymi na przekazaniu do księgowania dokumentów potwierdzających nieprawdę np. odnośnie nabytych towarów lub świadczonych usług, a w każdym razie dokumentów zmierzających do sporządzenia deklaracji zawierających nieprawdziwe dane i narażenia podatku na uszczuplenie. Z czasem tego typu postępowanie okazało się niemożliwe ze względu na uwarunkowania związane z rozwojem technologii w zakresie składania deklaracji podatkowych. Dziś czynność zmierzająca do złożenia

deklaracji, to po prostu wciśnięcie odpowiedniego przycisku na klawiaturze komputera lub innego urządzenia, umożliwiającego przesłanie danych właściwemu urzędowi.

W istocie, z punktu widzenia prawa karnego skarbowego, tego rodzaju okoliczności jak podpisanie dokumentu czy wysłanie deklaracji podatkowej z określonego urządzenia nie mają wcale decydującego znaczenia dla przyjęcia lub nieprzyjęcia odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Są to tylko jedne z wielu okoliczności, które niegdyś były, a dzisiaj są brane pod uwagę w ramach ustaleń faktycznych dokonywanych przez sąd karny. Rola doradcy podatkowego (księgowego) może być bowiem w tych przypadkach co najmniej dwojaka. Z jednej strony może mieć pełną wiedzę co do nierzetelności prowadzonych ksiąg podatkowych i nieprawdziwości danych zawartych w deklaracji, a jednocześnie akceptować to i uczestniczyć w procederze uszczuplenia podatku, chociażby po to, ażeby podatnik lepiej prosperował, bogacił się i przez to był atrakcyjnym kontrahentem dla danego doradcy podatkowego. Z drugiej zaś może być „narzędziem” w rękach podatnika lub osób reprezentujących podatnika, którzy bez jego wiedzy przekazują mu dokumentację, na podstawie której dokonuje księgowania, skutkujących wytworzeniem deklaracji zawierającej nieprawdziwe dane, przesyłanej do właściwego urzędu i ostatecznie prowadzącej do uszczupleń podatkowych. O ile w pierwszego rodzaju przypadkach możliwość ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej przez doradcę podatkowego nie powinna budzić wątpliwości, o tyle w przypadkach drugiego rodzaju – nawet jeśli to on przekazuje do urzędu deklarację zawierającą nieprawdziwe

dane – takiej odpowiedzialności nie sposób mu przypisać. Złożenie deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 56 § 1 k.k.s., to nie czynność techniczna, lecz przekazanie uprawnionemu organowi informacji dotyczącej podstawy opodatkowania i wysokości podatku w związku z zobowiązaniem podatkowym powstałym z mocy ustawy, którego za deklaratorem jest obowiązkiem podatnika. W postępowaniu karnym skarbowym kwestia świadomości odnośnie do ustawowych znamion czynu zabronionego i dokonywania czynności w celu ich realizacji ma najzupełniej kluczowe znaczenie dla ponoszenia przez doradcę podatkowego odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie szczególnej podstawy przypisania tej odpowiedzialności określonej w art. 9 § 3 k.k.s.

Podsumowanie

Zarówno udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, jak i prowadzenie, w imieniu i na ich rzecz ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych, a więc czynności typowych dla doradców podatkowych świadczących usługi podatnikom, płatnikom lub inkasentom, może stanowić zajmowanie się ich sprawami gospodarczymi. Doradca podatkowy może zatem ponosić odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. Co więcej, odpowiedzialności karnej skarbowej doradcy podatkowego na tej szczególnej podstawie prawnej nie można wyłączyć, ani ograniczyć na podstawie czynności prawa cywilnego, a zwłaszcza odpowiednim zapisem w umowie pomiędzy doradcą podat-

kowym a podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, na rzecz których świadczy usługi.

Przypisanie odpowiedzialności karnej skarbowej doradcy podatkowemu jest jednak możliwe wówczas, gdy w postępowaniu karnym skarbowym zostanie wykazane, że niezależnie od ustawowych znamion strony przedmiotowej danego czynu zabronionego, doradca podatkowy

zrealizował znamię strony podmiotowej wymaganej przez ustawodawcę. Ostatnio wskazana okoliczność wymaga udowodnienia, tak jak inne znamiona czynu zabronionego. Nie wykazanie ustawowych znamion strony podmiotowej przez doradcę podatkowego uniemożliwia przypisanie mu czynu zabronionego, będącego przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym. 



DR SEBASTIAN KOWALSKI

Sędzia orzekający aktualnie w wydziale karnym odwoławczym, a ponadto pracownik naukowy Uniwersytetu Szczecińskiego; specjalizuje się w zagadnieniach procesu karnego gospodarczego, w tym w szczególności postępowania karnego skarbowego.

1_ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2024 r., 628 ze zm.

2_ Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe indywidualne to te, których sprawcą nie może być każdy, lecz jedynie osoba, która ma szczególną cechę, określoną w przepisie typizującym dany czyn zabroniony; szerzej zob. P. Kardas (w:) G. Łabuda, T. Razowski, P. Kardas, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, Lex, komentarz do art. 9, tezy nr 115–118; Ł. Pilarczyk, Istota przestępstw indywidualnych, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2014, z. 3, s. 190–296 i cyt. tam piśmiennictwo.

3_ Np. podatnikiem, o którym mowa w art. 56 § 1 k.k.s. lub płatnikiem, o którym mowa w art. 77 § 1 k.k.s.

4_ Zob. jednak art. 1 § 4 k.k.s. w odniesieniu do przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych popełnianych z zaniechania.

5_ Wyrok Sądu Najwyższego z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, poz. 45. W tej sprawie sądy pierwszej i drugiej instancji wyraziły pogląd, że doradca podatkowy nie może prowadzić działalności gospodarczej z wyjątkiem naukowej i wydawniczej, gdyż nie partycypuje w działalności gospodarczej podatnika, któremu w ramach umowy prowadzi księgi podatkowe. Sąd Najwyższy zdecydowanie jednak ten pogląd odrzucił.

6_ Art. 9 § 3 k.k.s. w tym zakresie został zmieniony ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2005 nr 178 poz. 1479). W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że zmiana ma na celu uczynienie przepisu bardziej dokładnym i zrozumiałym dla jego adresatów, nie zawęża natomiast pola kryminali-

zacji (uzasadnienie projektu ustawy, Sejm RP IV kadencji, druk sejmowy nr 2375, s. 103104).

7_ Tak np. V. Konarska-Wrżosek (w:) Kodeks karny skarbowy. Komentarz, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, Lex, komentarz do art. 9. W uzasadnieniu wyroku z 4 lutego 2020 r. Sąd Apelacyjny w Gdańsku wskazał, że termin «zajmuje się» obejmuje wszelkie zachowania polegające na rozstrzygnięciu w sprawach gospodarczych, w szczególności zaś finansowych, lub współdziałaniu w rozstrzygnięciu w tych sprawach albo też wpływaniu na rozstrzygnięcia w zakresie działalności danego podmiotu; II AKa 119/19, Lex. Nie jest jednak wyczerpujące ujęcie analizowanego zagadnienia, gdyż zajmowanie się sprawami gospodarczymi wcale nie ogranicza się do rozstrzygania o ich biegu.

8_ Podobnie P. Kardas, op.cit., tezy nr 121.

9_ Zob. uzasadnienia: wyroku Sądu Najwyższego z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, poz. 45 oraz wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 4 lutego 2020 r., II AKa 119/19, Lex.

10_ Słusznie jednak zwrócił uwagę F. Prusak, że nie można wykluczyć odpowiedzialności zatrudnianego przezeń pracownika na podstawie art. 9 § 3 k.k.s., gdyż charakterystyczne dla stosunku pracy podporządkowanie nie wyklucza samodzielności pracownika (Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1–53), Kraków 2006, Lex, komentarz do art. 9, tezy nr 85). Samodzielność ta może iść tak daleko, że będzie stanowić zajmowanie się sprawami gospodarczymi podatnika, płatnika lub inkasenta. Trafnie Autor ten wskazał dalej, że doradca podatkowy może w rzeczywistości nie ingerować w wykonywaną przez zatrudnionego pracę, bazując na zaufaniu do niego.

11_ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 2117 ze zm.

12_ Zob. też np. postanowienie Sądu Najwyższego z 28 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, poz. 14; wyrok Sądu Najwyższego z 6 listopada 2013 r., V KK 158/13, OSNKW 2014, poz. 17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 5 maja 2008 r., I SA/Lu 28/08, Lex i wyrok Sądu Okręgowego w Toruniu z 21 marca 2024 r., IX Ka 504/23, Lex.

13_ Prawdopodobność kwalifikacji prawnej jest uzależniona od okoliczności danego przypadku, w szczególności sposobu i czasu działania sprawcy przestępstwa skarbowego oraz wielkości podatku należnego na uszczuplenie.

14_ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku kodeks postępowania karnego, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 46 ze zm.

15_ Zob. np. postanowienie Sądu Najwyższego z 22 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, poz. 81; wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z 19 lutego 2018 r., IV Ka 796/17, Lex.

16_ To w razie możliwości popełnienia czynu zabronionego umyślnie, jeśli ustawodawca nie zawęży jego strony podmiotowej wyłącznie do zamiaru bezpośredniego o szczególnym zabarwieniu, jak to czyni np. w art. 57 § 1 k.k.s.

17_ Zob. art. 8 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Szerzej o tym zob. np.: S. Kowalski, Wykorzystanie dokumentów z postępowania podatkowego w postępowaniu karnym, *Przegląd Podatkowy* 2023, nr 7, passim.

Problematyka definicji

pojęć i instytucji

prawa podatkowego
w kodeksie karnym skarbowym



*Słowa klucze: definicja legalna,
norma odsyłająca, kodeks karny skarbowy,
prawo podatkowe, norma sankcjonująca,
norma sankcjonowana.*

DR PIOTR STANISŁAWISZYN

Abstrakt

W artykule skupiono uwagę na podstawowych kwestiach, jakie istnieją na gruncie prawa podatkowego i karnego skarbowego w zakresie definicji poszczególnych instytucji. Praktyka pokazuje, że już na tym etapie, a więc definicji podstawowych pojęć i instytucji, powstają niezwykle istotne problemy. Problem badawczy został przedstawiony w czterech aspektach, co jest tylko wzmiankowaniem i zasygnalizowaniem konieczności dalszych badań. De lege lata należy dokonać przeglądu istniejących definicji zawartych w kodeksie karnym skarbowym celem ich usystematyzowania oraz „zsynchronizowania” z regulacjami prawa podatkowego bądź poprzez definicje legalne, bądź normy odsyłające. De lege ferenda przy wprowadzaniu nowych instytucji w prawie podatkowym i konieczności ich sankcjonowania należy postulować odejście od praktyki posługiwania się w kodeksie karnym skarbowym zwrotami nie mającymi ani definicji legalnej, ani nieznanymi nomenklaturze pojęciowej prawa podatkowego.

Wstęp

Problematyka związków oraz wzajemnego oddziaływania prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego jest niezwykle obszerna zarówno w zakresie regulacji prawa materialnego, jak i procesowego. Niezależnie od tego warto wskazać, iż zagadnienie to nie spotkało się z szerszym, tak na kanwie prawa podatkowego,

Problem stał się niezwykle istotny także z racji tego, iż ustawodawca przyjął jako metodę legislacji przy kolejnych zmianach regulacji podatkowych „automatyczne” penalizowanie naruszeń norm prawa podatkowego w kodeksie karnym skarbowym.

jak i prawa karnego, opracowaniem, a podejmowane próby w ostatnich latach ukazują ważkość tej tematyki.¹ Problem stał się niezwykle istotny także z racji tego, iż ustawodawca przyjął jako metodę legislacji przy kolejnych zmianach regulacji podatkowych „automatyczne” penalizowanie naruszeń norm prawa podatkowego w kodeksie karnym skarbowym.

W artykule skupiono uwagę na podstawowych kwestiach, jakie istnieją na granicy prawa podatkowego i karnego skarbowego, to jest definicji poszczególnych instytucji oraz ich wykorzystania na potrzeby stosowania norm sankcjonujących.² Praktyka pokazuje, że już na tym etapie, a więc definicji podstawowych pojęć i instytucji, powstają niezwykle istotne problemy. Problem badawczy zostanie przedstawiony w czterech aspektach, co jest tylko wzmiankowaniem i zasygnalizowaniem konieczności dalszych badań. Całość rozważań wieńczy sformułowanie wniosków de lege lata i de lege ferenda.

Definicje legalne w kodeksie karnym skarbowym

Uznanie subsydiarnego charakteru norm sankcjonujących oraz teza o ich blankietowym charakterze, jakie są zawarte w kodeksie karnym skarbowym³ względem regulacji podatkowych, nie stoi na przeszkodzie, aby w ramach kodeksu karnego skarbowego doszło do tworzenia definicji legalnych, które są wykorzystywane i stosowane w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Z tak przyjętego założenia wynika, iż kodeks karny skarbowy nie uwzględniając regulacji i norm sankcjonowanych, tworzy własne definicje oraz tak stworzone definicje znajdują zastosowanie tylko do instytucji karnoskarbowych. Potwierdzeniem tego jest definicja niefunkcjonująca w innych gałęziach prawa zawarta w art. 53§27 k.k.s., a dotycząca należności publicznieprawnie uszczuplonej czynem zabronionym oraz zawarta w art.

**Powyższe rozszerzenie definicji
ma swój praktyczny walor w zakresie instytucji
przedawnienia uregulowanego w art. 44
k.k.s. i prowadzi do zmiany zasad ogólnych
zawartych w art. 44§1 k.k.s. na zasady wskazane
w art. 44§2 k.k.s. oraz art. 44§3 k.k.s. związane
z uszczupleniem lub narażeniem
na uszczuplenie należności
publicznoprawnej.**

53§28 k.k.s. definicja narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Takie definicje (pomijając niejasną granicę pomiędzy uszczupleniem a narażeniem na uszczuplenie) nie budzą większych zastrzeżeń i są przejawem woli objęcia przez ustawodawcę normą sankcjonującą konkretnych znamion czynów zabronionych. Ale warto wskazać, iż ustawodawca przesądził w art. 53§29 k.k.s., że przepisy §27 i 28 stosuje się odpowiednio do enumeratywnie wskazanych określeń – znamion przedmiotowych stypizowanych w części szczególnej kodeksu wykroczeń lub przestępstw karnych skarbowych. Zestawianie regulacji w zakresie art. 53§27 – 29 k.k.s. prowadzi do rozszerzenia zakresu definicji legalnej, która znajduje zastosowanie do wykroczeń i przestępstw karnych skarbowych, które w znamionach przedmiotowych nie zawierają zarówno zwrotu „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym”, jak i „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej”. Powyższe rozszerzenie definicji ma swój praktyczny

walor w zakresie instytucji przedawnienia uregulowanego w art. 44 k.k.s. i prowadzi do zmiany zasad ogólnych zawartych w art. 44§1 k.k.s. na zasady wskazane w art. 44§2 k.k.s. oraz art. 44§3 k.k.s. związane z uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej.⁴ Innymi słowy rozszerzenie definicji legalnej na zasadach wskazanych w art. 53§29 k.k.s. poprzez zabieg legislacyjny powoduje zupełnie inny zakres stosowania poszczególnych instytucji kodeksu karnego skarbowego, w tym instytucji przedawnienia, do określonych typów wykroczeń i przestępstw kar noskarbowych określonych w części szczególnej kodeksu.

Dla uporządkowana dalszego wywodu należy podkreślić, iż ustawodawca w kodeksie karnym skarbowym zawiera definicje ustawowe na potrzeby regulacji sankcjonujących tożsame lub zbliżone z definicjami funkcjonującymi w normach sankcjonowanych. Przykładem jest definicja zawarta w art. 53§§ 22 i 23 k.k.s., a dotycząca ksiąg wadliwych i nierzetelnych, których zakres jest

co do zasady zbieżny z definicjami księgi rzetelnej i niewadliwej zawartymi w Ordynacji podatkowej w art. 193§§ 2 i 3 o.p. Takie rozwiązania są jednak wyjątkiem i nie nastęrczają większych problemów praktycznych, choć warto wskazać, iż sposób definiowania ksiąg oraz ksiąg rachunkowych raz przyjmuje formę definicji księgi niewadliwej i rzetelnej – jak w Ordynacji podatkowej, a raz z punktu widzenia naruszeń, a więc księgi wadliwej i nierzetelnej – tak z kolei w kodeksie karnym skarbowym.

O wiele częstszym przykładem występującym w kodeksie karnym skarbowym są definicje, które mają odmienny zakres niż definicje zawarte w innych aktach prawnych, zwłaszcza w ustawach podatkowych. Może to całkowicie zmienić sposób rozumienia i kwalifikowania działań lub zaniechań, o czym świadczy chociażby przykład definicji księgi w rozumieniu art. 53§21 k.k.s., gdzie księgą jest także m. in. inne podobne urządzenie ewidencyjne, do którego prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności

zapisy kasy rejestrującej.⁵ Już tylko takie zestawienie definicji zawartej w Ordynacji podatkowej w art. 3 pkt 4, a dotyczącej księgi podatkowej oraz definicji art. 53§21 k.k.s., a więc definicji księgi, wykazuje, iż zakresy definicji nie są tożsame. Co więcej, zakres księgi podatkowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej zawiera się w definicji szerszej wskazanej w art. 53§21 k.k.s. Oznacza to, iż ustawodawca świadomie dokonuje różnicowania pojęć, nadając im odmienny zakres, mimo iż dotyczy to instytucji tożsamyh tak z punktu widzenia norm sankcjonowanych, jak i sankcjonujących. W efekcie określone urządzenia czy też dokumenty nie są objęte zakresem księgi podatkowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej, ale za to będą traktowane jak księgi w rozumieniu art. 53§21 k.k.s. Ma to daleko idące implikacje w praktyce i rodzi konkretne skutki na kanwie prawa karnego skarbowego.

Normy odsyłające w kodeksie karnym skarbowym do definicji zawartych w przepisach prawa podatkowego

Kodeks karny skarbowy nie poprzestaje w swoich regulacjach jedynie na definicjach legalnych, ale także zawiera normy odsyłające do pojęć zawartych w innych aktach prawnych, w szczególności prawa podatkowego.

W pierwszej kolejności należy wskazać, iż ustawodawca w kodeksie karnym skarbowym wykorzystuje normy odsyłające wprost do ustaw podatkowych. Przykładem może być rozwiązanie zawarte w art. 53§§ 30 k.k.s. odsyłające do określeń wskazanych w Ordynacji podatkowej.⁶ W kolejnych jednostkach redakcyjnych art. 53 k.k.s. ustawodawca wykorzystuje tę samą

metodę regulacji, odsyłając w zakresie poszczególnych enumeratywnie wskazanych pojęć i definicji czy to do ustawy o podatku od towarów i usług⁷, czy też innych aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego (art. 53§30c – 31).⁸

Nadto ustawodawca nie poprzestaje tylko na zawarciu normy odsyłającej do wyżej wskazanych aktów prawa podatkowego, ale dokonuje poszerzenia ich zakresu, zmieniając ich znaczenie i zakres zastosowania. Warto wskazać tytułem przykładu, iż w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty, inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daninę solidarnościową (art. 53§30 pkt 1). Za podatnika kodeks karny skarbowy uważa także osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej (art. 53§30 pkt 2). Dodatkowo ten zabieg legislacyjny zostaje wzmocniony poprzez art. 53§30a k.k.s., gdzie wskazano, iż użyte w rozdziale 6 kodeksu określenie «podatnik» oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa w art. 53§26a k.k.s.

Innymi słowy definicja podatnika zawarta w Ordynacji podatkowej oraz kodeksie karnym skarbowym nie jest tożsama. Rozszerzenie zakresu definicji kodeksowej powoduje, iż przestępstwa lub wykroczenia indywidualnie kwalifikowane poprzez cechę podmiotu, jakim jest podatnik, mogą być stosowane także do takich czynów, które popełnia sprawca niebędący podatnikiem w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Analogicznie należy ocenić definicję podatku w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego, która poprzez szerszy zakres

przedmiotowy będzie penalizowała także te działania lub zaniechania dotyczące przestępstw lub wykroczeń skarbowych mające za przedmiot normatywne sformułowanie „podatek”, a które nie zawsze będzie podatkiem w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Innymi słowy przy tej grupie definicji warto wskazać na konieczność złożonego dwufazowego procesu wykładni. Pierwszy obejmujący normę odsyłającą do innych ustaw podatkowych oraz drugi poszerzający tak odtworzony zakres i modyfikację wynikającą z poszerzenia zakresu definicji, jakie zawiera regulacja kodeksu karnego skarbowego. Niestety niezależnie od przyjętego sposobu definiowania poszczególnych instytucji w kodeksie karnym skarbowym znajdują się instytucje, które nie są zdefiniowane ani w kodeksie, ani nie są objęte odesłaniem do innych ustaw. Takie przypadki obrazują co najmniej niekonsekwencje ustawodawcy.

Zwroty i instytucje w kodeksie karnym skarbowym nieposiadające definicji w kodeksie i nieobjęte normami odsyłającymi

Nie można dokonując analizy regulacji kodeksu karnego skarbowego pod kątem definicji oraz zwrotów, jakimi się posługuje, nie zauważyć, iż ustawodawca posługuje się także zwrotami oraz instytucjami, których ani nie definiuje, ani nie odsyła do innych aktów prawnych, w tym przede wszystkim ustaw podatkowych. Istotne przy tym jest poczynienie założenia, iż ustalenie ich znaczenia na pierwszy rzut nie nastęrcza większej trudności w oparciu o ich definicje zawarte w innych aktach prawnych, w tym także podatkowych.

Dotyczy to między innymi takich podstawowych i najczęściej będących przedmiotem czynów zabronionych zwrotów jak faktura czy rachunek, a więc zwrotów, jakimi posługuje się ustawodawca podatkowy. Niemniej jednak uwzględniając fakt, iż takowe zwroty nie zostały ani zdefiniowane w kodeksie, ani nie zawarto norm odsyłających dla ich zastosowania, to nawet ustalenie ich znaczenia w ramach ustaw podatkowych może budzić daleko idące konsekwencje w praktyce postępowań karnoskarbowych. Nawiązując do wzmiankowanej instytucji faktury, warto wskazać, iż faktura na poziomie prawa podatkowego to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Niemniej jednak ustawa o podatku od towarów i usług rozróżnia także fakturę elektroniczną jako fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym, wreszcie fakturę ustrukturyzowaną jako fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie (art. 2 pkt 31–33 u.p.t.u.). Tym samym ustawodawca dokonując zmian i wprowadzając podział faktur w ramach prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem podatku od towarów i usług, nie dokonał podstawowych zmian w tym zakresie na poziomie regulacji norm sankcjonujących, pozostając niejako w dotychczasowej nomenklaturze pojęciowej. Niestety jest to stan mogący prowadzić do uznania poszczególnych działań lub zaniechań stanowiących naruszenie regulacji prawa podatkowego jako karnie irrelevantnych z uwagi na fakt, iż dyspozycja i hipoteza normy sankcjonującej nie jest w sposób prawidłowy określona znamionami

czynu zabronionego o charakterze przedmiotowym.⁹ Innymi słowy może pojawiać się wątpliwość, czy naruszenie regulacji ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie faktury elektronicznej czy też faktury ustrukturyzowanej będzie penalizowane w kodeksie karnym skarbowym, z uwagi na posługiwanie się w kodeksie karnym skarbowym pojęciem tylko „faktury” bez rozróżnienia i podziału na faktury elektroniczne czy też faktury ustrukturyzowane.¹⁰

Podobne problemy w zakresie braku definicji przy jednoczesnym braku norm odsyłających dotyczą innych instytucji, jakimi posługuje się kodeks karny skarbowy, jak chociażby zwrotu „rachunek” (pojęcie zawarte w art. 62§1 k.k.s.). Nie budzi wątpliwości, iż dotyczy to instytucji zawartej w art. 87 o.p. W tym przypadku reguły wykładni pozwalają dokonać pełnego odtworzenia norm sankcjonujących, niemniej nie zawsze tego rodzaju zabieg interpretacyjny będzie prosty i oczywisty do przeprowadzenia. Dotyczy to bowiem sytuacji, gdy kodeks karny skarbowy posługuje się pojęciem, którego nie tylko że nie definiuje, ale nadto nie odsyła do innych aktów prawnych, w tym przepisów podatkowych, a dodatkowo zwroty te nie są znane w regulacjach podatkowych ani w innych przepisach prawnych.

Zwroty niezdefiniowane w kodeksie karnym skarbowym, nieobjęte normami odsyłającymi i niemające definicji w regulacjach podatkowych

Potwierdzeniem sygnalizowanych wyżej problemów jest ostatnia grupa zwrotów, którymi posługuje się kodeks karny skarbowy, a których

ani nie definiuje, ani nie odsyła do innych aktów prawnych, w tym ustaw podatkowych oraz co najważniejsze zwroty te nie mają definicji ani nie są znane w regulacjach podatkowych ani w innych przepisach prawnych.

Warto uwypuklić tak zakreślony problem na przykładzie dwóch instytucji. Pierwszej zawartej w art. 9§3 k.k.s., w jakim jest sformułowanie „zajmowanie się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi”¹¹ oraz drugiej zawartej w art. 24§1 k.k.s., gdzie użyto zwrotu „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”.

Odnosząc się do pierwszej instytucji, w której użyto zwrotu niezdefiniowanego, warto podkreślić jej wyjątkowy charakter dla konstrukcji kodeksu karnego skarbowego, a która nie jest znana w innych ustawach karnych, czy to w kodeksie karnym, czy też kodeksie wykroczeń. Koncentrując swoją uwagę na zwrocie, warto podkreślić całkowity brak jakiegokolwiek definicji normatywnej nie tylko zajmowania się, ale nade wszystkim definicji sprawy gospodarczej, w szczególności finansowej.¹² Posłużenie się zwrotem niedookreślonym i wieloznacznym przy tak istotnej instytucji prowadzi w praktyce do niebezpiecznych zjawisk, w tym braku jasności i pewności zakresu podmiotowego normy sankcjonującej. Dodatkowo niezwykle szeroka definicja podatnika odtworzona nie tylko w oparciu o normę odsyłającą, ale także zakres wynikający z definicji zawartej w kodeksie karnym skarbowym prowadzą do wniosku, iż poprzez definicje legalne oraz normy odsyłające i użyte zwroty niedookreślone i niezdefiniowane otrzymujemy niezwykle szeroki zakres podmiotów, które mogą być pociągnięte do odpowiedzialności

Brak definicji legalnych oznacza konieczność wypełnienia tego pojęcia treścią normatywną w oparciu o poglądy doktryny i orzecznictwa.

karnej skarbowej. Brak definicji legalnych oznacza konieczność wypełnienia tego pojęcia treścią normatywną w oparciu o poglądy doktryny i orzecznictwa. Zarówno doktryna, jak i orzecznictwo za bezsporne uważają, iż zajmowanie się sprawami gospodarczymi nie może być utożsamiane z prowadzeniem działalności gospodarczej.¹³ Także bezspornym jest, iż nie można utożsamiać sprawy gospodarczej i sprawy finansowej, bo niewątpliwie pojęcie sprawy gospodarczej nie pokrywa się z pojęciem sprawy finansowej.¹⁴ Tym samym przez zajmowanie się sprawami gospodarczymi należy rozumieć wszelkie działania faktyczne i prawne odnoszące się nie tyle do sfery majątkowej, ale szerzej do sfery wszystkich działań podmiotu, które są bądź też mogą być traktowane jako zdarzenia gospodarcze znajdujące swoje odzwierciedlenie w aktywach i pasywach danego podmiotu. Innymi słowy są to wszelkie działania danego podmiotu, które dotyczą sfery jego organizacji, funkcjonowania, stosunków wewnętrznych i zewnętrznych. Także w zakresie sprawy finansowej należy przyjąć jako wyjściowe szerokie jej rozumienie tj. wszystkie zjawiska i zdarzenia o charakterze faktycznym i prawnym związane z gromadzeniem, zarządzaniem i wydatkowaniem

środków pieniężnych i wartości majątkowych danego podmiotu.¹⁵

Analogiczne problemy występują przy zwrocie użytym w kodeksie karnym skarbowym w art. 24§1 k.k.s. „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”.¹⁶ Instytucja odpowiedzialności posiłkowej także charakterystyczna dla kodeksu karnego skarbowego niemająca swojego odpowiednika w innych ustawach karnych winna być dookreślona w sposób niezwykle precyzyjny. Tak się jednak nie stało, a liczne zabiegi legislacyjne w zakresie kodeksu karnego skarbowego omijały tę instytucję. Na efekty tego nieudanego i chyba nie do końca przemyślanego rozwiązania nie trzeba było długo czekać, bowiem w praktyce pojawiło się zagadnienie, jak należy rozumieć zwrot „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”, a w szczególności wedle jakich regulacji ową zdolność prawną rozumieć. Powstała w ten sposób wątpliwością zajął się Sąd Najwyższy, który wskazał, iż „spółka cywilna nie należy do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego”¹⁷. Sąd Najwyższy w swoich rozważaniach jakby nie

dostrzegał podnoszonej w literaturze przedmiotu oceny i charakteru złożonej odpowiedzialności, a która wręcz nakazuje nie tylko odpowiednie odniesienie się do przepisów części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, ale odpowiednich przepisów z zakresu prawa podatkowego. Nie można wyklądnąć tego przepisu dokonywać w całkowitym oderwaniu od systemu prawa podatkowego, w którym przepisy poszczególnych ustaw przyznają spółce cywilnej jako jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych. Prawo podatkowe nie posługuje się w przeciwieństwie do prawa cywilnego uniwersalnym i jednolitym pojęciem zdolności prawnej, ale w regulacjach prawopodatkowych zdolność prawna ma charakter relatywny określany w przepisach szczególnych. Nie można tracić z pola widzenia, iż w przypadku kodeksu stypizowane w nim sankcje mające charakter wspomagający i dopełniający budowę normy finansowo prawnej czy mówiąc już szczegółowiej normy podatkowo prawnej i są z nimi mocno skorelowane.¹⁸ To przecież zastosowanie sankcji zawartej w kodeksie ma być dodatkową uciążliwością, jaka spoczywa na podatniku, płatniku, inkasencie itd. w sytuacji,

gdy nie zastosuje się do dyspozycji normy podatkowo prawnej zawartej w przepisach prawa podatkowego. *Expressis verbis* taką właśnie funkcję kodeksu wyraża jego art. 114§1. Dodatkowym argumentem wskazującym na konieczność odwoływania się w pierwszej kolejności do regulacji prawa podatkowego i dokonywania wykładni „w duchu prawa podatkowego” poszczególnych instytucji kodeksu jest wskazanie zawarte w art. 53§7 k.k.s. w zakresie oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego czy też art. 53§8 k.k.s. przy kwalifikowaniu wypadku mniejszej wagi.

Tylko te dwa przykłady ukazują, iż ustawodawca używając w kodeksie karnym skarbowym zwrotów, których nie tylko nie definiuje, ale także nie obejmuje normami odsyłającymi oraz zwrotów, które nie są znane w regulacjach podatkowych ani w innych przepisach prawnych, wprowadza co najmniej terminologiczny chaos na poziomie podstawowym, jakim jest właściwe i jednoznaczne rozumienie zwrotów i instytucji, którymi się posługuje. Nie zawsze przy rozstrzyganiu tych zagadnień pomocne mogą okazać się poglądy doktryny i orzecznictwa. Implikuje to dalsze problemy interpretacyjne dotyczące już poszczególnych instytucji części ogólnej kodeksu czy też wykroczeń lub przestępstw karnoskarbowych.

Wnioski

Zaprezentowana w zasadzie jedynie zasygnalizowana problematyka definicji pojęć i instytucji zawartych w kodeksie karnym skarbowym ma poważne konsekwencje w praktyce tak organów prowadzących postępowania podatkowe, kontrole podatkowe z jednej strony oraz organów prowadzących postępowania karne skarbowe z drugiej. Truizmem jest

stwierdzenie, że ma także ogromne znaczenie dla realizacji praw podatnika czy też podejrzanego lub oskarżonego w postępowaniach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe.

To, że każda dziedzina prawa tworzy własne definicje bądź wykorzystuje instytucje norm odsyłających, nie winno dziwić pod warunkiem, iż ich zakresy pokrywają się, gwarantując spójność systemową na poziomie norm sankcjonujących i sankcjonowanych, mimo stosowania często odmiennej terminologii. Tego rodzaju standardy w połączeniu ze znanymi regułami wykładni nie powinny pozostawiać wątpliwości w sferze prawa publicznego, kto, za co i w jakich okolicznościach ponosi odpowiedzialność. Te problemy nie istnieją przy definicjach legalnych kodeksu karnego skarbowego oraz przy normach odsyłających, których zakres pokrywa się zarówno w regulacjach prawa podatkowego, jak i karnego skarbowego.

Kolejna grupa zagadnień, która także nie budzi wątpliwości, to sytuacja, gdy kodeks karny skarbowy rozszerza zakres poszczególnych pojęć w porównaniu do ich definicji w prawie podatkowym, co ma znaczenie przy stosowaniu norm sankcjonujących.

Największe problemy praktyczne koncentrują się głównie wokół zwrotów, którymi się posługuje ustawodawca w kodeksie karnym skarbowym, nie nadając im własnej definicji ani nie odsyłając do regulacji prawa podatkowego oraz zwroty te nie mają definicji ani nie są znane w regulacjach podatkowych ani w innych przepisach prawnych. Brak precyzji na poziomie norm sankcjonujących już obecnie prowadzi do daleko idących konsekwencji, zwłaszcza że prawo podatkowe ciągle wprowadza nowe instytucje i pojęcia, które nie są transponowane do regulacji karnych skarbowych czy wprost poprzez definicje legalne,

czy też poprzez normy odsyłające. Przykładem może być instytucja JPK i rozumienie tej instytucji na kanwie nie tylko części ogólnej kodeksu, ale także szczególnej w zakresie wzajemnej relacji art. 61a k.k.s. i art. 80 k.k.s. Analogicznie problem może się pojawić na kanwie planowanego do wdrożenia systemu KSEF, a co już było sygnalizowane na poziomie definicji (a w zasadzie jej braku) faktury, faktury elektronicznej tudzież faktury ustrukturyzowanej w kodeksie karnym skarbowym.

Wzmiankowane powyżej problemy to jedynie element wstępu do istniejących i podstawowych zagadnień oraz relacji prawa podatkowego i karnego skarbowego. Warto podkreślić, iż istniejące problemy praktyczne są rozstrzygane na różnych poziomach przy stosowaniu różnych instytucji i zasad oraz metod wykładni. Sprawy podatkowe na poziomie organów podatkowych i sądów administracyjnych, a w zakresie kodeksu karnego skarbowego przez sądy powszechne. Oznacza to, iż istniejący rozdźwięk pogłębia się z uwagi na argumentację oraz sposób wykładni w sytuacji, gdy dana instytucja lub zwrot nie posiada definicji legalnej, brak jest w tym zakresie norm odsyłających oraz nade wszystko instytucje te są nieznanie i nie mają swojego odpowiednika w prawie podatkowym.

Warto także podkreślić, że problem zasygnalizowany w artykule będzie się pogłębiał z uwagi na coraz bardziej złożone instytucje, jakie pojawiają się na płaszczyźnie prawa podatkowego, czy to z uwagi na rozwój nowych technologii, czy też stosowanie nowych rozwiązań. Nie towarzyszy temu przemyślana i konsekwentnie realizowana zmiana nomenklatury pojęciowej w zakresie regulowanym przez kodeks karny skarbowy, a więc na poziomie norm sankcjonujących. Co więcej, analiza skali zmian na

poziomie podatkowym oraz karnym skarbowym prowadzi do konkluzji, iż ustawodawca albo w ogóle nie dostrzega problemu i nie definiuje nowych instytucji oraz nie stosuje norm odsyłających, albo ustawodawca poprzez dotychczasowe instytucje w kodeksie karnym skarbowym dokonuje „wtłoczenia” nowych rozwiązań w prawie podatkowym do istniejącej siatki definicji i pojęć w kodeksie karnym skarbowym. Nie zawsze jest to racjonalne i co istotne, nie prowadzi do właściwego standardu i jakości stanowienia i stosowania norm sankcjonujących, bezpośrednio ingerujących w prawa jednostki.

De lege lata należy dokonać przeglądu istniejących definicji zawartych w kodeksie karnym skarbowym celem ich usystematyzowania oraz „zsynchronizowania” z regulacjami prawa podatkowego bądź poprzez definicje legalne, bądź normy odsyłające. *De lege ferenda* przy wprowadzaniu nowych instytucji w prawie podatkowym i konieczności ich sankcjonowania, należy postulować odejście od praktyki posługiwania się w kodeksie karnym skarbowym zwrotami nie mającymi ani definicji legalnej, ani nieznanych nomenklaturze prawa podatkowego, ani tym bardziej zwrotami, które nie są znane w regulacjach podatkowych ani w innych przepisach prawnych. 🐼



**DR PIOTR
STANISŁAWISZYN,**

ADIUNKT, KIEROWNIK KATEDRY
PRAWA GOSPODARCZEGO
I FINANSOWEGO
INP WPIA, UNIWERSYTET
OPOLSKI

1_ Na szczególną uwagę zasługuje dorobek naukowy i badawczy D. Strzelca, a zwłaszcza monografia *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe*, Zasadnicze związki międzygałęziowe, Warszawa 2023; patrz także B. Łukowiak, *Wpływ stosowania niektórych instytucji prawnopodatkowych na odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Przegląd Podatkowy nr 11/2020, s. 47; T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Korekta deklaracji podatkowej a oszustwo podatkowe*. O znaczeniu nowego brzmienia art. 116a k.k.s. [w:] *Współczesne problemy karania i zaniechania karania za przestępstwa skarbowe*, red. H. Paluszkiwicz, S. Kowalski, Warszawa 2024 s. 105.

2_ W opracowaniu oparto się na dyrektywach postępowania interpretacyjnego postulowanych przez M. Zielińskiego, patrz szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 291.

3_ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 t.j. z późn. zm. dalej kodeks lub k.k.s.).

4_ Artykuł 44 § 2 k.k.s. odnosi się wyłącznie do przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, a więc takiego czynu, którego ustawowym znamieniem jest narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo jej uszczuplenie. Poza zakresem tej regulacji pozostają czyny w ogóle niemające charakteru „uszczupleniowego” (np. art. 62 § 1–5 k.k.s.) lub w inny sposób określające uszczerbek finansowy Skarbu Państwa (np. nienależny zwrot należności publicznoprawnej z art. 76 § 1–3 k.k.s.), patrz szerzej postanowienie Sądu Najwyższego Izba Karna z dnia 12 lutego 2024 r. sygn. akt IV KK 513/23.

5_ Na marginesie jedynie należy wskazać, iż kodeks karny skarbowy nie posługuje się pojęciem dokumentu fiskalnego, w tym paragonu fiskalnego, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2021 poz. 1625 t.j.), a używa zwrotów: dowód zakupu towarów (art. 62§4 in fine k.k.s.) lub dokument z kasy rejestrującej stwierdzający dokonanie sprzedaży (art. 62§4 in fine k.k.s.), których nie definiuje, poprzestając jedynie na definicji dokumentu w art. 53§20 k.k.s.

6_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 t.j. dalej o.p.).

7_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 t.j. z późn. zm. dalej u.p.t.u.).

8_ Analogiczne rozwiązania zawarto w zakresie regulacji prawa celnego, prawa dewizowego czy też gier hazardowych, co wynika z treści art. 53§32–35a k.k.s.

9_ Na marginesie rozważań jedynie należy wskazać, iż w kodeksie karnym odnajdujemy odesłanie do definicji faktury w art. 115§14a, wedle którego fakturą jest dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 u.p.t.u., ale bez odesłania do pkt 32 czy też 32a w zakresie faktur elektronicznych oraz ustrukturyzowanych.

10_ Patrz szerzej S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, O. Włodkowski, *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2018.

11_ G. Keler, [w:] J. Błachut, G. Keler, A. Soja, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2024 r., s. 49.

12_ L. Wilk, *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, Prokuratura i Prawo, Nr 9/2004, s. 100; O. Górniok, *Prawo gospodarcze i handlowe*, Tom 10, *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 76.

13_ W. Kotowski, B. Kurzepa, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, Warszawa 2006, s. 45.

14_ J. Tatarczak, P. Tatarczak, *Odpowiedzialność karnoskarbowa doradców podatkowych i księgowych*, Monitor Podatkowy Nr 1/2002, s. 24.

15_ P. Stanisławiszyn, *Zakres i przesłanki odpowiedzialności karnoskarbowej w rozumieniu art. 9§3 kodeksu karnoskarbowego*, [w:] *Doradca podatkowy obrońca praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007, s. 102–119.

16_ T. Razowski, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, P. Kardas, G. Labuda, T. Razowski, Warszawa 2010, s. 313.

17_ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 7/07.

18_ L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Katowice 2006, s. 141.

Czy uchwała NSA (I FPS 1/21)
powstrzymała instrumentalne
wszczynanie postępowań
karnych skarbowych? Analiza nowych
praktyk organów w kontekście
skuteczności zawieszenia

biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych



JAKUB SITARSKI

Od lat obserwuje się praktykę instrumentalnego wszczynania przez organy podatkowe postępowań karnych skarbowych (tzw. „instrumentalny KKS”) wyłącznie w celu przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W założeniu postępowania te powinny być podejmowane w sytuacji, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego, niemniej rzeczywistość pokazuje, że często stanowią one jedynie narzędzie ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa. W takim przypadku sprawy karne skarbowe inicjowane są zazwyczaj w okresie zbliżającego się terminu przedawnienia kontrolowanego przez organy zobowiązania podatkowego. Problem ten rozwiązać miała uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) o sygn. akt I FPS 1/21 z dnia 24 maja 2021 r., jednak w praktyce powszechnie zauważa się, że organy, zamiast zaprzestać często nieuzasadnionego wszczynania postępowań karnych skarbowych, podejmują działania mające jedynie sprawiać wrażenie realizacji wytycznych wynikających z przywołanej uchwały.

Uchwała NSA – krok w stronę ograniczenia nadużyć przy wszczynaniu KKS

NSA w swojej uchwale z dnia 24 maja 2021 r. wskazał jasno, że wszczynanie postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno

być uznane za działanie niedopuszczalne i sprzeczne z zasadami prawa. Stanowi ono bowiem przejaw nadużycia prawa przez organy podatkowe, które w zamyśle nie dążą do wykrycia sprawcy ewentualnego czynu zabronionego, lecz mają na celu wyłącznie wydłużenie terminu na określenie zobowiązania podatkowego w prowadzonej równolegle procedurze kontrolnej.

Zdaniem NSA sądy administracyjne mają prawo weryfikować, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie nastąpiło w sposób instrumentalny. Jak wynika z przywołanej uchwały z dnia 24 maja 2021 r., organ podatkowy decydując się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, zobligowany jest odnieść się w uzasadnieniu decyzji podatkowej (wydanej po standardowym terminie przedawnienia) do tego, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało charakteru instrumentalnego. Zatem w sytuacjach wątpliwych to po stronie organu leży obowiązek wykazania, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie nosiło cech nadużycia prawa.

W uchwale z dnia 24 maja 2021 r. NSA zaznaczył ponadto, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nastąpić może w sytuacji łącznego spełnienia trzech przesłanek:

1. wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w drodze postanowienia właściwego organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze

w sprawach karnych skarbowych (art. 118 w zw. z art. 133 i 134 Kodeksu karnego skarbowego¹), stosownie do art. 303 Kodeksu postępowania karnego² w zw. z art. 113 § 1 Kodeksu karnego skarbowego;

2. ustalenia związku podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, objętego postanowieniem o wszczęciu postępowania w sprawie o taki czyn zabroniony, z niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy przedawnienie;
3. zawiadomienia podatnika o powyższych okolicznościach w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej³, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 tej ustawy.

W świetle przywołanej uchwały NSA kluczowe jest zatem ustalenie, czy podjęcie działań w ramach postępowania karnego skarbowego było motywowane rzeczywistą potrzebą ochrony porządku prawnego, czy też miało jedynie charakter pozorny, zmierzając do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Jak wskazano w uchwale NSA, Aby doszło do nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wystarczy (...) wszczęcie postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Konieczne jest także istnienie związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia takiego przestępstwa lub wykroczenia a niewykonaniem tego zobowiązania, a także zawiadomienie podatnika, spełniające warunki określo-

ne w art. 70c Ordynacji podatkowej. W szczególności ustalenie, czy podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiąże się z niewykonaniem zobowiązania wymaga merytorycznej analizy działań podejmowanych zarówno na gruncie prawa karnego/karnego skarbowego, jak i prawa podatkowego. Taka analiza w pierwszym rzędzie musi być dokonywana przez organy podatkowe uprawnione do weryfikacji zadeklarowanych zobowiązań podatkowych w drodze decyzji, wydawanych na podstawie art. 21 § 3 i 3a Ordynacji podatkowej. Jej wynik pozwala bowiem na określenie czasu, jaki mają na dokonanie takiej weryfikacji.

W środowisku podatników i ekspertów z zakresu prawa podatkowego uchwała z dnia 24 maja 2021 r. przynieść miała kres nieakceptowalnej prawnie praktyce organów podatkowych i ograniczyć szeroko występujące w tym zakresie nadużycia. Jednak rzeczywistość pokazuje, że organy nie tylko nie zmieniły swojego podejścia, ale wręcz zaostriły swoje działania, stosując nowe, bardziej zaawansowane mechanizmy legitymizujące wszczynanie postępowań karnych skarbowych. Niestety działania organów często sprawiają wrażenie jedynie formalnego dostosowania

się do oczekiwań przedstawionych przez NSA w przywołanej uchwale, zamiast stanowić przejaw właściwego stosowania przepisów prawa.

Przesłanki instrumentalnego KKS

W ugruntowanym już orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że o instrumentalnym wykorzystaniu przez organy podatkowe instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej świadczyć mogą m. in. następujące przesłanki:

- wszczęcie postępowania karnego skarbowego w okresie zbliżającego się upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- zainicjowanie takiego postępowania w oparciu o domniemania i przypuszczenia, tj. bez stosownego materiału dowodowego wskazującego na popełnienie czynu zabronionego,
- brak formalnego zakwestionowania – przed wszczęciem postępowania karnego skarbowego – prawidłowości rozliczeń podatnika np. w drodze decyzji podatkowej,
- zawieszenie postępowania karnego skarbowego w krótkim okresie po jego wszczęciu,
- brak przekształcenia postępowania karnego skarbowego z fazy in

rem w fazę ad personam (brak postawienia zarzutów potencjalnemu sprawcy czynu zabronionego),
— bierność organu prowadzącego postępowanie po jego wszczęciu (brak podejmowania relewantnych czynności procesowych, mających przyczynić się do wykrycia sprawcy czynu zabronionego).

W wyroku z dnia 11 stycznia 2024 r. o sygn. akt II FSK 646/23 NSA podkreślił, że instrumentalne wszczęcie postępowania karnego ma miejsce wtedy, gdy postępowanie to nie służy realizowaniu celów postępowania karnego skarbowego i w istocie stanowi jedynie spełnienie wymogu formalnego do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w oparciu o art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć zdaniem Sądu odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej.

Prawidłowo zredagowane uzasadnienie wydanej w takich okolicznościach decyzji zawierać powinno zatem odniesienie do:

- daty złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz dołączonego do zawiadomienia materiału dowodowego wskazującego na uprawdopodobnienie popełnienia czynu zabronionego;
- braku istnienia negatywnych przesłanek procesowych do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, o których mowa w art. 17 § 1 Kodeksu postępowania karnego;
- czynności podjętych w okresie między otrzymaniem zawiado-

(...) uchwała z dnia
24 maja 2021 r. przynieść miała
kres **nieakceptowalnej** prawnie
praktyce organów podatkowych

- mienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego a wszczęciem postępowania przygotowawczego;
- daty, rodzaju oraz chronologii czynności (w tym czynności procesowych przeprowadzonych w toku zainicjowanego postępowania karnego skarbowego),
- innych czynności, mających wpływ na przebieg postępowania karnego skarbowego.

Praktyka organów po uchwale NSA

Po wydaniu przez NSA uchwały z dnia 24 maja 2021 r. organy podatkowe zaczęły podejmować dodatkowe czynności w ramach postępowań karnych skarbowych, mające na celu wykazanie, że ich działania nie mają charakteru instrumentalnego. Praktyka ta budzi wątpliwości, ponieważ organy inicjujące sprawy karne skarbowe – pomimo uchwały z 24 maja 2021 r. – nadal stosują te same metody, które były wcześniej kwestionowane, jednocześnie podejmując działania mające na celu stworzenie wrażenia, że ich postępowanie nie ma charakteru instrumentalnego. Wśród najczęściej stosowanych metod organów, które mają w założeniu sugerować brak instrumentalności inicjowanych postępowań karnych skarbowych wskazać można:

- przesłuchania świadków, którymi są pracownicy organów prowadzący sprawę podatkową – chociaż przesłuchania te z pozoru mogą sugerować faktyczne zainteresowanie organów wyjaśnieniem sprawy (i w wielu przypadkach nie sposób temu zaprzeczyć), w praktyce często dotyczą one marginalnych kwestii, które nie mają realnego znaczenia dla oceny stanu faktycznego i ustalenia sprawcy oraz okoliczności ewentualnego czynu zabronionego;
- wszczynanie postępowań na wcześniejszym etapie – organy zaczęły inicjować postępowania karne skarbowe znacznie wcześniej niż w końcowym okresie zbliżającego się terminu przedawnienia kontrolowanego zobowiązania podatkowego. W ten sposób organy starają się wykazać, że ich działania są niezależne od terminu przedawnienia, podczas gdy inne okoliczności mogą sugerować, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało na celu uniknięcie zarzutu instrumentalności, związanego z utrwalonym w judykaturze poglądem, iż inicjowanie takich spraw tuż przed upływem terminu przedawnienia budzi wątpliwości;
- zbyt pochopne stawianie zarzutów – coraz częściej dochodzi do przedstawienia podatnikom zarzutów w ramach postępowań karnych skarbowych. Organy decydują się na taką praktykę z uwagi na wielokrotne stanowisko sądów, iż o instrumentalności zainicjowanego postępowania karnego skarbowego świadczyć może brak przejścia postępowania z fazy in rem w fazę ad personam. Aktualnie dostrzec można budzącą zastrzeżenia praktykę

Organy inicjujące sprawy karne skarbowe – pomimo uchwały z 24 maja 2021 r. – nadal stosują te same metody, które były wcześniej kwestionowane (...)

organów w zakresie szybszego stawiania podatnikom zarzutów, która to czynność przedstawiana jest przez organy – w mojej ocenie niesłusznie – jako przesądzająca o braku instrumentalności ich działań;

- kierowanie zawiadomień o zasadności wszczęcia postępowania do prokuratury – jeśli postępowanie karne skarbowe zainicjowane zostało przez prokuraturę (a nie przez organy podatkowe), taka czynność pozostaje poza sferą możliwości weryfikacji sądowej. Wynika to z tego, że sądy administracyjne nie posiadają kompetencji do oceny pracy prokuratury.

Jak wskazuje NSA – w wyroku z dnia 24 maja 2022 r. o sygn. akt II FSK 281/22: Oceniając przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., trudno mówić o instrumentalnym wykorzystaniu przez organ podatkowy postępowania karnego, gdy czynności dokonuje prokurator, czyli organ, który nie jest instytucjonalnie powiązany z organem prowadzącym postępowanie.

Podobnie w wyroku z dnia 6 kwietnia 2023 r. o sygn. akt I FSK 319/23 NSA wskazał, że: Ze względu na pozycję i kompetencje prokura-

tora, jako organu pełniącego szczególną rolę w postępowaniu karnym, w tym karnoskarbowym, nie sposób przyjąć, że miałby on uczestniczyć czy przyczyniać się do „pozorowanego” czy „instrumentalnego” prowadzenia sprawy karnoskarbowej dla potrzeb wstrzymania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Potwierdza to również wydany w dniu 10 maja 2024 r. wyrok NSA o sygn. akt I FSK 1174/23. NSA odnosząc się do uchwały o sygn. akt I FPS 1/21, zaznaczył w tym wyroku, że: Uchwała dotyczyła nadużycia prawa przez organ podatkowy, który w sposób instrumentalny, celem wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, inicjuje postępowanie karno-skarbowe. Uwag zawartych w powyższej uchwale nie można odnosić do działań prokuratury. Jest to podstawowy organ postępowania przygotowawczego. Sąd administracyjny, a tym bardziej organ podatkowy nie ma uprawnień do oceny legalności i celowości działań tego organu postępowania karnego. Zgodnie z art.

2 ustawy z 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze, Dz. U. z 2024 r. poz. 390, prokuratura wykonuje zadania w zakresie ścigania przestępstw oraz stoi na straży praworządności. Działania prokuratora, podejmowane w toku postępowania przygotowawczego podlegają kontroli sądu karnego. Zatem decyzje procesowe podejmowane przez prokuratora nie mogą być podważane, czy też weryfikowane przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, czy też przez sąd administracyjny.

W świetle powyższego nie budzi wątpliwości, że jeśli decyzję o wszczęciu postępowania karnego skarbowego podejmuje prokuratura, a jej decyzje nie podlegają ocenie pod kątem legalności ani zasadności przez inne organy czy sądy administracyjne, brak jest podstaw prawnych do stwierdzenia instrumentalności. W praktyce jednak największe wątpliwości podatników budzi sytuacja, gdy prokurator wszczyna postępowanie karne skarbowe na podstawie zawiadomienia organu prowadzącego postępowanie podatkowe, opierając

się wyłącznie na aktach sprawy niezakończonych jeszcze wymiarowym rozstrzygnięciem. Jeszcze większe kontrowersje wywołuje sytuacja, gdy takie działania mają miejsce tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przywołane wyroki NSA wskazują jednak, że w takich przypadkach brak jest możliwości skutecznego zakwestionowania decyzji prokuratury i stwierdzenia przed sądem instrumentalnego KKS.

Rozróżnić należy jednocześnie sytuację, w której prokurator wszczyna postępowanie karne skarbowe, od sytuacji, gdzie postępowanie takie inicjuje organ, a prokurator jedynie obejmuje nad nim nadzór. Instrumentalność postępowania karnego skarbowego oceniana jest bowiem na moment jego wszczęcia, przez co późniejsze objęcie przez prokuratora nadzoru nad wszczętym przez organy postępowaniem pozostaje dla takiej oceny irrelevantne.

Krytyczna ocena czynności mających uwiarygadniać zasadność wszczętego KKS

Opisane wyżej praktyki, mimo ich bardziej rozbudowanego charakteru, wciąż mogą być oceniane jako instrumentalne. W dalszym ciągu kluczowym problemem pozostaje często brak rzeczywistego zainteresowania organów wyjaśnieniem stanu faktycznego i dążenie do bezpodstawnego przedłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Działania takie nie tylko naruszają prawa podatników, ale również podważają zaufanie do instytucji państwa i fundamentalnej w tym zakresie zasady pewności prawa.

Zarówno wszczęcie postępowania karnego skarbowego w okresie wcześniejszym niż zbliżający się ter-

(…) decyzje procesowe
podejmowane przez prokuratora
nie mogą być podważane
(…)

min przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak też dokonywanie przesłuchań pracowników organów czy przedstawienie zarzutów – o ile nie jest podejmowane w celu wykrycia sprawcy ewentualnego czynu zabronionego – nie może przesądzać o skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jak wskazuje przy tym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie – w wyroku z dnia 16 kwietnia 2024 r. – *Jedynym zatem celem wszczęcia postępowania karnego (...) na 1,5 miesiąca przed upływem terminu przedawnienia było spowodowanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...)* Organ prowadzący postępowanie przygotowawcze nie miał bowiem zamiaru dokonania jakichkolwiek realnych czynności procesowych (oprócz postawienia zarzutów skarżącej) charakterystycznych dla postępowania karnego i nie przeprowadził żadnych takich czynności przez kolejne lata.

Potrzeba rzeczywistej reformy

Aktualna sytuacja wymaga wprowadzenia bardziej stanowczych rozwiązań legislacyjnych. Zasadne jest precyzyjne i bardziej rygorystyczne uregulowanie zasad wszczynania postępowań karnych skarbowych przez organy podatkowe, z wyraźnym wskazaniem przypadków, w których działania takie są uzasadnione. Kolejnym, zasadnym rozwiązaniem może okazać się wzmocnienie kontroli sądowoadministracyjnej nad działaniami organów podatkowych, w szczególności w kontekście oceny ich intencji w zakresie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ale także zachowania po zainicjowaniu takiej procedury.

Bez podjęcia konkretnych w tym zakresie działań istnieje ry-

zyżko, że praktyka instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych będzie się pogłębiać, prowadząc do dalszego osłabienia praw podatników oraz wyłączenie trudniejszego weryfikowania rzeczywistych intencji organów inicjujących postępowania karne skarbowe. Należy w tym kontekście pamiętać, że uregulowany w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi dla podatników gwarancję pewności prawa i stabilności sytuacji prawnej, chroniąc ich przed nieograniczoną w czasie możliwością dochodzenia roszczeń przez organy podatkowe. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych powinno stanowić wyjątek od zasady, a nie stać się powszechną praktyką organów podatkowych.

Od Autora

Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych to praktyka, która pomimo uchwały NSA z dnia 24 maja 2021 r. nie tylko nie została wyeliminowana, ale stała się często bardziej złożona i trudniejsza do zauważenia. Działania

Zasadne jest precyzyjne i bardziej rygorystyczne uregulowanie zasad wszczynania postępowań karnych skarbowych (...)

podejmowane przez organy podatkowe, takie jak wcześniejsze wszczynanie postępowań, przesłuchiwanie pracowników prowadzących sprawę podatkową czy stawianie zarzutów, niestety często mają charakter pozorny i w dalszym ciągu służą wyłącznie zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Obecny stan rzeczy wymaga zatem precyzyjnych zmian legislacyjnych oraz skuteczniejszej kontroli sądowej. Brak podjęcia zdecydowanych działań prowadzić może do ryzyka dalszego pogłębiania się problemu, a w konsekwencji do ukształtowania się niebezpiecznej praktyki organów. 🐉



JAKUB SITARSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

1_ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy; tekst jednolity Dz. U. 2024 poz. 628 ze zm.

2_ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego; tekst jednolity Dz. U. 2025 poz. 46 ze zm.

3_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity Dz. U. 2025 poz. 111 ze zm.

Wyroki uniewinniające w KKS i ich

konsekwencje w sporze

podatkowym dotyczącym VAT



*Zagadnienie, które jest przedmiotem tego artykułu,
budzi w praktyce wiele kontrowersji i emocji.
Jednakże obrosło ono równocześnie ogromną ilością
mitów, stereotypów i wszelkiej maści półprawd
czy wręcz wynaturzeń.*

KRZYSZTOF J. MUSIAŁ

Jest ono na tyle szerokie, iż ramy niniejszego artykułu nie pozwalają na jego wyczerpanie, a i powinno być ono przedmiotem badań zespołu interdyscyplinarnego składającego się z karnistów, sędziów powszechnych, sędziów administracyjnych, orzeczników finansowych, organów dochodzeniowych oraz doradców podatkowych. Nie siląc się więc na kompleksowe omówienie zagadnienia, z przyczyn powyżej wskazanych, postaram się przedstawić je z perspektywy postępowania podatkowego i kontroli efektów tego postępowania przez sąd administracyjny orzekający w sprawach podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, który jest podatkiem zharmonizowanym na terenie Unii Europejskiej. Ponadto wprowadzam jeszcze jedno ograniczenie, ale ma ono wyłącznie utylitarny charakter i jest związane z wykorzystywaniem orzeczeń prawno-karnych w zakresie kodeksu karnego skarbowego w płaszczyźnie, gdzie one najczęściej występują, czyli w sprawach (w znaczeniu materialnoprawnym) z zakresu podatku od towarów i usług (dalej jako VAT). Pozwoli to uporządkować mój wywód i da możliwość najszerzego jego praktycznego wykorzystania.

Jak się wydaje, kluczowym dla zrozumienia zagadnienia, które jest przedmiotem rozważań, jest coś, co leży u podstaw prawa karnego, czyli charakter wyroku uniewinniającego i charakter wyroku skazującego. Upraszczając to zagadnienie do granic umożliwiających zrozumienie roli wyroku uniewinniającego, można wskazać, iż wyrok karny skazujący ma charakter konstytu-

Domniemanie niewinności jest jedną z fundamentalnych zasad prawa karnego, stanowiącą fundament sprawiedliwości i ochrony praw człowieka.

tywny, zaś wyrok uniewinniający deklaratoryjny. Co to tak naprawdę oznacza? Otóż osoba skazana jest uznawana za winną w momencie uprawomocnienia się wyroku skazującego¹, czyli to wyrok zmienił jej status z niewinnego na winnego po spełnienia czynu zabronionego. Jaki więc charakter (deklaratoryjny) ma wyrok uniewinniający? Otóż co do zasady nie zmienia on statusu osoby objętej orzekaniem, czyli osoba ta, będąca niewinną, po jego zapadnięciu jest dalej osobą niewinną. Istota tego stwierdzenia bierze się z instytucji prawnej domniemania niewinności.

Domniemanie niewinności jest jedną z fundamentalnych zasad prawa karnego, stanowiącą fundament sprawiedliwości i ochrony praw człowieka. Oznacza ono, że każda osoba oskarżona o popełnienie przestępstwa jest uznawana za niewinną, dopóki jej wina nie zostanie udowodniona w sposób przewidziany przez prawo. Zasada ta znajduje odzwierciedlenie zarówno w prawie krajowym, jak i w aktach prawa międzynarodowego.

W polskim systemie prawnym domniemanie niewinności wynika przede wszystkim z Konstytucji RP oraz Kodeksu postępowania karnego:

1. Konstytucja RP² (art. 42 ust. 3) – „Każdego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu.”
2. Kodeks postępowania karnego³ (art. 5 § 1) – „Oskarżonego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie udowodniona i stwierdzona prawomocnym wyrokiem.”
3. Kodeks karny⁴ (art. 1 § 1) – zasada *nullum crimen sine lege* (nie ma przestępstwa bez ustawy), która wzmacnia gwarancję sprawiedliwego procesu i domniemania niewinności.

Zasada ta ma kluczowe znaczenie w postępowaniu karnym i wyznacza standard dowodowy, zgodnie z którym ciężar udowodnienia winy spoczywa na oskarżycielu (prokuratorze lub innym organie ścigania).

Domniemanie niewinności jest również chronione przez liczne akty

prawa międzynarodowego, które zobowiązują państwa do przestrzegania tej zasady:

1. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka⁵ (art. 11 ust. 1) – „Każdy człowiek oskarżony o popełnienie czynu zabronionego ma prawo do domniemania niewinności, dopóki jego wina nie zostanie udowodniona w sposób zgodny z prawem na jawnym procesie, w którym zapewniono mu wszelkie konieczne środki obrony.”
2. Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych⁶ (art. 14 ust. 2) – „Każdego oskarżonego o popełnienie przestępstwa uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie udowodniona zgodnie z prawem.”
3. Europejska Konwencja Praw Człowieka⁷ (art. 6 ust. 2) – „Każdego oskarżonego o popełnienie czynu zabronionego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie udowodniona zgodnie z prawem.”
4. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁸ (art. 48 ust. 1) – „Każdego oskarżonego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie udowodniona zgodnie z prawem.”

Organizacje międzynarodowe, takie jak Rada Europy czy ONZ, kładą nacisk na ochronę tej zasady, podkreślając jej znaczenie dla praw człowieka oraz sprawiedliwości proceduralnej.

Domniemanie niewinności ma istotne konsekwencje dla funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości: — Ciężar dowodu spoczywa na oskarżycielu – osoba oskarżona nie ma obowiązku udowadniania swojej niewinności, a wszelkie wątpliwości powinny być interpretowane na jej korzyść (zasada *in dubio pro reo*).

- Gwarancja sprawiedliwego procesu – oskarżony ma prawo do obrony, w tym do adwokata, do milczenia oraz do zapoznania się z dowodami przeciwko niemu.
- Zakaz publicznego piętnowania oskarżonego – media i organy państwowe powinny powstrzymać się od formułowania kategorięnych osądów przed prawomocnym wyrokiem.

Domniemanie niewinności jest kluczową zasadą demokratycznego państwa prawnego i jednym z podstawowych praw człowieka. Jego ochrona znajduje odzwierciedlenie zarówno w polskich aktach prawnych, jak i w dokumentach międzynarodowych. Zapewnia ono sprawiedliwy proces i stanowi fundamentalną gwarancję ochrony jednostki przed arbitralnością wymiaru sprawiedliwości. Przestrzeganie tej zasady jest niezbędne dla budowania zaufania obywateli do systemu prawnego i utrzymania rządów prawa.

Mając powyższe na względzie, można wskazać, iż głębokie aksjologiczne uzasadnienie ma taki a nie inny charakter art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o Postępowaniu przed Sądami Administracyjnymi⁹, który wskazuje, iż sąd administracyjny jest związany prawomocnym wyrokiem skazującym. Tylko takie orzeczenie ma charakter faktotwórczy, jako *res iudicata*. Domniemanie niewinności ma charakter prawa, ale równocześnie tworzy domniemanie prawne niewinności, które jest wzruszalne (obalalne) prawomocnym wyrokiem skazującym. Do momentu jego uprawomocnienia brak jest podstaw prawnych do innego podejścia do danej osoby niż osoby niewinnej.

Te oczywiste, jak powinno się wydawać, stwierdzenia ustawiają we właściwym świetle dalsze rozważania o charakterze, w płaszczyźnie procesowej, wyroku uniewinniającego.

I. Uwagi ogólne

By ustawić dalsze rozważania we właściwym kontekście, trzeba poczynić parę uwag o bardziej ogólnym charakterze, w tym również systemowym. Zgodnie z art. 175 ust. 1 Konstytucji RP¹⁰ wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Stosownie do treści art. 184 Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny¹¹ oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej [...]. Rozwinięcie ww. przepisu odnajdujemy w treści art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych¹², zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej [...]. Kontrola, o której mowa w § 1, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 PUSA). Stosownie do treści art. 3 § 1 PPSA sąd administracyjny sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej i bada legalność zaskarżonego aktu administracyjnego, nie będąc w sprawowaniu tej kontroli związany granicami skargi – zażyciami, wnioskami oraz powołaną podstawą prawną (art. 134 § 1 PPSA). Ta konstatacja prowadzi, na styku sąd karny – administracja – sąd administracyjny, do wniosku, który jest szczególnie istotny w zakresie „skutków” orzeczeń prawno-karnych w procesie wydawania decyzji po myśli art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³ i jej kontroli przez sąd administracyjny. Można pozwolić sobie, w grubym uproszczeniu, na stwierdzenie, iż ustalenia prawno-karne poczynione przez sąd karny (czy

też organy dochodzeniowo śledcze – prokuratura) oraz ustalenia organów podatkowych są nakierowane na rekonstrukcję stanu faktycznego i w dalszym horyzoncie na skutki tego. Orzeczenia sądu administracyjnego zaś dotyczą li tylko kontroli, pod kątem legalizmu działania¹⁴,

skąd, iż rola sądu administracyjnego sprowadza się do badania i ewentualnego korygowania działania lub zaniechania organów administracji publicznej¹⁷, a nie zastępowania ich w załatwianiu spraw przez wydawanie końcowego rozstrzygnięcia w sprawie¹⁸.

skarbową jest widoczne w dwóch aspektach.

Pierwszy, to wpływ wszczęcia postępowania karnego skarbowego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia. O tym połączeniu zdecydował sam ustawodawca, wprowadzając do przepisów OP tę szcze-

Jak się wydaje, kluczowym dla zrozumienia zagadnienia, które jest przedmiotem rozważań, jest coś, co leży u podstaw prawa karnego, czyli **charakter wyroku uniewinniającego i charakter wyroku skazującego**.

samego procesu ustalania stanu faktycznego i poprawności wyciąganych z tego wniosków. Czyli sąd administracyjny bada, czy organ władzy publicznej właściwie określił zakres niezbędnych informacji do zastosowania normy prawa materialnego, czy ustalenia te poczynił zgodnie z normami prawa procesowego, czy przydał ustalonym faktom właściwe znaczenie, czy dokonał oceny tych okoliczności faktycznych we wzajemnej łączności, a w efekcie czy stosując dyspozycję lub ewentualnie sankcję normy prawnej, dokonał tego zgodnie z zasadami prawa. Podsumowując tą część wniosków ogólnych, można pokusić się o stwierdzenie, iż to sąd administracyjny ma obowiązek, w zasadzie jedyny, zapewnienia jednostce (w tym przypadkiem podatnikowi) ochrony przed arbitralnością władzy¹⁵ wykonawczej (w tym przypadku organu podatkowego¹⁶). Prowadzi to do dalej idącego wnio-

Jak wskazałem wcześniej, ograniczę swoje rozważania do spraw w zakresie VAT, gdyż wpływ wyroków karnych w tego typu sprawach ma dominujące znaczenie w praktyce doradcy podatkowego. Biorąc pod uwagę uregulowania Konstytucji RP mówiące o Rzeczypospolitej Polskiej jako dobru wspólnym¹⁹, należy przywołać jeszcze zasadę demokratycznego państwa prawa²⁰; należy wskazać, iż polska nauka konstytucyjna i Trybunał Konstytucyjny wywodzą prawo do dobrej administracji.

II. Relacje pomiędzy prawem karnym a podatkowym w VAT

Nie budzi wątpliwości, że cele postępowania podatkowego i karnego są odmienne. Trudno jednak nie dostrzec, że połączenie między procedurą podatkową a procedurą karną

gólną przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 OP). Z uwagi jednak na praktykę organów podatkowych mającą na celu instrumentalne wykorzystywanie ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy²¹, celem zaistnienia ww. przesłanki NSA w powoływanej wyżej uchwale składu siedmiu sędziów wskazał na konieczność kontroli działania organów podatkowych przez sądy administracyjne w ww. zakresie.

Drugi, niedostrzegany aspekt, to ten wynikający z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej²². Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo w zakresie VAT zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że podatnik, któremu towar lub usługi służące za pod-

stawę prawa do odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z takim oszustwem (por.

wania organy podatkowe, jak i sądy administracyjne są zobowiązane na mocy art. 6 ust. 2 i 3 Traktatu o Unii Europejskiej²⁶. Po myśli art. 6 ust. 2 TUE Unia przystępuje do europejskiej Konwencji o ochronie praw

jaśnień, o których mowa w Karcie, które określają źródła tych postanowień. Odpowiednikiem art. 6 ust. 2 EKPCz jest art. 48 ust. 1 Karty, zgodnie z którym każdego oskarżonego uważa się za niewinnego, dopóki

Nie budzi wątpliwości, że cele postępowania podatkowego i karnego są odmienne. Trudno jednak nie dostrzec, że połączenie między procedurą podatkową a procedurą karną skarbową jest widoczne w dwóch aspektach.

m.in. wyrok TSUE z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie²³). A zatem oceniony w procedurze karnej brak winy umyślnej Skarżącego potwierdzony w prawomocnym wyroku sądowym w kwestii popełnienia oszustwa musi być brany pod uwagę przez organy podatkowe oraz sąd administracyjny w przedmiotowej sprawie.

Do takiej konkluzji należy dojść po analizie treści wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka²⁴ dotyczących naruszenia art. 6 ust. 2 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2²⁵, wyznaczających tzw. minimalny standard ochrony. Powołany przepis wskazuje, że każdego oskarżonego o popełnienie czynu zagrożonego karą uważa się za niewinnego do czasu udowodnienia mu winy zgodnie z ustawą. Do jego stoso-

człowieka i podstawowych wolności. Przystąpienie do Konwencji nie narusza kompetencji Unii określonych w Traktatach. Prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych Państwom Członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa (art. 6 ust. 3 TUE). Z kolei zgodnie z art. 6 ust. 1 TUE Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 roku, w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 roku w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak Traktaty. Postanowienia Karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w Traktatach. Prawa, wolności i zasady zawarte w Karcie są interpretowane zgodnie z postanowieniami ogólnymi określonymi w tytule VII Karty regulującymi jej interpretację i stosowanie oraz z należyтым uwzględnieniem wy-

jego winy nie zostanie stwierdzona zgodnie z prawem. Zasada domniemania niewinności wynika także z art. 5 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego²⁷, zgodnie z którym oskarżonego uważa się za niewinnego, dopóki winy jego nie zostanie udowodniona i stwierdzona prawomocnym wyrokiem. Przepisy KPK mają odpowiednie zastosowanie do postępowania karnego skarbowego (por. art. 113 § 1 KKS). Zgodnie z art. 42 ust. 3 Konstytucji RP każdego uważa się za niewinnego, dopóki jego winy nie zostanie stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu.

Domniemanie niewinności – postrzegane jako gwarancja w kontekście samego procesu karnego – nakłada wymogi dotyczące między innymi ciężaru dowodu, domniemań faktycznych i prawnych, niedostarczania dowodów na własną niekorzyść, nagłośnienia postępowania przygotowawczego, jak i przedwczesnego wypowiedzania się o winie oskarżonego przez sąd pro-

wadzący postępowanie lub przez urzędników publicznych.

Po uwzględnieniu potrzeby zapewnienia, iż prawo gwarantowane przez art. 6 ust. 2 EKPCz jest praktyczne i skuteczne, domniemanie niewinności obejmuje jednakże również inny aspekt. Jego celem ogólnym, w tym drugim aspekcie, jest ochrona osób, które zostały uniewinnione od oskarżenia w sprawie karnej, lub w odniesieniu do których postępowanie karne zostało umorzone, przed traktowaniem przez urzędników i przez władze publiczne w taki sposób, jak gdyby były one winne zarzucanego im czynu (wyrok ETPCz z dnia 23 października 2014 r. *Melo Tadeu p. Portugalii*²⁸). Bez ochrony dążącej do zapewnienia poszanowania uniewinnienia lub decyzji o umorzeniu we wszystkich innych postępowaniach prawnych gwarancje rzetelnego procesu z art. 6 ust. 2 EKPCz narażone zostałyby na ryzyko teoretyczności i iluzoryczności (wyroki ETPCz z dnia: 28 czerwca 2018 r. *G.I.E.M. S.r.l. i Inni p. Włochom* (WI)²⁹; 10 grudnia 2020 r., *Ilias Papageorgiou p. Grecji*³⁰). Ponadto po zakończeniu postępowania karnego ważnym interesem staje się także dobre imię tej osoby oraz sposób, w jaki jest ona postrzegana przez społeczeństwo. Do pewnego stopnia ochrona zapewniana przez art. 6 § 2 EKPCz w tym zakresie może pokrywać się z ochroną zapewnianą przez art. 8 EKPCz (prawo do reputacji – też art. 7 Karty; wyroki ETPCz z dnia: 10 grudnia 2020 r., *Ilias Papageorgiou p. Grecji*³¹; 12 lipca 2013 r. *Allen p. Wielka Brytania* (WI)³²). Powołanie się przez sąd administracyjny na zeznania złożone w postępowaniu karnym lub dowody w nim przeprowadzone samo w sobie nie jest niezgodne z art. 6 ust. 2 ETPCz tak dalece, jak dalece nie prowadzi to do wypowiedzenia się przez ten

sąd na temat odpowiedzialności karnej oskarżonego lub wywiedzenie stąd nieodpowiednich wniosków (wyrok ETPCz z dnia 23 stycznia 2018 r. *GÜÇ p. Turcji*³³). Definitywne wątpliwości co do konieczności uwzględnienia prawomocnego wyroku karnego – uniewinniającego przez organy podatkowe zostały już rozwiane w powołanym wyżej wyroku ETPCz z dnia 23 października 2014 r. *Melo Tadeu p. Portugalii*, skarga nr 27785/10. Wynika z niego, że w braku jego uwzględnienia oraz akceptacji wniosków z niego płynących dochodzi do naruszenia art. 6 ust. 2 EKPCz.

III. Wyrok jako element materiału dowodowego

Organ władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP). Z tak sformułowanej normy wywodzone są dwie zasady: zasada praworządności, zgodnie z którą każde działanie powinno być niesprzeczne z jakimkolwiek innym elementem porządku prawnego (w granicach prawa), oraz legalności, zgodnie z którą każde działanie powinno mieć podstawę prawną, czyli stosowną normę rangi ustawowej upoważniającą do konkretnego działania (na podstawie prawa). Legalizm działalności organów administracji publicznej polega między innymi na wydawaniu przez nie rozstrzygnięć w przepisanej prawem formie, na należytej podstawie prawnej i w zgodności z wiążącymi dany organ przepisami materialnymi. Zasada ta dotyczy nie tylko organów publicznych tworzących prawo, ale też stosujących je organów (wyrok TK z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt P 46/13³⁴). Artykuł 7 Konstytucji RP ma również samoistne znaczenie, ponieważ jest dyrektywą interpre-

tacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem w odniesieniu do organów władzy publicznej zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone (wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01³⁵). Powyższa zasada znajduje odzwierciedlenie w art. 120 OP, zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. W państwie prawa konieczna jest ocena sposobu korzystania z prawa przez administrację (zob. E. Łętowska, Glosa do wyroku NSA z 1 lipca 1999 r., SA/Bk 208/99, OSP 2000, nr 1, poz. 17). Obowiązek organu podatkowego działania zgodnego z prawem wynika z prawa do dobrej administracji wywodzonego z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zasady sprawności i rzetelności działań instytucji publicznych (preambuła do Konstytucji RP) czy zasady dobra wspólnego (art. 1 Konstytucji RP). Trybunał Konstytucyjny przywołując w swoich orzeczeniach prawo do dobrej administracji, w znakomitej większości odwołuje się do źródeł europejskich, wskazując, iż prawo do dobrej administracji jest prawem obywatelskim mającym mocne oparcie w postanowieniach art. 41 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej³⁶. Z orzecnictwa TSUE zaś wynika znaczenie prawa każdej osoby do dobrej administracji. Władze państw członkowskich nie są wprawdzie związane art. 41 Karty, jednak przy wdrażaniu prawa Unii ciąży na nich przewidziany w tymże artykule obowiązek dobrej administracji, ponieważ przepis ten odzwierciedla zasadę ogólną prawa Unii (wyrok TSUE z dnia 8 maja 2014 r., N., C 604/12³⁷).

Punktem wyjścia dla rozważań w niniejszej sprawie jest treść art. 70 § 6 pkt 1 OP, w myśl którego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna

się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 7 pkt 1 OP). Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia (art. 70c OP – obowiązujący na moment zawiadomienia).

O ile Sąd instancji nie jest związany wprost wyrokiem uniewinniającym po myśli art. 11 PPSA, co stwierdził również NSA w wyroku z dnia 22 maja 2024 r.³⁸, o tyle nie oznacza to, że wspomniany wyrok nie powinien być uwzględniony w przedmiotowej sprawie przez Sąd pierwszej instancji jako jeden z dowodów, zarówno co się dotyczy kwestii instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jak i rozliczenia VAT. Co się dotyczy tej pierwszej kwestii, to jeżeli przy ocenie instrumentalności dopuszcza się dowód z postanowienia o wszczęciu dochodzenia i postanowienie o przedstawieniu zarzutów jako potwierdzające wszczęcie postępowania karnego skarbowego, to

tym bardziej powinno się dopuszczać w ramach takiej oceny wyroki uniewinniające sądów powszechnych jako finalne rozstrzygnięcia wszczętego postępowania karnego skarbowego. Tym bardziej, że to wyroki sądowe posiadają przymiot, jakiego nie posiadają akty administracyjne, a mianowicie powagę rzeczy osądzonej³⁹ (res iudicata).

Co więcej, dopuszczenie ww. dokumentów urzędowych wynika z obowiązku zapewnienia Stronie prawa do obrony, które obejmuje prawo do bycia wysłuchanym, i znajduje się wśród praw podstawowych (zob. wyrok TSUE z dnia 22 października 2013 r. Sabou, C-276/12⁴⁰). Prawa podstawowe tworzą integralną część ogólnych zasad prawnych. Trybunał, sądy krajowe oraz organy podatkowe mają obowiązek zapewnić ich przestrzeganie (art. 19 ust. 1 TUE oraz art. 4 ust. 3 TUE – zasada lojalnej współpracy), opierając się na tradycjach konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim, a także na wskazówkach zawartych w międzynarodowych instrumentach dotyczących ochrony praw człowieka, z którymi państwa członkowskie są stowarzyszone lub z którymi współpracują (zob. w szczególności wyroki TSUE z dnia: 6 marca 2001 r. Connolly przeciwko Komisji, C274/99 P⁴¹; 18 grudnia 2008 r. Sopropé, C349/07⁴²; wszystkie wyroki TSUE powołane w uzasadnieniu wyroku są dostępne na stronie www.curia.eu). Przestrzeganie prawa do obrony stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ podatkowy ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję, która wiąże się z niekorzystnymi dla niej skutkami (zob. wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 2008 r. Sopropé, C349/07⁴³). Zgodnie z rzeczoną zasadą adresaci decyzji, które w znaczący sposób

oddziałują na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie przedstawić swój punkt widzenia co do elementów, na których rzeczowe organy opierają swoją decyzję (zob. w szczególności wyroki TSUE z dnia: 24 października 1996 r. Komisja p. Lisrestal i in., C32/95 P⁴⁴; 18 grudnia 2008 r. Sopropé, C349/07⁴⁵). Obowiązek ten ciąży na organach państw członkowskich w chwili, gdy podejmują one decyzje należące do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wówczas, gdy właściwe przepisy prawa Unii nie przewidują wyraźnie takiej formalności (zob. wyroki TSUE z dnia: 18 grudnia 2008 r. Sopropé, C349/07⁴⁶; 10 września 2013 r. G. i R., C383/13 PPU⁴⁷; 22 października 2013 r. Sabou, C-276/12⁴⁸; 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C419/14⁴⁹). Artykuł 47 akapit drugi zdanie pierwsze Karty, który odzwierciedla zasadniczo zasadę ogólną prawa Unii dotyczącą skutecznej ochrony sądowej, do której odnosi się także art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE, wskazuje na to, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy (wyrok TSUE z dnia 6 października 2021 r. WŻ, C487/19⁵⁰). Ponadto w zakresie, w jakim Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2⁵¹, art. 52 ust. 3 Karty ma na celu zapewnienie koniecznej spójności między wyrażonymi w niej prawami a odpowiadającymi im prawami gwarantowanymi przez EKPC w sposób nienaruszający autonomii prawa Unii. Zgodnie z wyjaśnieniami dotyczącymi Karty praw podsta-

wowych⁵² (Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r., Nr C 303, s. 17) art. 47 akapit drugi Karty odpowiada art. 6 ust. 1 EKPCz. Trybunał musi zatem dbać o to, aby dokonywana przez niego wykładnia art. 47 aka-

downiczej od pozostałych władz (wyrok ETPCz z dnia 1 grudnia 2020 r. w sprawie Guðmundur Andri Ástráðsson p. Islandii⁵⁵; wyrok TSUE z dnia 6 października 2021 r. WŻ, C487/19⁵⁶).

postępowania karnego, 2004, t. II, s. 408). Powołany przepis stosuje się odpowiednio do postępowania karnego skarbowego (art. 113 § 1 KKS). Co więcej, podstawą prawną wszczęcia dochodzenia był art. 303

Sąd Najwyższy konsekwentnie stoi na stanowisku, że wyrok uniewinniający ma **fundamentalne znaczenie** dla statusu prawnego jednostki i musi być respektowany w demokratycznym państwie prawnym.

pit drugi Karty zapewniała poziom ochrony, który nie narusza poziomu ochrony gwarantowanego przez art. 6 ust. 1 EKPCz zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Europejski Trybunał Praw Człowieka (zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 29 lipca 2019 r., Gambino i Hyka, C38/18⁵³ i przytoczone tam orzecznictwo; 26 marca 2020 r., Simpson p. Radzie i HG p. Komisji, C542/18 RXII i C543/18 RXII⁵⁴). (...) I tak ETPCz orzekł w szczególności, że nawet jeżeli każdemu z instytucjonalnych wymogów art. 6 ust. 1 EKPCz przyświeca określony cel, co sprawia, że stanowią one szczególne gwarancje rzetelnego procesu, to wszystkie te wymogi łączy to, że mają one na celu przestrzeganie podstawowych zasad, jakimi są rządy prawa i trójpodział władzy, przy czym sąd ten uściślił w tym względzie, że u źródła każdego z tych wymogów znajduje się konieczność utrzymania zaufania, jakie władza sądownicza winna wzbudzać wśród jednostek, oraz niezależności tej władzy są-

IV. Znaczenie prawne wyroku uniewinniającego

Skoro sądy karne obydwu instancji, a zatem organy najbardziej kompetentne do takiej oceny, oceniły działanie organów podatkowych jako niewystarczające w płaszczyźnie dowodowej, to należy zauważyć, że tak naprawdę potwierdziły one, że w sprawie zaistniała negatywna przesłanka procesowa z art. 17 § 1 pkt 1 KPK. Brzmi ona następująco: „nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia”. Sformułowanie „brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia” ustawa odnosi do zwrotu „czynu nie popełniono” i z tego względu drugi człon art. 17 § 1 pkt 1 KPK odnosi się do sytuacji, gdy nie zebrano dostatecznych dowodów na potwierdzenie zaistnienia czynu (tak też R.A. Stefański [w:] Z. Gostyński i in., Kodeks

KPK w zw. z art. 325a KPK. Przepis ten wskazuje na możliwość wszczęcia dochodzenia w razie „uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa”. Owo podejrzenie popełnienia przestępstwa musi być w pełni uzasadnione, nienasuujące żadnych istotnych wątpliwości ani zastrzeżeń, zarówno co do popełnienia czynu jak i zaistnienia wszystkich znamion konkretnego typu przestępstwa (por. np. uchwały Sądu Najwyższego⁵⁷: z dnia 8 maja 2007 r., sygn. akt SNO 21/07⁵⁸; z dnia 27 stycznia 2009 r., sygn. akt SNO 95/08⁵⁹; z dnia 20 lipca 2011 r., sygn. akt SNO 32/11⁶⁰). Co w sprawie, jak stwierdziły sądy karne obydwu instancji, nie miało miejsca.

Co więcej, zgodnie z wyrokiem SN z dnia 6 lipca 2021 r. sygn. akt II DOW 11/21⁶¹, ustalenie przez Sąd pierwszej instancji dopiero na rozprawie, po rozpoczęciu przewodu sądowego, że brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia, a więc ustalenie wystąpienia przesłanki

negatywnej z art. 17 § 1 pkt 1 KPK prowadzi do wydania zgodnie z art. 414 § 1 KPK wyroku uniewinniającego, a nie umorzenia postępowania.

STANOWISKO SĄDU NAJWYŻSZEGO W KONTEKŚCIE INNYCH POSTĘPOWAŃ

Sąd Najwyższy konsekwentnie stoi na stanowisku, że wyrok uniewinniający ma fundamentalne znaczenie dla statusu prawnego jednostki i musi być respektowany w demokratycznym państwie prawnym. Z jednej strony SN akcentuje, że uniewinnienie definitywnie potwierdza niewinność oskarżonego w sferze prawa karnego – kończy sprawę karną i rehabilituje oskarżonego. Z drugiej strony SN zauważa, że porządek prawny dopuszcza pewną niezależność postępowań od wyniku sprawy karnej. W licznych orzeczeniach (zarówno w sprawach cywilnych, pracowniczych, jak i administracyjnych) Sąd Najwyższy wyraził pogląd, iż uniewinniający wyrok sądu karnego nie ma formalnie wiążącego znaczenia dla innych jurysdykcji. Jest to zasada ogólna, która zapobiega przenoszeniu automatyzmu rozstrzygnięć karnych na inne pola odpowiedzialności.

Jednocześnie SN podkreśla, że organy w innych postępowaniach powinny brać pod rozwagę okoliczności sprawy i ustalenia faktyczne poczynione w procesie karnym. Fakt, że oskarżony został uznany za niewinnego, nie może być ignorowany. Przykładowo w sprawie pracowniczey SN uznał, iż po uniewinnieniu pracownika od zarzutu karnego odpadła podstawa do zwolnienia go dyscyplinarnie z powodu rzekomego przestępstwa⁶². W ten sposób SN daje wyraz temu, że merytoryczne ustalenia wyroku uniewinniającego (np. brak dowodów winy) powinny być uwzględniane przez inne sądy

czy organy, o ile mają znaczenie dla danej sprawy.

Stanowisko Sądu Najwyższego można podsumować następująco: wyrok uniewinniający przywraca oskarżonemu pełnię praw osoby niewinnej i chroni go przed ponoszeniem konsekwencji karnych, ale nie czyni go automatycznie nietykalnym we wszelkich innych sferach prawnych. Inne postępowania mogą toczyć się własnym torem, choć z poszanowaniem podstawowej zasady wynikającej z uniewinnienia – że dana osoba nie popełniła zarzucanego jej przestępstwa. W razie podejmowania nowych działań przeciwko tej osobie (czy to cywilnych, czy administracyjnych, czy też podatkowych), nie mogą one opierać się na twierdzeniu o jej winie karnej, która została wykluczona prawomocnym wyrokiem uniewinniającym⁶³. SN podkreśla tym samym równowagę między powagą rzeczy osądzonej w sprawie karnej a autonomią innych postępowań: uniewinnienie zamyka drogę do karaniania za dany czyn, ale pozostawia kwestię innych form odpowiedzialności do odrębnej oceny, jednak z uwzględnieniem faktów ustalonych w wyroku uniewinniającym.

V. Wnioski

Mając na uwadze powyższe, można podsumowując stwierdzić, iż wyrok uniewinniający w swojej dowodowej istocie jest dokumentem urzędowym sporządzonym przez uprawniony organ (organ władzy sądowniczej) w ramach jego kompetencji ustawowych i ustrojowych. Jak każdy tego typu dokument korzysta z domniemania prawdziwości. Nie oznacza to, że nie można co do okoliczności faktycznych związanych z tym dokumentem przeprowadzać przeciwdowodów.

Jednakże orzeczenie to jest objęte powagą rzeczy osądzonej co do znamion czynu zabronionego, w tym świadomości jego bezprawności. Na marginesie można wskazać, iż ma to podstawowe znaczenie np. przy badaniu tzw. „należytej staranności” w sprawach podatku VAT.

Jednoznacznie można jednak stwierdzić, iż przy rekonstrukcji stanu sprawy, czy to w postępowaniu podatkowym, czy też sądoadministracyjnym, nie można uznać, iż samo istnienie wyroku uniewinniającego może nie być istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Istnienie wyroku uniewinniającego nie może być pominięte przy rozpoznawaniu sprawy i samo jego istnienie zawsze jest istotne dla jej rozstrzygnięcia. Należy bowiem wskazać, iż dla oceny stanu faktycznego, w jego wzajemnej łączności ze zgromadzonym materiałem dowodowym, niezbędne jest dokonanie tejże rekonstrukcji również w oparciu o prawomocny wyrok uniewinniający. W związku z faktem, iż wyrok uniewinniający ma deklaratoryjny charakter, ze swojej istoty potwierdza wyłącznie domniemanie niewinności. Wskazuje on *de facto*, iż oskarżony o popełnienie czynu zabronionego był niewinny, w tym zakresie więc nie można było obalić tego domniemania wyrokiem skazującym. ↪



KRZYSZTOF J. MUSIAŁ,
DORADCA PODATKOWY

- 1_** Kwestia uprawomocnienia się wyroku karnego nie jest przedmiotem rozważań w zakresie tego opracowania. W zakresie tych rozważań pojęcie to należy rozumieć w sposób potoczny, czyli że osoba skazana nie może w żaden zwykły sposób zmienić treści orzeczenia sądu – nie przysługuje jej już żaden środek do tego celu.
- 2_** Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- 3_** Dz. U. z 2025 r. poz. 46.
- 4_** Dz. U. z 2024 r. poz. 17 z późn. zm.
- 5_** Ratyfikowana w Paryżu w dniu 10.12.1948 r.
- 6_** Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167.
- 7_** Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.
- 8_** Dz. U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, str. 1 z późn. zm.
- 9_** Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm., dalej jako PPSA.
- 10_** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), dalej Konstytucja RP.
- 11_** Dalej również jako: NSA.
- 12_** Dz. U. z 2024 r. poz. 1267, dalej jako PUSA.
- 13_** Dz. U. z 2025 r. poz. 111, dalej jako OP.
- 14_** Artykuł 7 Konstytucji RP ma również samoistne znaczenie, istotne w zakresie kontroli działania administracji, ponieważ jest dyrektywą interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem w odniesieniu do organów władzy publicznej zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone (wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01, OTK-A 2002/3/34).
- 15_** Analogicznie zob. wyrok TK z dnia 24 czerwca 1997 r., sygn. akt K 21/96, OTK 1997/2/2.
- 16_** Por. J. Zimmermann, O tzw. działaniach bezpośrednio zobowiązujących w administracji publicznej, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004, s. 227.
- 17_** Zob. E. Łętowska, Glosa do wyroku NSA z 1 lipca 1999 r., SA/Bk 208/99, OSP 2000, nr 1, poz. 17.
- 18_** Tak NSA (wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. akt II GSK 108/2012, CBOSA).
- 19_** art. 1 Konstytucji RP.
- 20_** Art. 2 Konstytucji RP.
- 21_** Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm., dalej jako KKS.
- 22_** Dalej jako TSUE.
- 23_** C 114/22, EU:C:2023:430, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 24_** Dalej jako ETPCz.
- 25_** Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm., dalej jako EKPCz.
- 26_** Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm., dalej jako TUE.
- 27_** Dz. U. z 2025 r. poz. 46, dalej jako KPK.
- 28_** Skarga nr 27785/10, § 56; wszystkie powołane w uzasadnieniu wyroku dostępne są na stronie: www.hudoc.echr.coe.int.
- 29_** Skargi nr 1828/06, 34163/07 i 19029/11, § 314.
- 30_** Skarga nr 44101/13, § 45.
- 31_** Skarga nr 44101/13, § 47.
- 32_** Skarga nr 24424/09, §§ 93–94.
- 33_** Skarga nr 15374/11, § 34–43.
- 34_** OTK-A 2015/5/62; por. też J. Lemańska, Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich, WK 2016; LEX/el.
- 35_** OTK-A 2002/3/34.
- 36_** Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 1; dalej Karta; por. też wyrok TK z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/02, OTK-A 2003/2/11.
- 37_** EU:C:2014:302, pkt 49, 50.
- 38_** Sygn. akt I FSK 1867/22, CBOSA.
- 39_** Por. wyrok TSUE z dnia 16 lutego 2017 r., Margarit Panicello, C503/15, EU:C:2017:126, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 40_** EU:C:2013:678, pkt 28.
- 41_** EU:C:2001:127, pkt 37.
- 42_** EU:C:2008:746, pkt 33.
- 43_** EU:C:2008:746, pkt 36.
- 44_** EU:C:1996:402, pkt 21.
- 45_** EU:C:2008:746, pkt 37.
- 46_** EU:C:2008:746, pkt 38.
- 47_** EU:C:2013:533, pkt 35.
- 48_** EU:C:2013:678, pkt 38.
- 49_** EU:C:2015:832, pkt 84.
- 50_** EU:C:2021:798, pkt 122.
- 51_** Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.
- 52_** Brak treści!
- 53_** EU:C:2019:628, pkt 39.
- 54_** EU:C:2020:232, pkt 72.
- 55_** CE:ECHR:2020:1201JUD002637418, §§ 231, 233.
- 56_** EU:C:2021:798, pkt 124.
- 57_** Dalej również jako SN.
- 58_** LEX nr 471796.
- 59_** LEX nr 737393.
- 60_** LEX nr 1288863.
- 61_** LEX nr 3352524.
- 62_** Wyrok SN z 4 lutego 1982 r., I PRN 1/82, OSNCP 1982/8–9/131 (uniewinnienie a zwolnienie dyscyplinarne) (Wyrok uniewinniający pracownika nie wiąże sądu pracy, ale może wpłynąć na podstawę dyscyplinarki – GazetaPrawna.pl).
- 63_** Orzeczenie TSUE z 5 czerwca 2014 r., C-398/12 (zakaz ponownego oskarżenia przy braku nowych dowodów) ([SN](#)).

Kontrola celno-skarbowa

**jako narzędzie pomocne
w zwalczaniu przestępstw
karnych skarbowych**

*Procedura kontrolna tzw. „twarda kontrola”
została wprowadzona ustawą z 16.11.2016 r.
o Krajowej Administracji Skarbowej, która
z założenia miała wykrywać i zwalczać szeroko
rozumianą przestępczość gospodarczą.*

*Niniejszy artykuł jest próbą odpowiedzi na pytanie,
na ile wdrożona kontrola celno-skarbowa stała się
skuteczna w realizacji ustawowych zadań organów
KAS na przestrzeni lat.*

*Czy wraz ze zmianą systemu podatkowego
zarówno na gruncie krajowym, jak i unijnym,
ustawodawca wprowadzi nowe funkcjonalności
o zabarwieniu kontrolnym i śledczym.*

Istota kontroli celno-skarbowej

Jednym ze skutecznych instrumentów kontrolnych, a zarazem chętnie stosowanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, jest kontrola celno-skarbowa. Chociaż historycznie jej korzenie sięgają okresu sprzed konsolidacji trzech struktur skarbowych (UKS, Izby Skarbowych i Izby Celnych), to funkcjonująca jako kontrola skarbową w nowej odsłonie została wprowadzona wraz z wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹.

W doktrynie często określana jest jako tzw. „twarda kontrola”, bowiem ukierunkowana jest na działania o charakterze kontrolnym i śledczym. Ten pierwszy przejawia się w szczególności z ujawnieniem oszustw podatkowych zarówno u wielkich graczy (spółek prawa handlowego), jak i tych „małych” (JDG) w obszarach wprost określonych w art. 54 i 55 ustawy o KAS. Obok wszczęcia kontroli celno-skarbowej w trybie zwykłym, tj. na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej (art. 62 ust. 1 i 2 ustawy o KAS), doniosłe znaczenie ma jednak wszczęcie kontroli celno-skarbowej na podstawie okazanej legitymacji służbowej w przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej (art. 62 ust. 3 powołanej ustawy). Jednakże to, co odróżnia kontrolę celno-skarbową od innych instrumentów kontrolnych (w tym kon-

troli podatkowej), to brak limitów czasowych jej trwania (art. 55) oraz brak zastosowania postanowień zawartych w ustawie Prawo przedsiębiorców² dotyczących zakazów prowadzenia symultanicznie kilku kontroli (art. 54 tej ustawy).

W ramach prowadzonej kontroli celno-skarbowej organy KAS nie tylko przetwarzają dane zgromadzone w systemach teleinformatycznych: Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych (CRDP), Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC), e-Urzędzie Skarbowym, ale również w Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników i danych pozyskanych z baz, rejestrów, ewidencji, zbiorów i systemów informatycznych udostępnionych organom KAS w celu realizacji ustawowych zadań.

Z punktu widzenia wypełnienia celów strategicznych działania organów KAS (wyspecjalizowanej administracji rządowej ze względu na rozmiary posiadanych uprawnień oraz zasięg terytorialny) to działania o zabarwieniu śledczym mają istotne znaczenie. *Przedmiotowe działania przede wszystkim polegają na zwalczaniu przestępczości podatkowej/dewizowej/hazardowej/celnej oraz wykryciu jak największej liczby podmiotów uczestniczących w sposób świadomy (często w zorganizowanym związku bądź grupie przestępczej) w procederze przestępczym.*

Kluczową rolę w tym obszarze działania odgrywają czynności rozpoznawczo-operacyjne dokonywane przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (w tym prowadzenia obserwacji, stosowania kontroli

operacyjnej, przesyłki niejawnie nadzorowanej oraz pozyskiwania danych telekomunikacyjnych, które zostały wprost przeniesione z ustawy o kontroli skarbowej, z rozdziału dotyczącego wywiadu skarbowego).

Odrębne reżimy postępowania – podatkowego vs. karnego

Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca na gruncie prawa karnego i podatkowego określił dwa odrębne reżimy prawne. Przypomnieć należy, że w ustawie – Kodeks karny skarbowy³ w dziale II Części szczególnej wyodrębniono:

- Rozdział 6 pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”,
- Rozdział 7 pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami”,
- Rozdział 8 pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu”,
- Rozdział 9 pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych”.

Wskazać należy, że na mocy art. 2 ust. 1 pkt 13–16 i 16a organy KAS podejmują działania zmierzające do rozpoznawania, wykrywania, zwalczania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobiegania tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ścigania ich sprawców. Niemniej ustawa

o KAS w tym samym przepisie prawnym również wskazuje na uprawnienia w zakresie zwalczania przestępstw pozakodeksowych, a dotyczących m.in. naruszenia art. 305 ustawy – Prawo własności przemysłowej⁴, przepisów ustawy o rachunkowości⁵.

W zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych: przestępstw, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15 oraz przestępstw i wykroczeń, o których mowa w art. 33 ust. 1 pkt 10, ujawnionych w związku z kontrolą celno-skarbową, należy wskazać delegację kompetencyjną na podstawie art. 33a ust. 1 ustawy o KAS przysługującą naczelnikowi urzędu celno-skarbowego wykonującemu tę kontrolę. Przy czym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, o których mowa w ust. 1, organem nadrzędnym nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, o którym mowa w art. 53 § 39 pkt 1 kks, jest dyrektor izby administracji skarbowej właściwy miejscowo według siedziby naczelnika urzędu celno-skarbowego prowadzącego postępowanie przygotowawcze (ust. 2 ww. artykułu).

Jednocześnie, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w szczególnie uzasadnionych przypadkach może, z urzędu lub na wniosek organu, o którym mowa w ust. 1 lub 2, wyznaczyć do prowadzenia spraw określonych w ust. 1 innego naczelnika urzędu celno-skarbowego. Innymi słowy, ta ustawowa elastyczność pozwala na przekazanie sprawy karnej skarbowej wybranemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, który skutecznie zrealizuje cel postępowania przygotowawczego, wynikającego z art. 114 kks, art. 297 kpk⁶ w zw. z art. 133 kks.

W przypadku naruszenia obowiązków podatkowych dochodzi do styku dwóch reżimów prawnych,

tj. prawa karnego i podatkowego. Oznacza to, że jeden czyn zabroniony uruchamia podwójną odpowiedzialność, tj. karną i podatkową. Pierwsza z nich wyczerpuje znamiona przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego penalizowane w kks (z zastosowaniem zakazu multiplikacji czynów), druga zaś narażenia na uszczuplenie podatkowe zagrożone uiszczeniem dodatkowego zobowiązania podatkowego, wynikającego z postanowień danej ustawy materialnej.

Odstępstwem od karalności czynu niedozwolonego na gruncie kks jest prawo do skorzystania z „klauszuli o niekaralności” na podstawie art. 16 kks (z zastrzeżeniem kumulatywnego zbiegu przepisów oraz wyłączeń podmiotowych – ust. 6 pkt 1 i 2 kks). Spełnia ona dwie funkcje: egzekucyjną (następuje wpływ budżetowy) oraz motywacyjną (zaniechanie karania sprawy w przypadku jego przestępczej aktywności).

W kontekście zbiegu dwóch reżimów należy wspomnieć o zasadzie samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego względem jurysdykcji sądów administracyjnych, wyrażonej w art. 8 kpk. Sąd karny nie jest związany prawomocnymi wyrokami sądów administracyjnych, które nie mają charakteru konstytucyjnego, bowiem jak wynika z art. 184 Konstytucji RP sprawują one w zakresie określonym w ustawie kontrolę działalności administracji publicznej (tj. sądy nie rozstrzygają spraw administracyjnych, a jedynie poddają kontroli legalność rozstrzygnięcia wydanego przez uprawniony organ administracji publicznej)⁷.

Sąd Najwyższy wielokrotnie wskazywał, że art. 8 § 2 kpk nadaje moc wiążącą jedynie prawomocnym rozstrzygnięciom sądowym i to takim, które kształtują prawo lub stosunek prawny. Nie są zatem wiążące decyzje innych organów, w szczególności decyzje

administracyjne. Nie można zatem obejmować dyspozycją art. 8 § 2 kpk decyzji organów skarbowych, których prawidłowość objęta jest kontrolą sądów administracyjnych. Dotyczy to niewątpliwie decyzji o charakterze deklaratorywnym⁸.

Wbrew powyższemu, istnieje również pogląd odmienny sądów karnych wskazujący, że przyjęcie ustaleń z decyzji podatkowej za ustalenia wyroku sądu karnego jest fakultatywne, a nie obligatoryjne („kształtujący stosunek prawny” w myśl art. 8 § 2 kpk).

Nieco inny wpływ na rozstrzygnięcia zapadające w ramach prowadzonego postępowania podatkowego mają prawomocne skazujące wyroki sądu karnego. Sąd administracyjny w trybie art. 11 ppsa jest związany ustaleniami prawomocnego wyroku wydanego w postępowaniu karnym, które odnoszą się do popełnienia przestępstwa (stricte wynikające z sentencji wyroku karnego)⁹. Natomiast, sąd administracyjny nie jest związany ustaleniami zawartymi w uzasadnieniu wyroku karnego, a zatem jest uprawniony do oceny – tak jak innych dowodów w sprawie – ustaleń zawartych w uzasadnieniu wymienionego wyroku¹⁰.

Kontrola celno-skarbowa jako „narzędzie wykrywcze” służące przeciwdziałaniu praniu pieniędzy

Organy KAS realizują również swoje zadania poprzez pisemne wnioskowanie udostępnienia informacji finansowych oraz analiz finansowych do Głównego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF) na podstawie art. 105 ust. 4 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹¹ bądź informacji przekazywanych bezpośrednio przez GIIF w oparciu o art. 106 ust. 1i 1a powołanej ustawy.



W obu przypadkach działania zasadniczo służą potwierdzeniu bądź wykluczeniu rozpoznanych mechanizmów dokonywania oszustw podatkowych oraz wykazaniu innych podmiotów, podejrzewanych o udział w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Stąd, pozyskane informacje/analizy finansowe stanowią podstawę do rozważenia decyzji o podjęciu kontroli celno-skarbowej, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, jak również postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych. Obieg „informacji sygnałnych” obrazuje powyższy schemat¹²:

Niezależnie od podjętych czynności głównym celem jest ścigalność należności publicznoprawnych. Według danych opublikowanych w latach 2022–2023¹³ sposób wykorzystania informacji finansowych otrzymanych przez organy KAS od GIIF był następujący:

- 7,3 %/8,26% dokonano wszczęcia kontroli celno-skarbowej,
- 22,8%/1,77% wykorzystano w ramach prowadzonej kontroli celno-skarbowej,

- 0,4%/3,54% dokonano wszczęcia postępowania podatkowego,
- 4,3%/2,95% wykorzystano w toku postępowania podatkowego,
- 0,4%/1,47% przekazano do prokuratury lub innego organu ścigania celem wykorzystania w ramach prowadzonego postępowania karnego.

Powyższe dane jednoznacznie wskazują, że z roku na rok odnotowano nieznaczny wzrost wszczętych kontroli celno-skarbowych w przeciwieństwie do wykorzystania pozyskanych informacji w toku prowadzonych kontroli celno-skarbowych. W tym drugim przypadku można zauważyć diametralny spadek w stosunku do roku poprzedniego (tj. ok. 21%). Natomiast nieco inaczej kształtują się dane dotyczące wykorzystania informacji do wszczęcia postępowania podatkowego oraz przekazanych do prokuratury bądź innego organu ścigania celem wykorzystania w ramach prowadzonego postępowania karnego.

Należy podkreślić, że GIIF w 2022 r. otrzymał 148 wniosków od naczelników urzędów celno-skarbo-

wych w zakresie 563 podmiotów, zaś w 2023 r. 119 wniosków w zakresie 283 podmiotów. Oznacza to spadek zarówno liczby skierowanych wniosków, jak podmiotów w nich wskazanych w badanym okresie, tj. o 29 mniej wniosków i 280 mniej podmiotów gospodarczych. Jednakże w ramach współpracy na linii GIIF i organów KAS istotne znaczenie ma wymiana informacji, której skutkiem było skierowanie przez GIIF zawiadomień do właściwych jednostek organizacyjnych prokuratury, wskazujących na możliwość popełnienia przestępstwa określonego w art. 299 Kodeksu karnego. Dalsze działania podejmowane przez GIIF miały docelowo „odcinać” przestępców od środków pieniężnych, nabytych z nielegalnego źródła, a tym samym ich legalizacji w obrocie gospodarczym.

W świetle powyższego przedmiotowe czynności nie mają charakteru temporalnego, a wręcz odwrotnie, wpisują się w proces długofalowy, zmierzający do efektywnego zwalczania czynów zabronionych popełnianych najczęściej przez zorganizowane grupy przestępcze

(art. 258 § 1 kk). W judykaturze utrwalili się poglądy, że czynny tego rodzaju to przestępstwa „o charakterze trwałym, gdyż stan bezprawny utrzymuje się tak długo, jak długo trwa przynależność do grupy i nie wymaga dokonywania innych działań¹⁴.

Tym samym każde rozpoznanie znamion przestępstwa z art. 299 § 1 kk w odniesieniu do „kierujących związkiem przestępczym”, ale również osób współdziałających wspólnie i w porozumieniu na niższym szczeblu ogniwa służy nie tylko przeciwdziałaniu praniu pieniędzy, ale także realizacji ustawowych zadań Szefa KAS.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że w porządku krajowym kryminalizacja art. 299 kk wiąże się z popełnieniem pierwotnego przestępstwa bazowego w celu osiągnięcia znacznej korzyści majątkowej (art. 115 § 5 kk), m.in. w procederze oszustwa podatkowego (art. 56 § 1 kks), nielegalnego hazardu, przemytu celnego etc., co przedstawia poniższe zestawienie sumy wartości majątkowych na zablokowanych rachunkach i wartości wstrzymanych

transakcji w podziale na przestępstwa za lata 2020–2022 (w mln zł) w ujęciu graficznym¹⁵:

Skuteczność kontroli celno-skarbowej a nowe wyzwania organów KAS

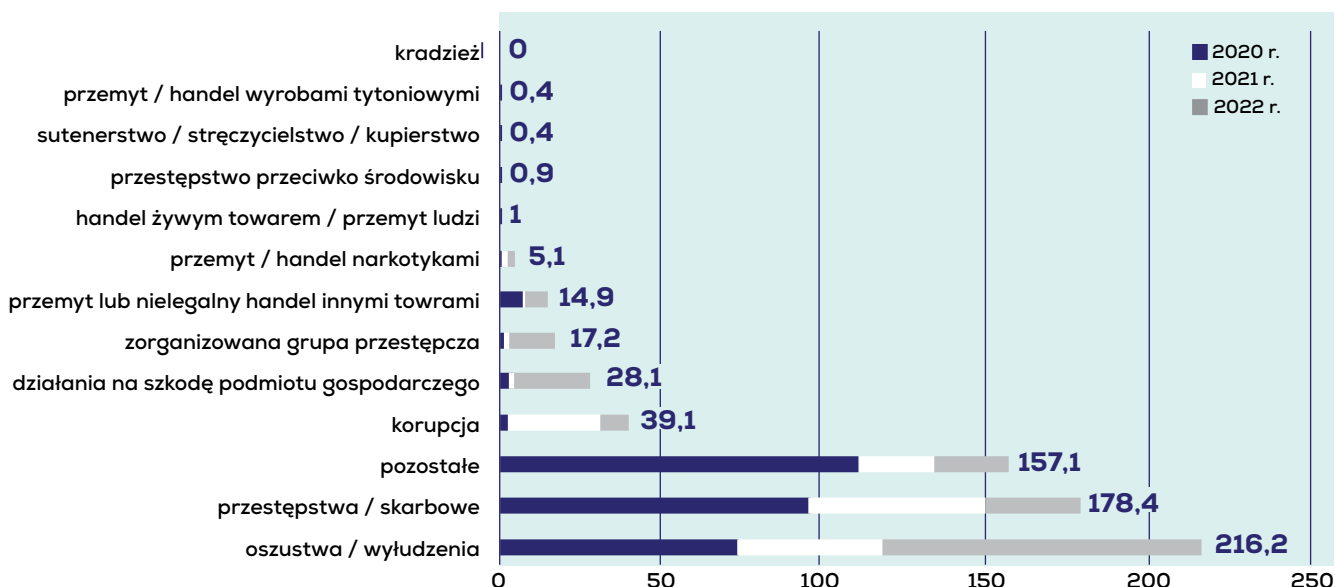
Nie ulega wątpliwości, że w ostatnich kilku latach można zaobserwować dynamiczny rozwój różnych form afiliacji działalności gospodarczych prowadzonych w środowisku elektronicznym (wirtualnym) o podwyższonym ryzyku związanym z niezgłaszaniem ich do opodatkowania, zaniżaniem uzyskiwanych przychodów, ale często wyczerpujących znamiona czynów zabronionych.

Skala i zakres aktywności podmiotów gospodarczych on-line powoduje, że działania jednostek KAS nie do końca są relatywnie adekwatne w przeciwdziałaniu uchylaniu się od opodatkowania w podatkach pośrednich, jak i bezpośrednich.

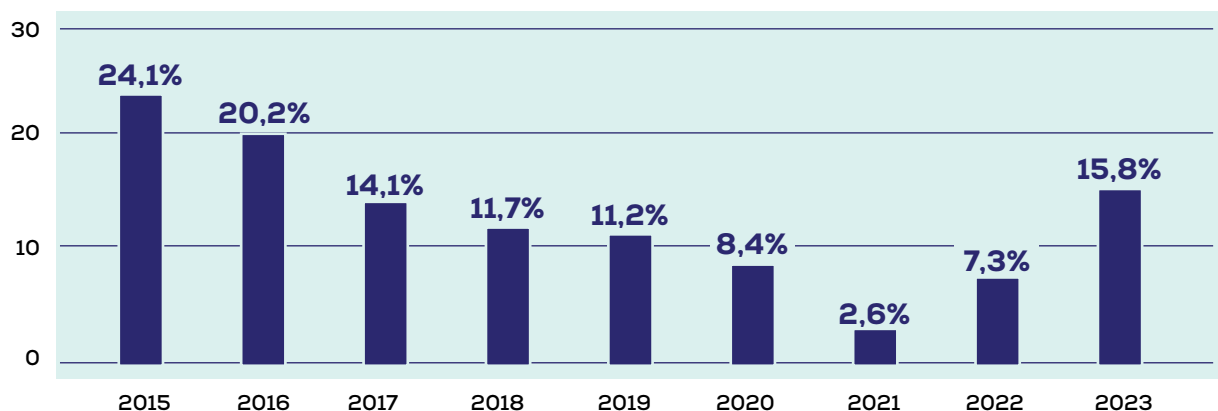
Na podstawie dokonanej oceny za 2022 r. przez NIK skuteczność

kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków VAT, CIT i PIT ogółem była większa niż w obszarze e-handlu, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli.

NIK zwróciła uwagę na fakt, że pomimo funkcjonowania w strukturze KAS rozwiązań organizacyjnych nakierowanych na usprawnienie procesu monitorowania środowiska elektronicznego oraz identyfikowania podmiotów działających w potocznie zwanej „szarej/czarnej strefie” w tym obszarze, liczba podmiotów wytypowanych w okresie objętym kontrolą przez Ministerstwo Finansów do dalszych analiz i czynności weryfikacyjnych przez podległe jednostki była niewielka¹⁶. Jednym z takich rozwiązań stanowi rejestr domen służących do oferowania gier hazardowych niezgodnie z ustawą, dostępny pod adresem: <https://hazard.mf.gov.pl/>. Wpisowi do rejestru podlega: nazwa domeny internetowej (wykorzystywanej do urządzania gier hazardowych lub służącej do reklamowania/promo-



Luka VAT



wania gier hazardowych niezgodnie z przepisami ustawy hazardowej, dostępnej dla znajdujących się na terytorium RP użytkowników sieci Internet), data i godzina dokonania wpisu, jego zmiany lub wykreślenia, zgodnie z art. 15f ust. 4 ustawy o grach hazardowych. W rezultacie liczba wpisanych domen, a w konsekwencji zablokowanych stron internetowych wynosiła na przestrzeni 4 lat odpowiednio: w 2021 r. – 4.948, w 2022 r. – 10.495, w 2023 r. – 10.936, w 2024 r. – 8.713. Chociaż zauważalny jest spadek dokonanych blokad nazw domen internetowych, to wśród pomysłodawców nielegalnego hazardu (najczęściej z innych jurysdykcji podatkowych) wciąż nie ma ograniczeń (poprzez tworzenie tzw. „domen klonów” zagranicznych gier hazardowych). Tymczasem uczestnictwo w nielegalnych grach hazardowych pociąga za sobą nie tylko konsekwencje karne skarbowe (art. 107 § 2 i art. 109 kks), ale również kary pieniężne, wynikające z ustawy materialnej (art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy o grach hazardowych).

Z kolei w 2024 r. NIK jednoznacznie wskazał, że nadzór KAS nad prawidłowością rozliczeń CIT podatników obsługiwanych przez

naczelników urzędów skarbowych właściwych miejscowo (379 niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych) nie był w pełni prawidłowy. Naczelnicy tych urzędów skarbowych nie egzekwowali rzetelnie podstawowych obowiązków od podatników CIT oraz zbyt rzadko ich kontrolowali pomimo wysokiego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości związanych z „agresywną optymalizacją podatkową” (m.in. poprzez brak konsekwencji w uchylaniu NIP podatnikom, z którymi nie było w ogóle kontaktu lub co do których dysponowano informacjami o ich fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych, co przełożyło się na brak wiarygodności danych w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego).

Wedle oszacowanych danych przez Polski Instytut Ekonomiczny luka we wpływach budżetowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w latach 2019–2020 stanowiła około 30% potencjalnych dochodów z tego podatku, co oznaczało ubytek dochodów publicznych w granicach 20–30 mld zł rocznie. Przy czym analizy tej luki koncentrowały się głównie na zjawisku sztucznego

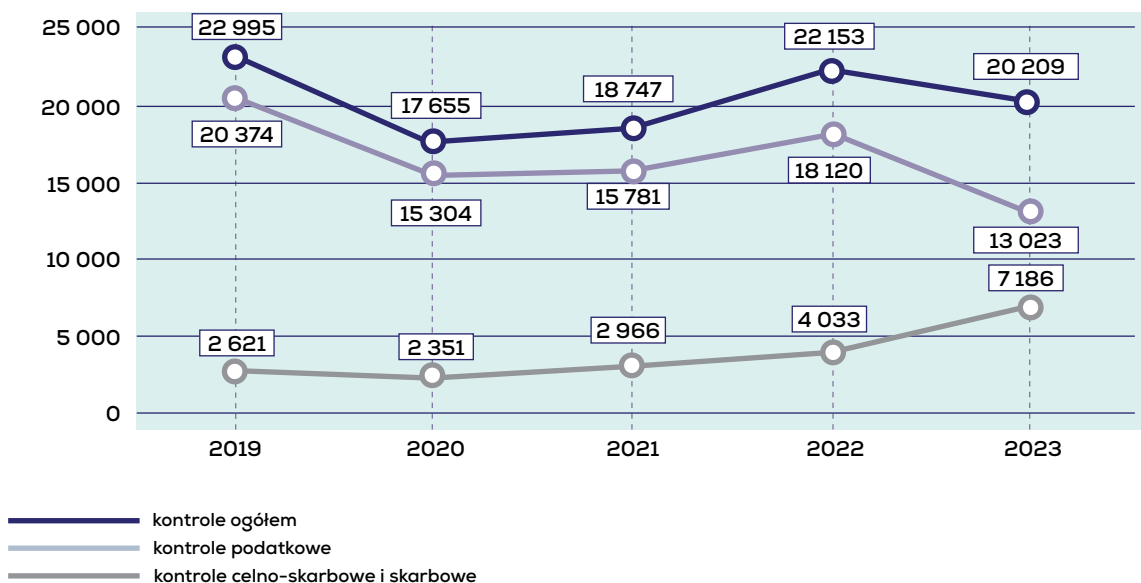
transferu zysków przedsiębiorstw za granicę i dotyczyły co do zasady największych podatników CIT.

Czy zatem działalność analityczna organów podatkowych zawiodła w obszarze struktury luki CIT/VAT oraz czynników ją determinujących z uwzględnieniem paradygmatu działalności podatników w wymiarze krajowym oraz zagranicznym?

Przypomnieć należy, że w latach 2021–2023 (I półrocze) nastąpił znaczący wzrost liczby podatników CIT z 851 tys. do ponad miliona. Zidentyfikowane u podatników CIT zagrożenia w obszarze VAT nie były w ocenie NIK analizowane, a przecież mogły wpłynąć na prawidłowość rozliczeń w CIT (nieprawidłowość wystąpiła w 40% skontrolowanych urzędów). Według szacunków Ministerstwa Finansów luka VAT w latach 2015–2023 kształtowała się następująco¹⁷ (patrz wyżej):

Co istotne, od 2022 r. odstąpiono od kontroli podatkowych na rzecz celno-skarbowych i czynności sprawdzających (co wynika z poniższej infografiki dotyczącej liczby przeprowadzonych kontroli w latach 2019–2023)¹⁸.

Czynności sprawdzające nie są wystarczającym narzędziem wery-



fikacji prawidłowości rozliczeń podatników. Z samej konstrukcji procedury wprost wynika, że poza działaniami zmierzającymi do ustalenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, nie można przeprowadzić innych dowodów przewidzianych w ordynacji podatkowej, tj. zeznań świadków lub strony, opinii biegłych, informacji z instytucji finansowych, oględzin rzeczy i środków trwałych, czynności sprawdzających u kontrahenta. Co oznacza, że

wykrycie przypadków uchylania się od opodatkowania jest utrudnione lub wręcz niemożliwe¹⁹. Niemniej w efekcie wprowadzonych zmian łączna liczba kontroli obniżyła się o 8,2%, natomiast liczba czynności sprawdzających nieznacznie wzrosła (o 3,4%).

W szerszym kontekście kontrola celno-skarbowa nadal pozostaje wiodącą procedurą kontrolną łączącą w sobie dwa kluczowe uprawnienia (kontrolne i śledcze), kumulatywny cha-

rakter przedmiotowy (zagadnienia celne i skarbowe), czego pozbawiony jest inny instrument kontrolny, np. kontrola podatkowa. Co do zasady pełni ona funkcję poprzedzającą wszczęcie postępowania podatkowego bądź dochodzenia/śledztwa w sprawie. Obok kontroli celno-skarbowej symultanicznie mogą być przeprowadzone czynności operacyjne, które w połączeniu mogą zbudować materiał dowodowy na potrzeby procesu karnego. Nie ulega wątpliwości, że istnieją dwa odrębne reżimy postępowania – podatkowego oraz karnego, to jednak zebrane dowody podczas przeprowadzonej kontroli celno-skarbowej mogą być elementem ujawnienia nadużyć finansowych, zagrożonych poniesieniem odpowiedzialności karnej skarbowej (np. w przypadku zabezpieczeń majątkowych [art. 291 § 1 kpk] jako zapewnienia wykonania przyszłego wyroku skazującego).

Niezależnie od powyższego organy KAS na przestrzeni lat chętnie wykorzystywały czynności sprawdzające, nadając im „nieznane dotąd rozszerzające zastosowanie”, co automatycznie spowodowało

**Proponowane rozwiązania
mają na celu znaczne
uproszczenie procesów celnych
dla przedsiębiorstw, zwłaszcza
dla najbardziej wiarygodnych
operatorów.**

zmniejszenie kontroli celno-skarbowych i podatkowych. Być może szybkość dokonania tej czynności i jej odformalizowanie, nie wymagające dowodu i głębszej weryfikacji skłaniały organy podatkowe do intensywności jej stosowania. A przecież w żadnej mierze czynności sprawdzające nie mogą wchodzić w kolizję ani zastępować kontroli lub postępowania podatkowego.

Jednakże patrząc horyzontalnie, to zapowiadzana nowelizacja Unijnego Kodeksu Celnego (wg założeń Komisji Europejskiej reforma ma być wprowadzona w kilku fazach: z dniem 1 stycznia 2028 r. ma zacząć działać Urząd UE ds. Celnych, unijne centrum danych celnych, tzw. Data Hub, następnie migracja celnych systemów informatycznych, przedsiębiorców obligatoryjnie obejmie od 1.01.2038 r.) jest wyzwaniem nie tylko dla usta-

wodawcy krajowego (wiąże się z dostosowaniem przepisów unijnych do ustaw podatkowych, jak również prawa karnego), ale również dla przedsiębiorców (nowe funkcjonalności, obowiązki rejestracyjne, ale też ze sprawnością obsługi celnej np. dla uprzywilejowanego podmiotu „Trust&Check” – odpowiednika obecnego statusu AEO).

Proponowane rozwiązania mają na celu znaczne uproszczenie procesów celnych dla przedsiębiorstw, zwłaszcza dla najbardziej wiarygodnych operatorów. Obejmując transformację cyfrową, reforma ograniczy uciążliwe procedury celne, zastępując tradycyjne zgłoszenia celne inteligentniejszym, opartym na danych podejściu do monitorowania importu²⁰.

Zatem w kontekście omawianej roli kontroli celno-skarbowej w przededniu reformy celnej wydaje się, że będzie ona bardziej skuteczna

przy ocenie potencjalnych zagrożeń związanych z oszustwem celnym (art. 87 kks) i przemytem celnym (art. 86 kks). Nie zmienia to faktu, że skala przestępnych mechanizmów podatkowych (dotyczących w szczególności podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, gier hazardowych) stosowanych przez podmioty gospodarcze wykorzystujące „hybrydową optymalizację podatkową” w różnych jurysdykcjach podatkowych wciąż stanowi wyzwanie dla organów KAS. Relevantna wydaje się współpraca na linii organów podatkowych – organów ścigania zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym. 



ANNA JĘCEK,
DORADCA PODATKOWY

1_ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.), zwana „ustawą o KAS”.

2_ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, z późn. zm.).

3_ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, z późn. zm.), dalej zwana „kks”.

4_ Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 1170, z późn. zm.).

5_ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.).

6_ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r., poz. 46).

7_ Kodeks postępowania karnego, komentarz, tom I, art. 1-424, red. naukowa Dariusz Świecki.

8_ Postanowienie SN z 26.05.2020 r., sygn. akt V KK 26/20, uchwała SN z 26.06.1997 r., sygn. akt I KPZ12/97.

9_ Wyrok NSA z 19.07.2017 r., sygn. akt I FSK 2204/15.

10_ Wyrok NSA z 19.07.2011 r., sygn. akt I FSK 790/10.

11_ Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2023 r. poz. 1124, z późn. zm.), zwana „ustawą AML”.

12_ Schemat przepływu informacji pomiędzy GIIF a jednostkami współpracującymi – rysunek nr 2 na podstawie Sprawozdania GIIF z realizacji ustawy z dnia 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w 2022 r., s. 13.

13_ Sprawozdanie GIIF z realizacji ustawy z dnia 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w 2023 r., s. 84.

14_ Wyroki Sądu Najwyższego z dnia 8.02.20211 r., sygn. akt IV KK 124/10 i z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt Wa 15/07.

15_ Krajowa ocena prania pieniędzy i finansowania terroryzmu, Warszawa 2023 r., s. 296.

16_ Sprawozdanie z działalności Najwyższej Izby Kontroli w 2022 r., s. 43.

17_ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2023 r. z dnia 6.06.2024 r., nr ewid. 87/2024/P/24/001/KBF, 88/2024/P/24/002/KBF, tom I, s.22.

18_ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2023 r. z dnia 6.06.2024 r., nr ewid. 87/2024/P/24/001/KBF, 88/2024/P/24/002/KBF, tom II, s.89.

19_ Informacja o wynikach kontroli „Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych” nr LLU.430.001.2024, Nr ewid. 84/2024/P/23/068/LLU, lipiec 2024 r.

20_ Główne założenia reformy, <https://www.podatki.gov.pl/clo/reforma-celna/>.

**Dopuszczalność zawieszenia
postępowania karnego skarbowego
ze względu na toczące się**

postępowanie podatkowe



***Never ending story czyli słów kilka
o dopuszczalności zawieszenia postępowania
karnego skarbowego ze względu na toczące się
postępowanie podatkowe.***

ANNA KARCZEWSKA

Przyczynkiem do napisania niniejszego artykułu stał się opublikowany w dniu 28 marca br. na stronie Rządowego Centrum Legislacji projekt ustawy - o zmianie ustawy *Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*¹. Jedną z zaproponowanych w nim zmian jest doprecyzowanie treści art. 70 § 6 pkt 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*² poprzez ograniczenie przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego do enumeratywnie wymienionych przestępstw skarbowych³. Przez ostatnie lata art. 70 § 6 pkt 1 *Ordynacji podatkowej* był przedmiotem miazdzącej wręcz krytyki doktryny oraz przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych, które inspirowane także rozważaniami Trybunału Konstytucyjnego⁴ próbowały treść tego przepisu doprecyzować czy wręcz zmodyfikować. Negatywny stosunek do praktyki organów podatkowych uwidacznia się szczególnie w sytuacji łącznego stosowania art. 70 § 6 pkt 1 *Ordynacji podatkowej* i art. 114a *Kodeksu karnego skarbowego*. Kombinacja taka w sposób prosty statuuje bowiem sytuację równoczesnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, stanowiąc swoistego rodzaju pułapkę zastawioną na podatnika. W praktyce wcale nie jest rzadkością instrumentalne wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko po

to, aby doprowadzić do jego zawieszenia, a tym samym przedłużenia czasu na przeprowadzenie i zakończenie postępowania podatkowego. Na problem ten wielokrotnie wskazywały sądy administracyjne, przykładowo w wyroku z 11 grudnia 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podniósł, że narusza zasadę zaufania z art. 121 § 1 *Ordynacji podatkowej* działanie organu podatkowego, który posługuje się w sposób czysto instrumentalny, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i utrzymuje w ten sposób stan wymagalności zobowiązania przez ponad 4 lata, nie podejmując w tym czasie w postępowaniu karnoskarbowym żadnych czynności (...). W takim przypadku należy uznać, że skutek w postaci zwieszenia biegu terminu przedawnienia nie wystąpił, a decyzje organów obu instancji zostały wydane w warunkach przedawnienia⁵. Za drastyczne i ewidentnie naruszające wzorce, takie jak zasada zaufania do państwa czy zasada szybkości, o których mowa w *Ordynacji podatkowej*, uznał Naczelny Sąd Administracyjny⁶ działania organu podatkowego w sprawie, w której organ dysponując przez ponad pięć lat wystarczającym do rozstrzygnięcia sprawy materiałem dowodowym, zdecydował, tuż przed okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, wszcząć postępowanie podatkowe, a następnie karnoskarbowe. W doktrynie i orzecznictwie pojawiały się (i pojawiają nadal) liczne zastrzeżenia, między innymi co do konstytucyjności wskaziwanych regulacji, a nawet postulaty całkowitego usunięcia powyższych

norm z systemu prawa nie tylko względu na naruszenia wskazanych zasad, ale także zasadnicze trudności interpretacyjne związane z ich łącznym stosowaniem. Dotyczą one chociażby momentu wszczęcia postępowania karnoskarbowego i wywołanego tym faktem skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. Trybunał Konstytucyjny⁷ przesądził o skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, nawet gdy postępowanie podatkowe znajduje się w fazie *in rem*, a nie *in personam*. Zdaniem przedstawicieli doktryny powyższy wyrok jest prawnie wadliwy i legitymizuje instrumentalne stosowanie omawianych regulacji. Jak wskazuje H. Dzwonkowski, przechodzi on bowiem do porządku nad zagadnieniem relacji między prawem podatkowym a prawem karnym skarbowym. Uznaje bowiem wbrew logice tej relacji, że właściwym jest wszczynanie postępowania karnego skarbowego, gdy postępowanie podatkowe nie dało jeszcze żadnego wyniku, gdy nie wiadomo jeszcze, czy w ogóle istnieje obowiązek podatkowy podatnika, przeciwko któremu toczy się postępowanie karne⁸. W aktualnej praktyce orzeczniczej widoczna jest już tendencja do analizy przez sąd okoliczności świadczących o (nie) instrumentalnym wszczęciu przez organ postępowania karnoskarbowego. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 lutego 2025 r.⁹ zwrócił uwagę na fakt, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło już po zakończeniu kontroli podatkowej i zebraniu odpowiedniego materia-

łu dowodowego dającego podstawy do przedstawienia stronie zarzutów, a tym samym przeszło z fazy *in rem* w fazę *in personam*. Tym samym zasadniczo wyklucza to możliwość przypisania mu cechy instrumentalności. Możliwość dokonywania

ga zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewyko-

dawcy. Jego wolą zatem, po upływie określonego w ustawie czasu zobowiązania podatkowe (wraz z odsetkami za zwłokę) nawet jeśli nie zostały zapłacone, są wygaszane, zaś stosunek zobowiązaniowy między wierzyicielem podatkowym a podat-

Negatywny stosunek do praktyki organów podatkowych uwidacznia się szczególnie w sytuacji **łącznego stosowania** art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej i art. 114a Kodeksu karnego skarbowego.

przez sądy administracyjne kontroli zasadności wszczynania przez organy podatkowe postępowań karnoskarbowych została usankcjonowana przez Naczelną Sąd Administracyjny podjętą, w dniu 24 maja 2021 r., uchwałą w składzie siedmiu sędziów¹⁰. Sąd stwierdził, że ocena czy organ podatkowy wszczął postępowanie karne skarbowe w celu wywołania wyłącznie skutku w postaci wydłużenia postępowania podatkowego i nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności wydanej w tym zakresie decyzji. Wyjaśnienie kwestii, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie jest pozorne i nie służy jedynie wstrzymaniu biegu przedawnienia, powinno być odzwierciedlone w uzasadnieniu decyzji podatkowej.

W obecnym brzmieniu artykułu 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ule-

naniem tego zobowiązania. Warto wspomnieć, że omawiany przepis doprecyzowano dopiero w 2013 r. wspomnianym wcześniej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego,¹¹ który uznał, że zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skutkują tylko te postępowania karnoskarbowe, o których zawiadomiono podatnika, realizując tym samym wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Przedawnienie jest instytucją służącą przede wszystkim ochronie pewności obrotu prawnego, zgodnie z intencją ustawodawcy zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku¹². Jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r.¹³, decyzja, czy w ogóle wprowadzić do systemu prawa przedawnienie zobowiązań podatkowych, mieści się w szerokim marginesie swobody regulacji ustawo-

nikiem przestaje istnieć. W innym wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania¹⁴. Przedawnienie zobowiązania nie jest jednak prawem [podmiotowym] strony, zaś jednym z ustawowych obowiązków organów podatkowych jest podejmowanie przewidzianych prawem działań, w celu niedopuszczenia uniknięcia zapłaty podatku oraz odpowiedzialności poprzez przedawnienie karalności. Podejmowanie działań i egzekwowanie należności podatkowych przez organy podatkowe powinno zakończyć się jednak w ściśle określonych ramach czasowych, stanowiąc tym samym gwarancję dla podatnika, że po upływie określonego czasu przestaje być dłużnikiem państwa. Innymi słowy, instytucja ta, skoro została wprowadzona do

ustawy jako wyjątek od zasady konstytucyjnej wyrażonej w art. 84 Konstytucji, zgodnie z którą płacenie podatków jest powinnością jednostki wobec państwa – nie może być pozorna. Okoliczności kształtujące ustawowe terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego powinny uwzględniać zarówno, sytuację i zachowania podatników jak i realne możliwości organów egzekwujących należności publiczno-prawne. Racjonalnie działający ustawodawca, który wprowadza do ustawy pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, z pewnością powyższe okoliczności przeanalizował i uwzględnił. Na uregulowania te nakładają się przepisy Kodeksu karnego skarbowego¹⁵, zgodnie z którymi karalność czynów zabronionych co do zasady ustaje w dwójaki sposób, gdy upłynie okres przewidziany w ustawie – jest to 5 lub 10 lat od czasu popeł-

nia upłynął rok. W następstwie wszczęcia postępowania karnoskarbowego może zatem dojść do wydłużenia wynikającego z Ordynacji podatkowej 5- letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego o okres trwania tego postępowania. Zdaje się, że przedstawiony problem dostrzega ustawodawca, bowiem zaproponowana treść projektowanego art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej przewiduje zawężenie jego stosowania i rezygnację z przesłanki nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w związku ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego w stosunku do wszystkich wykroczeń skarbowych oraz do tych przestępstw skarbowych, w których uszczuplona bądź narażona na uszczuplenie należność publiczno-prawna jest kwotą o małej wartości. Zgodnie z art. 53 § 14 k.k.s mała war-

wysokość będzie się zmieniać, w 2025 r. wynosi 933 200 zł. Wobec przestępstw o wyższej wartości nadal stosowana będzie dotychczasowa zasada, jeśli mieszczą się one w katalogu przestępstw enumeratywnie wymienionych w projekcie zmian. Katalog ten obejmuje najczęściej występujące i penalizowane przestępstwa skarbowe, takie jak: nieujawnianie przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 § 1 k.k.s.), zatajenie działalności gospodarczej: tzw. firmanctwo (art. 55 § 1 k.k.s.), podanie nieprawdziwych danych podatkowych: tzw. oszustwo podatkowe (art. 56 § 1 k.k.s.), wystawianie nierzetelnych faktur bądź rachunków lub posługiwanie się takimi dokumentem (art. 62 § 1 k.k.s.), przestępstwa akcyzowe, w tym m.in. wydawanie i wprowadzanie wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego bez prawidłowego oznaczenia, import nieozna-

Kombinacja taka w sposób prosty statuuje bowiem sytuację równoczesnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, stanowiąc swoistego rodzaju **pułapkę zastawioną na podatnika.**

nienia przestępstwa skarbowego lub gdy dojdzie do przedawnienia należności publiczno-prawnej zgodnie z terminem określonym w Ordynacji podatkowej. W przypadku wykroczeń skarbowych karalność ustaje, jeżeli od czasu jego popełnie-

nia jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Z uwagi na fakt, że kwota ta jest uzależniona od wysokości minimalnego wynagrodzenia, corocznie jej

czonych wyrobów na terytorium kraju czy sprzedaż wyrobów akcyzowych bez oznaczenia ich znakami akcyzy (art. 63 § 1-5 k.k.s.; art. 63a § 1 k.k.s.), paserstwo wyrobami akcyzowymi (art. 65 § 1 k.k.s.), niewłaściwe użycie wyrobów akcyzowych (art.

73a § 1 k.k.s.), niedokonanie pomiarów zgodnie z ustawą o podatku od wydobywania niektórych kopalin (art. 75a § 1 i 2 k.k.s.), bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 § 1 k.k.s.), podanie fałszywych danych lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy

możliwałoby odzyskanie należności publicznoprawnych w sytuacjach, w których postępowanie jest długotrwałe, skomplikowane i analiza materiału dowodnego uzasadnia wydłużenie terminów. Mając na uwadze imperatyw, by prawo nie

wcześniej obowiązujących regulacji kodeksowych ograniczających możliwość zawieszenia postępowania w oczekiwaniu na prejudykat tylko do sytuacji wyjątkowych, dał organom większą swobodę uznaniowego zawieszania postępowań karnych

Wyjaśnienie kwestii, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego **nie jest pozorne** i nie służy jedynie wstrzymaniu biegu przedawnienia, powinno być odzwierciedlone w uzasadnieniu decyzji podatkowej.

w celu uzyskania zwrotu wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym lub budową pierwszego własnego mieszkania (art. 76a § 1 oraz art. 76b § 1 k.k.s.), zaniechanie wpłaty pobranego podatku przez płatnika lub inkasenta (art. 77 § 1 k.k.s.) oraz naruszenie procedury podatkowej przez płatnika (art. 78 § 1 k.k.s.). W materiałach legislacyjnych wyrażono pogląd, że ograniczenie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko do przypadków wszczęcia postępowań w sprawach zawartych w zamkniętym katalogu, a dotyczących jedynie najpoważniejszych przestępstw skarbowych, zminimalizuje ryzyko zarzutu instrumentalnego wszczęcia postępowań karnoskarbowych. Ustawodawca uznał równocześnie, że całkowite uchylenie przepisu z systemu prawnego, postulowane w doktrynie od wielu lat, byłoby działaniem na szkodę budżetu państwa, jak i interesów finansowych Unii Europejskiej, gdyż unie-

chroniło tych, którzy poprzez bezprawne działania uchylają się od obowiązku zapłaty podatku, proponowany kierunek zmian należy ocenić jako prawidłowy. Tym bardziej, że w praktyce organów podatkowych realnie pojawia się konieczność zawieszenia postępowania karnego skarbowego, zwłaszcza w sprawach skomplikowanych czy też dotyczących znacznych kwot uszczupień podatkowych. Omawiany przepis kojarzony jest z art. 114a k.k.s. Obowiązujący od dnia 30 lipca 2010 r.¹⁶, pozwala na fakultatywne zawieszenie postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, celnymi lub sądami administracyjnymi. Zawieszone postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Przepis ten, w przeciwieństwie do

skarbowych. W materiałach legislacyjnych znajdziemy uzasadnienie dla wprowadzonego art. 114a k.k.s.: *w niektórych sprawach konieczne jest zawieszenie postępowań przygotowawczych (...) w szczególności z uwagi na wysoką kwotę uszczuplenia podatkowego czy też skomplikowany charakter ujawnionych naruszeń podatkowych (...)*¹⁷. Cele i zamierzenia ustawodawcy nie znalazły jednak odzwierciedlenia w literalnym brzmieniu przepisu, stąd można mieć wątpliwości, czy ostateczna normatywna treść przepisu faktycznie oddaje intencje ustawodawcy towarzyszące wprowadzeniu art. 114a do k.k.s. W praktyce podnoszona jest argumentacja, iż organy podatkowe traktują art. 114a k.k.s. jako wygodne narzędzie wydłużania prowadzonych przez siebie postępowań czy też egzekucji zobowiązań podatkowych, stanowiąc dodatkową przesłankę zawieszenia postępowania wobec przesłanek określonych w Kodeksie postępowania karnego. Jedną z przyczyn jest niewątpliwie brak dookreślenia

zwrotu „istotnych utrudnień w prowadzeniu postępowania”, co prowadzi do szerokiej i nieskrępowanej jego interpretacji i subsumpcji w tych sytuacjach, w których organ zmuszony jest do wykonania jakichkolwiek czynności procesowych. To niewłaściwe podejście. Fakultatywność nie oznacza bowiem dowolności w podejmowaniu przez organ podatkowy decyzji o zawieszeniu postępowania, lecz uzależniona jest od istnienia określonych przesłanek, jak również względów celowości takiego działania. Aby możliwe było zawieszenie postępowania karnego skarbowego, koniecznym jest przynajmniej dokonanie niezbędnych czynności dowodowych nakierowanych na ustalenie stanu faktycznego. Jak słusznie zauważa T. Dudek, zawieszenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a k.k.s. winno być poprzedzone (co najmniej) ustaleniem, czy prowadzenie postępowania jest „w istotny

przez organ podatkowy¹⁸. Równolegle należałoby ustalić, czy postępowanie przed organami podatkowymi i postępowanie karne skarbowe są ze sobą bezpośrednio skorelowane i dotyczą tych samych zdarzeń faktycznych, choć niekoniecznie osób. Specyfiką postępowania karnego skarbowego jest bowiem to, że podatnikiem może być inny podmiot niż sprawca czynu zabronionego. Nie powinno pomijać się także kontekstu celowościowego, jaki towarzyszył wprowadzeniu art. 114a k.k.s. w obecnym brzmieniu do systemu prawnego. Jak wskazano wyżej, uzasadnienie do zmian ustawowych odwołuje się do spraw związanych z wysoką kwotą uszczuplenia podatkowego czy też skomplikowanym charakterem ujawnionych naruszeń podatkowych.

Podstawowym zarzutem adresowanym wobec artykułu 114a k.k.s. jest to, że stoi on w sprzeczności z zasadą samodzielności jurysdyk-

i prawne, a także nie jest związany rozstrzygnięciami innych sądów lub organów¹⁹. Istnieją wyjątki od tej zasady, jednym z nich jest wyrażony w art. 8 § 2 przepis, na podstawie którego prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są dla sądu karnego wiążące (prejudycjalne). Nie ma jednak pełnej zgodności co do tego, czy decyzje administracyjne i jakie (konstytutywne, deklaratoryjne) wpisują się w definicję „wiążącego prejudykatu”. Niezależnie od grupy poglądów rozstrzygających omawiane zagadnienia za słuszne należy uznać stwierdzenie, iż postępowanie podatkowe jest pierwotnym w stosunku do postępowania karnego skarbowego, stanowiąc niejako jego podstawę²⁰. Generalnie sąd orzekając w postępowaniu karnym, powinien uwzględnić ustalenia organów podatkowych odnoszące się do wymiaru zobowiązania podatkowego, nie oznacza to jednak, że

Okoliczności kształtujące ustawowe terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego **powinny uwzględniać zarówno sytuację i zachowania podatników, jak i realne możliwości organów egzekwujących należności publicznoprawne.**

sposób utrudnione”, co oznacza identyfikację, w szczególności, znamion przedmiotowych deliktu skarbowego, innymi słowy dokonania oceny, czy faktyczna i prawna zawiałość konkretnej sprawy wymaga uprzedniego jej rozstrzygnięcia

cyjnej sądu wynikającej z art. 8 § 1 k.p.k. Zasada samodzielności jurysdykcyjnej jest konsekwencją i jednocześnie uzupełnieniem zasady swobodnej oceny dowodów i stanowi, że sąd rozstrzyga samodzielnie, niezależnie zagadnienia faktyczne

nie może samodzielnie, dokonać czynności bądź obliczeń wysokości należności publicznoprawnej. Sąd karny posiada kognicję do tego, aby samodzielnie określać rozmiar uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publiczno-

prawnej w celu określenia znamion czynu zabronionego i w konsekwencji wydania orzeczenia w ramach postępowania karnego skarbowego. Wyraźnie należy rozgraniczyć kompetencje organów podatkowych do wydania decyzji wymiarowej i w jej

prawidłowej wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej. Co więcej, z uwagi na specyfikę kodeksu karnego skarbowego, który posługuje się m.in. pojęciem małej, dużej czy wielkiej wartości, sąd często „tłumaczy” język decyzji wymia-

doktryny, jak i judykatury, stanowi nadużycie prawa. Rozwiązanie zawarte w treści art. 114a k.k.s. staje się narzędziem do unicestwienia instytucji przedawnienia zaległości podatkowej. Skoro bowiem można z taką łatwością wszcząć i zawiesić

Wydłużanie terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych przy **stosowaniu** **„kruczków” prawnych** to objaw słabości instytucjonalnej państwa.

ramach kalkulacji wysokości zobowiązania podatkowego od ustalania przez sąd karny, czy doszło, i w jakiej wysokości, do uszczuplenia należności podatkowej, a tym samym wyczerpania znamion czynów zabronionych. Jak słusznie zauważył J. Duży (...) *nie jest uprawnione postrzeganie decyzji podatkowej jako warunku dopuszczalności procesu w określonych kategoriach spraw, traktowanie jej jak wiążący sąd karny prejudykatu, a co za tym idzie rozciąganie wyjątków od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego na podatkowe decyzje wymiarowe*²¹. Dodanie artykułu 114a k.k.s. niewątpliwie wzmocniło pozycję decyzji podatkowej. Pojawiają się również postulaty uznania jej za prejudykat. Rzeczywiście pełni ona niezwykle istotną funkcję dowodową, zaś sąd dysponujący decyzją wymiarową wydaną przez organ podatkowy powinien wykorzystywać zawarte w niej ustalenia, co jednak nie oznacza, że jest nią związany i automatycznie każdorazowo zwolniony zostaje z konieczności dokonania obliczeń dla ustalenia

rowej na język kodeksowy, gdyż od tego uzależniona jest penalizacja czynu zabronionego. W ocenie autorki decyzja organu podatkowego niewątpliwie jest ważnym dowodem w sprawie, jednakże tak jak jej brak nie może być traktowany jako normatywna przesłanka niedopuszczalności procesu karnego, tak i jej wydanie nie może być prejudykatem, od którego uzależnia się możliwość jego prowadzenia.

Wydłużanie terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych, przy stosowaniu „kruczków” prawnych, to objaw słabości instytucjonalnej państwa. Często podnosi się, że w praktyce organy podatkowe instrumentalnie wykorzystują art. 114a k.k.s., wystarczy bowiem wszcząć postępowanie karnoskarbowe (nie posiadając żadnych materiałów dowodowych wskazujących na przesłankę istotnego utrudnienia jego prowadzenia), aby po jego zawieszeniu w zasadzie bezterminowo automatycznie zawiesić bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co w ocenie części

postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, to dyskusja o przedawnieniu w prawie podatkowym przestaje mieć sens.

Czy rozwiązaniem tego problemu jest – tak powszechnie podnoszony postulat – usunięcia art. 70 § 6 pkt. 1 Ordynacji podatkowej? Przede wszystkim zgodzić się należy, że terminy przedawnienia zaległości podatkowej nie mogą być – działaniami organu podatkowego, a więc zainteresowanej strony – zawieszane na nieokreślony, nieznany bliżej czas, zaś niewydolność aparatu państwowego usprawiedliwieniem bezrefleksyjnego wydłużania terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nieuzasadnione, a nazywając rzecz po imieniu, intencjonalnie niezasadne stosowanie danej normy (czy kombinacji norm Ordynacji podatkowej i k.k.s.) przez organy podatkowe, nie jest jednak automatycznym i bezdyskusyjnym powodem do jej usunięcia z systemu, jeśli w zamierzeniu ustawodawcy pełnić ma ona określoną społecznie

i prawnie ważną funkcję. Jeśli popełniono błąd przy sformułowaniu normy prawnej lub nie dopilnowano zgodnego z intencjami ustawodawcy jej stosowania, remedium jest jej poprawa. Tak też, w ocenie autorki, odczytywać należy proponowaną zmianę art. 70 § 6 ust. 1 Ordynacji podatkowej. Dyskutować rzecz jasna należy nad tym, czy przepisy Ordynacji podatkowej to w ogóle właściwe miejsce dla niwelowania niewłaściwych, nie oddających intencji ustawodawcy, skutków stosowania regulacji k.k.s., a także nad szczegółami proponowanych rozwiązań. Przykładowo można by rozważać, dlaczego proponuje się normy, które mają dotyczyć wybranych grup podmiotów (czy to nie narusza zasady powszechności?), jednak należy pamiętać o tym, że podstawową cechą systemu podatkowego jest cel fiskalny, taki też cel mają przepisy kodeksu karnego skarbowego. Ograniczenie ich stosowania tylko

do określonego rodzaju przestępstw skarbowych wynika i wpisuje się w system karania zakorzeniony od lat w przepisach kodeksu karnego skarbowego, który penalizację uzależnia właśnie od wartości czynu zabronionego.

Końcowo stwierdzić należy, że wzajemne powiązania między postępowaniem podatkowym a postępowaniem karnym skarbowym zawsze będą budzić różnego rodzaju wątpliwości, w tym interpretacyjne. Jest to naturalną konsekwencją funkcjonowania dwóch różnych postępowań na gruncie dwóch różnych, autonomicznych ustaw. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że w niniejszym artykule nie wskazano oczywiście wszystkich istotnych zmian, jakie są przewidziane w nowelizacji ordynacji podatkowej. Każda z nich powinna bowiem zostać poddana odrębnej analizie. Warto jednakże w kontekście niniejszej publikacji chociażby nadmie-

nić, że jedną z propozycji zmian jest usunięcie art. 40 § 2 kks, co z jednej strony wydaje się być zmianą niekorzystną dla podatników, z drugiej zaś w opinii autorki trudno jej odmówić uzasadnienia. Skoro bowiem istnieje niezależność postępowania karnego skarbowego i podatkowego, jak i samodzielność odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej, to konsekwentnie usunięcie powiązań obu procedur przez uchylenie art. 44 § 2 kks zdaje się być logiczne. Jest to jednak zagadnienie poważniejsze, które w ocenie autorki wymaga głębszej dyskusji i refleksji. ➤



ANNA KARCZEWSKA,
DORADCA PODATKOWY

1_Rządowe Centrum Legislacji, Projekt ustawy z dnia 26 marca 2025 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119151#13119151> (dostęp 07.04.2025).

2_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111) (dalej „Ordynacja podatkowa”).

3_Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.) (dalej „k.k.s.”).

4_Przed Trybunałem Konstytucyjnym zawisły dwie sprawy, które oczekują na rozstrzygnięcie, sygn. akt K 31/14 oraz SK 50/20.

5_Wyrok WSA w Warszawie z 11 grudnia 2017 r., III Sa/Wa3823/16.

6_Wyrok NSA z 17 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 974/14.

7_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r.; sygn. akt P 30/11.

8_H. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa, Komentarz rok, 2016, s. 186.

9_Wyrok NSA z 13 lutego 2025 r., sygn. I FSK 1758/21.

10_Uchwała NSA z 24 maja 2021 r., sygn. akt. I FPS 1/21.

11_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

12_Art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

13_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK-A 2011, nr 5, poz. 43.

14_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11.

15_Art. 44 § 2 k.k.s.

16_Art. 114a został wprowadzony ustawą z dnia 25.06.2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858).

17_Uzasadnienie do ustawy z dnia 25.06.2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw, druk sejmowy 1852, s. 41 – 42.

18_T. Dudek, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na pre-judikat, s.103.

19_Współcześnie nie funkcjonują systemy prawne, w których samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w ogóle nie byłaby ograniczona.

20_T. Dudek, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na pre-judikat, s. 94.

21_T. Duży, Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku, s. 16.

Jak dokumentować sprzedaż, aby nie wpaść w kłopoty?



Prowadzenie działalności gospodarczej wiąże się z ciągłym generowaniem dokumentów. Mogą one dotyczyć różnych sfer aktywności, zarówno tej wewnątrz organizacji, jak i na zewnątrz związanej z zawieranymi umowami czy kontaktem z urzędami. Powtarzalność tych czynności sprawia, że są wykonywane najczęściej automatycznie. Niemniej nie można zapominać, że błędy w dokumentacji mogą prowadzić do negatywnych konsekwencji.

BARTOSZ PRZYBYSZ

Naruszenie procedury

Prawidłowe dokumentowanie transakcji gospodarczych ma istotne znaczenie dla budżetu państwa, jak i dla zachowania uczciwej konkurencji między przedsiębiorcami. Stąd też wartości te są szczególnie chronione przez przepisy prawa. Podstawowym dokumentem podatkowym jest faktura, ale nie można zapominać również o rachunkach, paragonach czy dowodach wewnętrznych. Na podstawie art. 62 KKS¹ do odpowiedzialności karnoskarbowej może zostać pociągnięta osoba, która:

- 1) nie wystawia bądź odmawia wydania faktury lub rachunku;
- 2) wystawia fakturę bądź rachunek w sposób wadliwy lub nierzetelny, w tym posługuje się nim;
- 3) nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury albo rachunku bądź dowodu zakupu towaru;
- 4) dokonuje sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wydaje paragonu fiskalnego stwierdzającego dokonanie sprzedaży.

Wszystkie te delikty karnoskarbowe popełniane są w związku z realizacją obowiązków dokumentowania zdarzeń gospodarczych (charakter bezskutkowy). W przedmiocie faktur i rachunków należy wskazać, że zasady ich wystawiania, wydawania oraz posługiwania się nimi regulują odpowiednio przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz ordynacji podatkowej. Natomiast w zakresie zasad ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących trzeba zająć się przepisami ustawy podatku od towarów i usług oraz aktów wykonawczych.

Między innymi za wystawianie nierzetelnych, wadliwych lub podrobionych dowodów księgowych może grozić odpowiedzialność karnoskarbową lub nawet karna.

Niewystawianie dokumentów

Zgodnie z art. 62 § 1. KKS: Kto wbrew obowiązкови nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych. Sprawcą tego przestępstwa (wykroczenia) może być jedynie podmiot obowiązany do wystawienia wskazanego dokumentu za wykonane świadczenie. Aby móc ocenić, czy doszło do popełnienia czynu zabronionego w świetle przytoczonego przepisu, w pierwszej kolejności trzeba ustalić, kiedy powstaje obowiązek wystawienia faktury lub rachunku.

Co do zasady, transakcje między przedsiębiorcami (podatnikami) powinny być udokumentowane fakturą. Podatnik, zgodnie z ogólną regułą, powinien wystawić fakturę nie później niż do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wyświadczono usługę, dokonano dostawy czy też otrzymano całość lub część zapłaty (art. 106i ustawy o VAT²).

PRZYKŁAD 1

Betonex sp. z o.o. sprzedała 10 lutego 2025 r. firmie Budmex sp. z o.o. 10 palet z cementem. W związku z dokonaną transakcją Betonex powinien wystawić firmie Budmex fakturę dokumentującą sprzedaż do 15 marca 2025 r.

Należy zwrócić uwagę, że przepisy przewidują też czynności, które trzeba udokumentować fakturą tylko w sytuacji, kiedy zażąda tego nabywca. Dokładnie będą to czynności dokonane przez podatnika na rzecz:

- a) osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (tzw. konsumenci);
- b) podatników VAT zwolnionych ze względu na wartość sprzedaży (art. 113 ustawy o VAT);
- c) podatników VAT zwolnionych ze względu na wykonywane czynności (art. 43 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 106b ust. 3 ustawy o VAT nabywca może wyrazić takie żądanie w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty (zasada ta nie odnosi się do rolników ryczałtowych).

Jeśli nabywca rachunku lub faktury nie odbiera, pomimo iż sprzedawca mu to umożliwił, to znamiona czynu z art. 62 § 1 KKS nie zostaną spełnione.

PRZYKŁAD 2

Jan Kowalski zakupił 31 stycznia 2025 r. w sklepie budowlanym Budhaus sp. z o.o. materiały potrzebne do wykończenia mieszkania. Po spotkaniu z zaprzyjaźnionym prawnikiem p. Jan zwrócił się 5 maja 2025 r. do sklepu z prośbą wystawienia faktury, aby móc udokumentować wydatki przy potencjalnej sprzedaży nieruchomości. Niestety sprzedawca odmówił wystawienia dokumentu. W tym wypadku nie popełniono czynu zabronionego, gdyż żądanie nabywcy zostało złożone po terminie, tj. po 30 kwietnia 2025 r.

Z kolei, jeśli kupujący zmieści się w powyższym terminie, to stosownie do treści art. 106i ust. 6 ustawy o VAT przedsiębiorca powinien w takim wypadku wystawić fakturę w następujących terminach:

- nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę – pod warunkiem, że żądanie zgłoszono do końca miesiąca, w którym miała miejsce sprzedaż;
- nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania – pod warunkiem, że żądanie zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa powyżej.

PRZYKŁAD 3

Adam Kowal w sklepie RTV-AGD sp. z o.o. kupił 5 stycznia 2025 r. ekspres do kawy. Pracodawca p. Adama w ramach systemu kafeteryjnego zobowiązał się do zwrotu części kwot związanych z zakupem sprzętu kuchennego pod warunkiem udokumentowania nabycia fakturą. W związku z tym p. Adam zwrócił się 3 kwietnia 2025 r. do RTV-AGD sp. z o.o. z prośbą o wystawienie faktury. Sprzedawca powinien do 18 kwietnia 2025 r. wystawić fakturę, aby uniknąć potencjalnej odpowiedzialności karnoskarbowej.

W przypadku podatników, którzy nie są zobowiązani do udokumentowania transakcji fakturą, może powstać obowiązek wystawienia rachunku potwierdzającego dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi (art. 87 § 1. OrdPU³). Obowiązek ten nie dotyczy jednak każdego, gdyż w art. 87 § 2. OrdPU wymieniono podmioty zwolnione z tego obowiązku.

W wypadku rachunku podatek zgodnie z art. 87 § 3. OrdPU powinien wystawić go:

- a) jeżeli żądanie zostało zgłoszone przed sprzedażą – nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru;
- b) jeżeli żądanie zostało zgłoszone po sprzedaży – w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania.

PRZYKŁAD 4

Marcin Kwiek w ramach tzw. działalności nierejestrowanej prowadzi korepetycje z języka angielskiego. Po zakończeniu zajęć w dniu 20 lutego 2025 r. jeden z uczniów poprosił go o wystawienie dokumentu potwierdzającego zakup lekcji. Pan Marcin do 27 lutego 2025 r. powinien wystawić rachunek dla ucznia. Niewykonanie tej czynności w terminie może grozić odpowiedzialnością karnoskarbową.

Należy jednak pamiętać, że podatnik nie będzie miał obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 87 § 4. OrdPU).

Trzeba zwrócić też uwagę, że osoba zobowiązana do wystawienia rachunku bądź faktury nie ma możliwości zmuszenia nabywcy do ich odebrania. W związku z tym wystawienie należy rozumieć jako pozostawienie dokumentu do dyspozycji kupującego w taki sposób, aby mógł być przez niego odebrany. Tym samym, jeśli nabywca rachunku lub faktury nie odbiera, pomimo iż sprzedawca mu to umożliwił, to znamiona czynu z art. 62 § 1 KKS nie zostaną spełnione. Wypełni je dopiero odmowa wydania faktury lub rachunku mimo wyraźnego żądania kupującego.

PRZYKŁAD 5

Fabryka czystości sp. k. umówiła się ze swoim kontrahentem Central tower sp. z o.o., że faktury za usługi sprzątnia będą przysyłane drogą elektroniczną na maila. Usługodawca wystawił fakturę w terminie, jednak dokument nie dotarł do nabywcy, gdyż podany adres e-mail okazał się błędny. W takim wypadku Fabryka czystości nie powinna popełnić przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, pomimo że faktura ostatecznie nie dotarła do Central tower – dokument został udostępniony w sposób wskazany przez nabywcę.

Błędne udokumentowanie

Kryminalizowane w art. 62 § 1. KKS jest jeszcze zachowanie polegające na wystawieniu w sposób wadliwy faktury lub rachunku. Za wadliwe wystawienie tych dokumentów można uznać niedochowanie wymogów z przepisów, w których wskazano obligatoryjne elementy.

W zakresie faktury będą to m.in. numer, data jej wystawienia, wartość sprzedaży netto, stawka podatku czy kwota należności ogółem (art. 106e ustawy o VAT). Jeżeli faktura nie zawiera wymaganych przez ustawę danych, trzeba uznać, że została wadliwie wystawiona, co może prowadzić do odpowiedzialności karnoskarbowej.

Natomiast w zakresie podstawowych elementów rachunku, na podstawie art. 87 § 5. OrdPU, zostało wydane rozporządzenie wykonawcze⁴. Zgodnie § 14. rozporządzenia rachunek powinien zawierać:

- 1)** imiona i nazwiska (nazwę albo firmę) oraz adresy sprzedawcy i kupującego bądź wykonawcy i odbiorcy usługi;
- 2)** datę wystawienia i numer kolejny rachunku;
- 3)** określenie rodzaju i ilości towarów lub wykonanych usług oraz ich ceny jednostkowe;

- 4)** ogólną sumę należności wyrażoną liczbowo i słownie.

PRZYKŁAD 6

Łukasz Wolan dokonał sprzedaży itemów w grze przeglądarkowej. Nabywca poprosił o wystawienie rachunku, gdyż zakup dotyczył prowadzonej przez niego działalności w zakresie sprzedaży wirtualnych przedmiotów. Pan Łukasz w wystawionym dokumencie posłużył się nazwą użytkownika (nickiem), zamiast imieniem i nazwiskiem. W tym wypadku rachunek został wadliwie wystawiony, co wypełnia znamiona czynu zabronionego.

Kolejno zgodnie z art. 62 § 2–2a. KKS:

- 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 od roku, albo obu tym karom łącznie.
- 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.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że nierzetelność dokumentu jest pojęciem zakresowo węższym od wadliwości. W związku z tym każda nierzetelność będzie wadliwością, ale nie każda wadliwość jest nierzetelnością. W uproszczeniu faktura lub rachunek nierzetelny to dokument niezgodny z prawdą, tzn. nie odzwierciedla on rzeczywistości. Tym samym, nierzetelnością nie będzie zastosowanie niewłaściwych stawek podatku bądź nieuprawnione zastosowanie zwolnienia. W takim wypadku stanowi to tylko błąd co do prawa, a nie co do faktów.

Czyn ten może być popełniony w dwóch formach sprawczych, tj. „wystawianie” oraz „posługiwanie się”. Co istotne, „posługiwać się” fakturą lub rachunkiem nierzetelnym może nie tylko jej wystawca. Zatem w tej formie sprawczej przestępstwo (wykroczenie) może popełnić każdy (charakter powszechny). Oczywiście, osoba ta powinna mieć świadomość, że otrzymany dokument nie odzwierciedla faktycznej dostawy towaru lub usługi.

PRZYKŁAD 7

Adam Kowal prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. W celu zoptymalizowania rozliczeń podatkowo-składkowych przyjął faktury od zaprzyjaźnionych firm na usługi doradztwa biznesowego. Pan Adam uwzględnił te dokumenty w swoim rozliczeniu podatkowym, pomimo że czynności te nie zostały wykonane. W tym wypadku Adam Kowal posłużył się nierzetelną fakturą.

W praktyce popełnienie tego przestępstwa (wykroczenia) będzie wiązało się z regulacjami dotyczącymi wystawienia tzw. pustej faktury (art. 108 ust. 1 ustawy o VAT). W takim wypadku wystawca dokumentu na czynność, która nie miała miejsca w rzeczywistości, musi zapłacić podatek należny w nim wykazany. Z drugiej strony odbiorca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury. Nieistotne z perspektywy potencjalnej odpowiedzialności karnoskarbowej jest to, czy wystawca zapłaci podatek wynikający z takiego dokumentu, a nabywca z faktury tej nie odliczy podatku.

PRZYKŁAD 8

Wobec Betonex sp. z o.o. i Budmex sp. z o.o. została wszczęta kontrola w związku z fakturami na dostawę materiałów budowlanych, która w rzeczywistości nie miała miejsca. Spółki zgodziły się z wynikiem kontroli i na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT został zapłacony

Nieistotne z perspektywy potencjalnej odpowiedzialności karnoskarbowej jest to, czy wystawca zapłaci podatek wynikający z takiego dokumentu, a nabywca z faktury tej nie odliczy podatku.

podatek bez prawa do odliczenia. Hipotetycznie wystawca i odbiorca dokumentu mogą ponosić odpowiedzialność skarbową, pomimo że podatek został rozliczony zgodnie z przepisami, gdyż faktura nadal pozostaje nierzetelna.

Z praktycznego punktu widzenia trzeba zwrócić uwagę na to, że odbiorca faktury w polskim systemie prawa ma niezwykle skromne możliwości sprawdzenia tego, czy wystawca takiego dokumentu jest rzeczywistym dostawcą towaru lub usługi. Nabywca w tym wypadku może dokonać jedynie ustalenia:

- czy wystawca jest podmiotem zarejestrowanym jako przedsiębiorca (wpis do KRS albo w CEIDG);
- czy jest on czynnym podatnikiem VAT (tzw. biała lista, dostępna na witrynie Ministerstwa Finansów).

Natomiast odbiorca nie posiada narzędzi do sprawdzenia tego, czy wystawca składa deklaracje podatkowe i regularnie płaci podatki z nich wynikające. W tym wypadku na przeszkodzie stoją regulacje odnoszące się do tajemnicy skarbowej (art. 293 OrdPU). W prowadzonych postępowaniach organy powinny brać pod uwagę to, że odbiorcy często nie mają możliwości weryfikacji tego, czy ten kto wystawił fakturę, rzeczywiście jest faktycznym sprzedawcą.

PRZYKŁAD 9

Jan Kowalski prowadzi firmę produkcyjną. W celu zwiększenia produkcji zlecił firmie Budhaus sp. z o.o. budowę hali magazynowej. Spółka za wykonane prace wystawiła fakturę, z której p. Jan odliczył VAT i rozliczył koszty uzyskania przychodu. W późniejszym czasie okazało się, że Spółka nie odprowadzała podatków, nie zatrudniała żadnych pracowników oraz nie zakupiła materiałów potrzebnych do przeprowadzenia prac. Nie ulega wątpliwości, że podmiot, który wystawił fakturę, nie mógł w rzeczywistości wykonać tych prac. Niemniej mężczyzna nie był tego świadomy (w końcu zlecona budowa została zakończona). Tym samym Jan Kowalski nie powinien ponieść odpowiedzialności karnoskarbowej.

Ustawodawca z dniem 1 stycznia 2017 r. wprowadził uprzywilejowany typ powyższego przestępstwa (wykroczenia skarbowego). Warunkiem jest to, aby kwota podatku wynikająca z faktur lub rachunków była małej wartości. Zgodnie z art. 53 § 14. KK: *Małą wartością jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Od 1 stycznia 2025 r. jest to kwota 933.200 zł. W tym przypadku w grę wchodzi sankcja alternatywno-kumulatywna kary*

grzywny do 720 stawek dziennych i kary pozbawienia wolności od 5 dni do 5 lat.

Nieprzechowywanie dokumentów

Zgodnie z art. 62 § 3. KKS: *Karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew obowiązкови nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku, bądź dowodu zakupu towarów. Sprawcą opisanego przestępstwa (wykroczenia) może być tylko podmiot zobowiązany do przechowywania wystawionych lub otrzymanych faktur, rachunków lub dowodów zakupu towarów. Przy czym za dowód zakupu należy uznać każdy inny dokument, który nie jest ani fakturą, ani rachunkiem, np. dowód wewnętrzny. W praktyce obowiązek przechowywania tych dokumentów rozciąga się do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 88 OrdPU i art. 112 ustawy o VAT).*

Zasadą jest, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1. OrdPU). Należy przy tym dostrzec, że w tym przypadku mamy

do czynienia z tzw. czynem trwałym. Momentem jego popełnienia jest dzień wystawienia lub otrzymania dokumentu, a datą końcową będzie upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

PRZYKŁAD 10

Jan Kowal podczas przeglądu dokumentacji księgowej prowadzonego przedsiębiorstwa dostrzegł, że brakuje faktur sprzedażowych z 2018 i 2019 roku. Brak przechowywania dokumentów z 2018 r. nie będzie stanowił czynu zabronionego, gdyż ten okres rozliczeniowy uległ już przedawnieniu (31.12.2024 r.). Natomiast braki w dokumentacji za 2019 r. mogą stanowić jeszcze podstawę do odpowiedzialności karnoskarbowej.

Warto też zaznaczyć, że w niektórych przypadkach czas przechowywania dokumentów może być zdecydowanie dłuższy niż 5 lat. Takim przypadkiem są m.in. dokumenty dotyczące ustalenia wartości początkowej środka trwałego, od której dokonywane są odpisy amortyzacyjne. W tym wypadku dokumentacja ta powinna być przechowywana do momentu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za rok, w którym zakończono amortyzację tego środka trwałego. Konieczne jest to, aby móc zweryfikować wysokość kosztów uzyskania przychodu w danym roku podatkowym, a tym samym wysokość zobowiązania podatkowego za ten rok.

PRZYKŁAD 11

Drutex sp. z o.o. w grudniu 2019 roku zakończyła budowę hali magazynowej i wprowadziła budynek do ewidencji środków trwałych. Hala amortyzowana jest według podstawowej 2,5-proc. stawki. Zatem ostatni odpis amortyzacyjny zostanie dokonany w styczniu 2060 r. Rozliczenie za ten rok przedawni się z upływem 31 grudnia 2066 r. Hipotetycznie do tego dnia spółka powinna przechowywać dokumenty związane z budową (koszty wytworzenia), aby

uniknąć potencjalnej odpowiedzialności karnoskarbowej.

Niewydawanie paragonów

Zgodnie z art. 62 § 4. KKS: 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. Niniejsze przestępstwo (wykroczenie) skarbowe może popełnić podatnik, który posiada już kasę fiskalną. Jeżeli przedsiębiorca wbrew przepisom w ogóle nie używa kasy rejestrującej, wypełnia znamiona innego czynu zabronionego w postaci nieprowadzenia ksiąg (art. 60 § 1. KKS). Tym samym, przez dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy fiskalnej należy rozumieć taką sytuację, w której podatnik pomimo jej używania nie rejestruje poszczególnych sprzedaży.

Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 1 ustawy o VAT). Co do zasady przedsiębiorca, który posiada kasę fiskalną, ma obowiązek ewidencjonować każdą taką transakcję gospodarczą. Zatem fiskalizacja sprzedaży nie może odbywać się wybiórczo czy według mniemania podatnika.

PRZYKŁAD 12

Jan Kowal prowadzi stacjonarny sklep z częściami samochodowymi. Do sklepu przyszedł kolega przedsiębiorcy, aby kupić świece zapłonowe potrzebne do naprawy prywatnego samochodu. Chcąc zaproponować koledze niższą cenę, Pan Jan nie zaewidencjonował sprzedaży na kasie fiskalnej. W ten sposób popełnił przestępstwo (wykroczenie) skarbowe z art. 62 § 4. KKS.

Dokumentem z kasy fiskalnej, który stwierdza dokonanie sprzedaży jest paragon wydrukowany przez kasę rejestrującą po zaewidencjonowaniu sprzedaży. Niewydanie wskazanego dokumentu sprowadza się do nieprzekazania go do dyspozycji nabywcy. Przepisy nie wskazują wprost, w jakim czasie paragon fiskalny musi być wydany kupującemu. Niemniej należy uznać, że wydanie powinno mieć miejsce niezwłocznie po dokonaniu transakcji (uwarunkowania konkretnego przypadku). Co istotne, kupujący nie ma obowiązku wzięcia paragonu, a tym samym obowiązek sprzedawcy powinien ograniczać się do umożliwienia odbioru tego dokumentu. Odmienna praktyka organów ścigania w tym przedmiocie nie zasługuje na aprobatę.

PRZYKŁAD 13

Adam Kowalski prowadzi salon fryzjerski. Po zakończeniu usługi Pan Adam przyjął płatność od klienta. Z racji tego, że klientowi bardzo się spieszyło, paragon został wydrukowany już po jego wyjściu. W tym przypadku Adam Kowalski nie powinien ponieść odpowiedzialności karnoskarbowej, gdyż nie był w stanie wydać klientowi wcześniej paragonu, a także w dorozumiany sposób klient zrezygnował z jego odbioru.

Zgodnie z art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny lub fakturę z każdej sprzedaży:

- a) w postaci papierowej lub
- b) za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przesyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony, w tym przy użyciu systemu teleinformatycznego Szefa KAS, pośredniczącego przy wydawaniu paragonów fiskalnych w postaci elektronicznej nabywcy, bez konieczności podawania jego danych osobowych.

Kary za popełnienie czynów opisanych w art. 62 KK mogą być różne – od zwykłego mandatu za wykroczenie do kary pozbawienia wolności.

Należy zaznaczyć, że możliwość wystawienia paragonu elektronicznego dotyczy wyłącznie kasy fiskalnej online i wirtualnej kasy online. Nie można wystawić e-paragonu za pomocą kasy rejestrującej z elektronicznym bądź papierowym zapisem kopii.

Kwestie związane z awarią kasy fiskalnej reguluje art. 111 ust. 3 ustawy o VAT. Zgodnie z jego treścią, jeżeli z przyczyn niezależnych od podatnika (np. brak zasilania) nie może być prowadzona ewidencja sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, podatek jest obowiązany ewidencjonować sprzedaż przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej. W przypadku, gdy ewidencjonowanie sprzedaży przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej jest niemożliwe, podatek nie może dokonywać sprzedaży.

PRZYKŁAD 14

Ewa Kurka prowadzi salon kosmetyczny. W trakcie dnia uległa awarii kasa fiskalna, a Pani Ewa nie posiadała kasy rezerwowej. Ze względu na napięty grafik kosmetyczka nadal obsługiwała klientki, przyjmując od nich płatności. Dokonaną sprzedaż zamierzała zaewidencjonować na drugi dzień po wizycie serwisanta. W tym wypadku Ewa Kurka popełniła przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. W zaistniałej sytuacji kobie-

ta powinna wstrzymać sprzedaż usług. Późniejsze wydrukowanie paragonów nie będzie miało tu znaczenia, gdyż dokument nie został wydany niezwłocznie po sprzedaży.

Trzeba pamiętać też o tym, że oprócz sankcji karnoskarbowej na podatnika, w związku z popełnionym czynem, może być nałożone dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zgodnie z art. 111 ust. 2 ustawy o VAT. W przypadku stwierdzenia, że podatek narusza obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.

Błędy mogą drogo kosztować

Odpowiedzialność za przedstawione czyny może być złagodzona.

Zgodnie z art. 62 § 5. KKS: W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Stosownie do art. 53 § 8. KKS, przez wypadek mniejszej wagi należy rozumieć 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 (w 2025 r. kwota ta wynosi 23.330 zł), 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 (w 2025 r. kwota ta wynosi 933.200 zł), czyni to z pobudek zaśługujących na uwzględnienie.

Nie można jednak tracić z pola widzenia zaostreżenia odpowiedzialności za nierzetelność faktur. Zgodnie z art. 37 § 1. pkt 1a KKS: Sąd stosuje nadzwyczajnie obostrzenie kary, jeżeli sprawca popełnia przestępstwo skarbo-

we określone w art. 62 § 2, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest dużej wartości. Z kolei w myśl art. 38 § 1. pkt 3 KKS: Stosując nadzwyczajne obostrzenie kary, sąd wymierza karę pozbawienia wolności przewidzianą za przypisane przestępstwo skarbowe w wysokości powyżej dolnej granicy ustawowego zagrożenia, nie niższej niż 1 miesiąc do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę, co nie wyłącza wymierzenia z takim samym obostrzeniem także kary grzywny grożącej za to przestępstwo obok kary pozbawienia wolności. Natomiast stosownie do art. 38 § 2. pkt 3 KKS: Stosując nadzwyczajne obostrzenie kary, sąd wymierza karę pozbawienia wolności w wysokości powyżej dolnej granicy ustawowego zagrożenia, nie niższej niż 3 miesiące do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego podwójnie, co nie wyłącza wymierzenia w wysokości do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę także kary grzywny grożącej za to przestępstwo, jeżeli sprawca popełnia ten czyn zabroniony określony w art. 62 § 2, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur stanowiących przedmiot czynu zabronionego jest wielkiej wartości. Nie ulega wątpliwości, że przestępstwo związane z nierzetelnością faktur zostało uznane przez ustawodawcę za najbardziej społecznie szkodliwy spośród wszystkich, jakie penalizuje kodeks karny skarbowy.

W sytuacji gdy kwota podatku wynikająca z faktur jest dużej wartości, czyli przekracza 500-krotność minimalnego wynagrodzenia (w 2025 r. kwota ta wynosi 2.330.000 zł), sprawca tego przestępstwa skarbowego podlega surowszej odpowiedzialności w warunkach obligatoryjnego nadzwyczajnego obostrzenia kary. W takim wypadku dolną granicą kary jest kara pozbawienia wolności powyżej dolnej granicy ustawowego zagrożenia, tj. 1 rok

i 1 dzień. Natomiast górna granica ustawowego zagrożenia zwiększa się o połowę, tj. 7 lat i 6 miesięcy. Ponadto istnieje jeszcze możliwość wymierzenia, obok kary pozbawienia wolności, także kary grzywny z takim samym obostrzeniem, co daje przedział od 11 do 1080 stawek dziennych.

Obligatoryjne nadzwyczajne obostrzenie kary wchodzi również w grę przy popełnieniu przestępstwa związanego z nierzetelnością faktur, jeżeli kwota podatku z nich wynikająca jest wielkiej wartości, czyli przekracza 1000-krotność minimalnego wynagrodzenia (w 2025 r. kwota ta wynosi 4.666.000 zł). W tym przypadku kara pozbawienia wolności w dolnym pułapie wynosi 1 rok i 1 dzień. W górnej granicy ustalona jest na poziomie 10 lat (podwójne ustawowe zagrożenie). Natomiast w zakresie grzywny widełki mieszczą się w przedziale od 10 do 1080 stawek dziennych. Występuje tu mały paradoks, gdyż dolne zagrożenie grzywną jest niższe niż w przypadku podstawowej reguły nadzwyczajnego obostrzenia kary. Przykład ten nie daje dobrego obrazu legislacji w tym obszarze.

Wbrew pozorom można uniknąć nadzwyczajnego obostrzenia kary. Zgodnie z art. 37 § 2a. KKS powyższych regulacji nie stosuje się, jeżeli wymagalna należność została w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

Końcowo należy odnotować, że w obu wypadkach nadzwyczajnego obostrzenia (z art. 37 § 1 pkt 1a oraz art. 38 § 2 pkt 3 KKS) przesłanką ich stosowania jest wyłącznie kwota podatku od towarów i usług. Tym samym kwoty innych zobowiązań publicznoprawnych nie powinny być brane pod uwagę, np. podatek dochodowy, podatek od nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych.

Podsumowując, kary za popełnienie czynów opisanych w art. 62 KK mogą być różne – od zwykłego mandatu za wykroczenie do kary pozbawienia wolności. Wszystko zależy od okoliczności danego przypadku, w szczególności kwoty narażenia na uszczuplenie należności budżetowych. Niezależnie od tego, warto zadbać o wprowadzenie właściwych procedur w firmie, aby uniknąć wskazanych sytuacji. ➤



BARTOSZ PRZYBYSZ,
DORADCA PODATKOWY

1_Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).

2_Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm.).

3_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111).

4_Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 703).

Tajemnica zawodowa

**doradcy podatkowego
w kodeksie karnym skarbowym**



*Zawód doradcy podatkowego zyskuje
na znaczeniu za sprawą stopnia skomplikowania
oraz dynamiki zmian przepisów podatkowych.*

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

Wstęp

Zapotrzebowanie na profesjonalną pomoc podatkową dostrzegalne jest nie tylko w samych postępowaniach podatkowych, ale także w poniekąd powiązanim postępowaniu karnym skarbowym. Choć w świetle obecnych przepisów doradcy podatkowi nie posiadają uprawnień obrończych na gruncie kodeksu karnego skarbowego, nie jest to rzadką praktyką wykonywania owego zawodu obok zawodu adwokata lub radcy prawnego, a także współpraca między osobami wykonującymi wymienione zawody. Omawiana profesja należy do zawodów zaufania publicznego. Owo zaufanie publiczne oparte jest m. in. o tajemnicę, którą objęte pozostają wszelkie fakty oraz informacje pozyskane w związku z wykonywaniem zawodu. Istotnym jest, iż obecne przepisy pozwalają na zwolnienie doradcy podatkowego z obowiązku dochowania tajemnicy na mocy odrębnych ustaw. Celem niniejszego artykułu jest przeprowadzenie rozważań w temacie zakresu obowiązywania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w postępowaniu karnym skarbowym, a także przesłanek zwolnienia z owej tajemnicy.

I. Istota tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego

Warunki wykonywania zawodu doradcy podatkowego unormowane zostały w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. Ustawowe umocowanie skutkuje kwa-

lifikacją doradztwa podatkowego jako zawodu zaufania publicznego w rozumieniu art. 17 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹. Zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy doradca podatkowy zobowiązany jest do utrzymania w tajemnicy faktów oraz informacji, z którymi zapoznał się w trakcie wykonywania zawodu². Doktryna wskazuje na obowiązek poszanowania wartości płynących z wykonywania zawodu, skutkiem czego między doradcą podatkowym a jego klientem wytwarza się więź oparta na zaufaniu i szacunku³. Szczególną rolę odgrywa natomiast zaufanie do doradcy podatkowego w zakresie poufności sprawy, niezbędne dla efektywnego wykonywania zawodu oraz zapewnienia klientowi właściwej pomocy podatkowej⁴. W tym kontekście w literaturze podkreśla się również fundamentalny charakter uprawnień do dochowania tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego, które to równocześnie stanowi jego obowiązek⁵. Również w odniesieniu do pozostałych zawodów zaufania publicznego wskazuje się, iż w najogólniejszym ujęciu instytucji tajemnicy zawodowej nie służy ona samym przedstawicielom owych profesji, ale „słusznym celom publicznym”, szczególnie zaś dochowaniu poufnego statusu informacji powziętych w związku z dokonywaniem czynności zawodowych na rzecz osób korzystających z owej pomocy⁶. Wspomniany obowiązek ciążyący na osobie świadczącej wyspecjalizowane usługi w ramach zawodu doradcy podatkowego uregulowany został w art. 37 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym.

Zgodnie z przywołanym przepisem tajemnicą zawodową objęte są wszelkie fakty oraz informacje powzięte w związku z wykonywaniem zawodu⁷. Zakres przedmiotowy owej tajemnicy jest natomiast niejednolicie interpretowany przez doktrynę prawa podatkowego. Zdaniem części jej przedstawicieli ów zakres nie jest wyłącznie ograniczony do informacji powierzonych przez osobę korzystającą z usług doradcy podatkowego, lecz także niepublicznych informacji uzyskanych od organów władzy publicznej lub świadków, które to owego klienta będą dotyczyły⁸. Autorzy postulujący pogląd odmienny opierają swoje stanowisko na art. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, zawierającym enumeratywne wyliczenie czynności wchodzących w zakres wykonywania profesji doradcy podatkowego⁹. Choć rozważania w temacie słuszności prezentowanych poglądów dotyczących informacji objętych tajemnicą zawodową jawi się wychodzić poza ramy niniejszego artykułu, niezaprzeczalnym jest istota wyznaczenia zakresu tejże tajemnicy dla celów następczego omówienia jej obowiązywania w postępowaniu karnym skarbowym. To też na rzecz niniejszych rozważań zasadnym jawi się przyjęcie szerszej koncepcji przedmiotu tajemnicy zawodowej. Uzasadnieniem przyjęcia szerszego rozumienia, wydaje się być uprzednio lakonicznie omówiona specyfika zawodów zaufania publicznego realizujących zadania kluczowe z perspektywy interesu publicznego, z zachowaniem określonych reguł etyki oraz deontologii, wśród których istotną rolę

odgrywa poufność powiernika informacji oraz właściwe w odczuciu społecznym jej wykorzystywanie¹⁰. Celem prawidłowości dalszych rozważań należy także podkreślić, co oczywiste, iż obowiązek dochowania poufności rozciąga się również na nośniki, a także przedmioty, na których zapisane zostały chronione informacje¹¹.

określonych informacji¹³. Dla celów niniejszych rozważań winno się przyjąć podział owych zakazów dowodowych na bezwzględne oraz względne¹⁴. Do bezwzględnych zakazów dowodowych zalicza się tzw. tajemnicę obrończą z art. 178 par. 1 k.p.k., co skutkuje brakiem możliwości przesłuchania obrońcy w charakterze świadka w zakresie,

wego, lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuratury Generalnej, mogą być przesłuchiwane co do faktów objętych tą tajemnicą tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu¹⁶. Zauważalnym jest, iż w obecnie obowiązujących przepi-

Szczególną rolę odgrywa natomiast zaufanie do doradcy podatkowego w zakresie poufności sprawy, niezbędne dla efektywnego wykonywania zawodu oraz zapewnienia klientowi właściwej pomocy podatkowej.

II. Tajemnica zawodowa w świetle przepisów karnych skarbowych

Przepisy Kodeksu Karnego Skarbowego nie regulują w sposób bezpośredni problematyki tajemnicy zawodowej doradcy. Kluczową rolę w perspektywie niniejszych rozważań pełni art. 113 k.k.s., który to w zakresie nieomówionym w ustawie karno-skarbowej odsyła do norm zawartych w Kodeksie Postępowania Karnego¹². Przywołana ustawa wskazuje na kilka odrębnych rodzajów tajemnic, różniących się rodzajem oraz funkcją informacji, podmiotem obowiązany do ich dochowania, a także zakresem ich ochrony w postępowaniu karnym. Ową ochronę zapewniają instytucje zwane zakazami dowodowymi, których celem jest ograniczenie lub uniemożliwienie dotarcia do

w jakim udzielił on pomocy prawnej zatrzymanemu¹⁵. Przywołany artykuł jawi się natomiast mniej istotny z perspektywy niniejszych rozważań, jako iż w brzmieniu obecnych przepisów obrońcą w procesie karnym może być wyłącznie adwokat lub radca prawny, uprawnienia obrończe nie przysługują natomiast doradcy podatkowemu. Niemniej jednak warto omówienia jawi się sytuacja współpracy doradcy podatkowego z adwokatem lub radcą prawnym, będącym obrońcą, natomiast owe rozważania winny zastać odwołane na dalszy etap. Istotniejszą instytucją, z perspektywy niniejszych rozważań, jest tajemnica zawodowa z art. 180 par. 2 k.p.k., która to objęta jest względnym zakazem dowodowym. Zgodnie z ową normą „Osoby obowiązane do zachowania tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatko-

sach ustawodawca literalnie wymienia profesję doradcy podatkowego pośród innych zawodów zaufania publicznego objętych tajemnicą zawodową w rozumieniu art. 180 par. 2 k.p.k. Względność zakazu dowodowego w postępowaniu karnym oraz karnym skarbowym chroniącego tajemnicę zawodową doradcy podatkowego podkreśla brak absolutnego charakteru owej tajemnicy, konsekwencją czego jest możliwość jej uchylenia. Zaznaczenia wymaga fakt, iż omówione zakazy dowodowe w ramach tajemnicy obrończej oraz zawodowej rozciągają się również na dokumenty zawierające informacje objęte poufnością, na co wskazuje art. 226 k.p.k.¹⁷ Jak uprzednio wskazano, warto rozważyć jest również sytuacja, w której to doradca podatkowy, pełniąc równocześnie zawód radcy prawnego lub adwokata, występuje w postępowaniu karnym

skarbowym w charakterze obrońcy. Jak bowiem wcześniej pokazano, na gruncie Kodeksu Postępowania Karnego wyodrębnione przez ustawodawcę zostały odmienne tryby postępowania w odniesieniu do konkretnych rodzajów tajemnic. Tajemnica obrończa uregulowana w art. 178 pkt 1 k.p.k. posiada znacznie węższy zakres ochrony od

czych w związku z wpisem adwokata lub radcy prawnego na listę doradców podatkowych w rozumieniu ustawy o doradztwie podatkowym. Niezaprzeczalnym jest natomiast, że adwokat lub radca prawny będący również doradcą podatkowym podczas udzielania pomocy prawnej w rozumieniu art. 245 k.p.k. będzie dokonywał czynności związanych

miotu lub u której prowadzone jest przeszukanie, może oświadczyć, że wydana lub znaleziona na skutek przeszukania dokumentacja objęta jest okolicznościami związanymi z pełnieniem funkcji obrońcy²². W przypadku owej innej osoby, którą może być współpracujący z obrońcą doradca podatkowy²³, skutki owego oświadczenia mogą

W tym kontekście w literaturze podkreśla się również fundamentalny charakter **uprawnienia do dochowania tajemnicy zawodowej** przez doradcę podatkowego, które to równocześnie stanowi jego obowiązek

tajemnicy zawodowej na gruncie art. 180 par. 2 k.p.k. Przypomnienia wymaga, iż przywołany w pierwszej kolejności artykuł ogranicza zakaz przesłuchania w charakterze świadka obrońcy wyłącznie w odniesieniu do okoliczności udzielenia pomocy prawnej w trybie art. 245 par. 1 k.p.k.¹⁸. Jawi się, iż chronione na podstawie art. 178 pkt 1 k.p.k. będą chronione wyłącznie te informacje, które zostały powzięte przez adwokata lub radcę prawnego, będącego jednocześnie doradcą podatkowym, w związku z udzieleniem pomocy prawnej zatrzymanemu. Warunkiem stosowania art. 178 pkt 1 k.p.k. jest pełnienie funkcji obrońcy w myśl art. 82 k.p.k., a więc posiadanie stosownych kwalifikacji uregulowanych ustawami o ustroju adwokatury lub o radcach prawnych¹⁹. Brak jest w tym zakresie ograniczeń w uprawnieniach obroń-

z zawodem odpowiednio adwokata oraz radcy prawnego, a nie doradcy podatkowego, przez co informacje pozyskane podczas owych czynności nie będą objęte tajemnicą w rozumieniu art. 37 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym²⁰. Niemniej jednak doktryna podjęła próbę określenia zakresu objęcia tajemnicą obrończą doradcy podatkowego współpracującego z obrońcą w sprawie karnoskarbowej²¹. Istotnym w tym kontekście jest art. 225 par. 3 k.p.k. Należy w tym miejscu przytoczyć raz jeszcze normę art. 226 k.p.k., która to statuuje odpowiednie stosowanie zakazów oraz ograniczeń dowodowych wobec tajemnicy obrończej oraz zawodowej do dokumentów zawierających owe tajemnice. Wskazany uprzednio art. 225 par. 3 k.p.k. statuuje, iż obrońca lub też inna osoba, wobec której zastosowano żądanie wydania przed-

być dwojakię. Co do zasady organ dokonujący czynności winien odstąpić od zapoznania się z treścią i wyglądem owych dokumentów. Natomiast możliwą jest okoliczność, w której oświadczenie złożone przez osobę inną niż obrońca będzie budziło wątpliwości, skutkiem czego organ przekaze dokumenty w trybie art. 225 par. 1 k.p.k., tj. bez ich odczytania, sądowi, który po zapoznaniu się z ową dokumentacją zwraca je, również z zachowaniem zrygorów, osobie, od której je zabrano, albo wydaje postanowienie o jej zatrzymaniu dla celów postępowania²⁴. Wymaga podkreślenia fakt, iż zakaz zajęcia dokumentacji, w odróżnieniu do zakazu przesłuchania nie ma charakteru samoistnego, przez co aktualizacja owego zakazu nie nastąpi bez stosownego oświadczenia obrońcy lub współpracującego z nim doradcy podatkowego²⁵.

III. Zwolnienie z tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w postępowaniu karnym skarbowym

Jak uprzednio zostało wykazane, w myśl art. 37 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany co do informacji i faktów objętych tajemnicą zawodową w rozumieniu art. 37 ust. 1 ustawy²⁶. Wspomniany wcześniej in fine wprost wskazuje, iż do zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy może dojść w trybie uregulowanym innymi ustawami²⁷. Podobnie jak sam obowiązek zachowania tajemnicy, również możliwość zwolnienia z jej dochowania rozciąga się również na osoby zatrudnione przez doradcę podatkowego lub osobę prawną w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy²⁸. Możliwość zwolnienia doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym skarbowym, jak już uprzednio wspomniano, nie wynika z samego Kodeksu Karnego Skarbowego, a z Kodeksu Postępowania Karnego, do którego odesłanie zawarte jest w art. 113 par. 1 k.k.s.²⁹. Jak wskazano w trakcie omawiania obowiązywania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w postępowaniu karnym skarbowym, nie ma ona charakteru bezwzględnego, czego konsekwencją jest możliwość jej uchylenia w określonych okolicznościach. Warty jest wspomnienia fakt umocnienia się pozycji doradcy podatkowego, bowiem w uprzednio obowiązującym stanie prawnym tajemnica, do której dochowania zobowiązane są osoby wykonujące profesję doradcy podatkowego, była chroniona na mocy art. 180 par. 1 k.p.k.³⁰ Najbardziej istotną różnicą jest podmiot upoważniony do zwolnienia, bowiem na gruncie art. 180 par. 1 k.p.k. uprawnionym jest

nie tylko sąd, ale również prokurator, podczas gdy wyłączną kompetencję do uchylenia tajemnicy zawodowej w trybie przewidzianym w art. 180 par. 2 k.p.k. posiada sąd. Literalne brzmienie omawianego art. 180 par. 2 k.p.k. pozwala wyodrębnić dwie przesłanki zwolnienia doradcy podatkowego. Pierwszą przesłanką jest niezbędność dla dobra wymiaru sprawiedliwości³¹. Zgodnie z poglądem wyrażonym w doktrynie i orzecznictwie, celem ustalenia spełnienia owej przesłanki konieczne jest dokonanie oceny możliwości zwolnienia w odniesieniu wagi sprawy, a także funkcji danej tajemnicy³². Drugą przesłanką warunkującą możliwość uchylenia zakazu dowodowego z art. 180 par. 2 k.p.k. jest brak możliwości dowodzenia danego faktu na podstawie innych źródeł dowodowych, przez co należy rozumieć obiektywną niemożność dowodzenia okoliczności na podstawie innych dowodów³³. Zwolnienie doradcy podatkowego od obowiązku dochowania tajemnicy nie może być oparte o realizację jednej z przesłanek, jak bowiem podkreśla się w doktrynie, art. 180 par. 2 k.p.k. wymaga kumulatywnego spełnienia obu przesłanek³⁴.

IV. Tajemnica zawodowa doradców podatkowych w świetle orzecznictwa

Tajemnica, do której zachowania zobowiązani pozostają doradcy podatkowi, była przedmiotem orzekania zarówno sądów krajowych, jak również TSUE. W lipcu poprzedniego roku Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w sprawie kontrowersji dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych przez doradców podatkowych, uznając przepisy ordynacji podatkowej statuujące ów obowiązek za niezgodne z Konstytucją

RP³⁵. Tego samego roku poszerzył się również dorobek orzecznictwa TSUE, z którego to wyroku można wyciągnąć wnioski, jakoby ochrona tajemnicy zawodowej w zakresie raportowania schematów podatkowych przysługiwała wyłącznie adwokatom oraz radcom prawnym³⁶. Zgodnie z przywołanym wyrokiem na tajemnicę zawodową wobec obowiązku raportowania nie mogą powołać się inne zawody prawnicze, w tym także doradcy podatkowi. TSUE wskazuje bowiem, iż tezy swoich wcześniejszych wyroków rozciągnięte mogą być wyłącznie na „prawnika” w rozumieniu art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5³⁷. Przechodząc do problematyki tajemnicy zawodowej na gruncie postępowania karnego oraz karnego skarbowego, przytoczyć należy postanowienie Sądu Najwyższego, które to potwierdza rozróżnienie zakresu ochrony między tajemnicą obrończą a tajemnicą zawodową z art. 180 par. 2 k.p.k., wskazując, iż pierwsza z nich ma charakter bezwzględnego zakazu dowodowego, podczas gdy druga może być uchylona na mocy postanowienia sądu³⁸. Przedmiotem orzekania SN była również aktualizacja art. 180 par. 2 k.p.k. Postanowieniem z dnia 9 października 2009 roku SN wskazał, iż do aktualizacji stosowania tejże normy dochodzi dopiero, gdy istnieje potrzeba przesłuchania na okoliczności objęte tajemnicą zawodową oraz gdy świadek powołując się na ową tajemnicę, odmawia składania zeznań³⁹. Podobnie orzekł w uchwale z dnia 25 lutego 2021 roku, dodając, iż nie ma podstaw do podważenia uzyskanego dowodu, jeżeli adwokat (ale też inne zawody wymienione w art. 180 par. 2 k.p.k.) nie odmówi wpierw składania zeznań⁴⁰. Istotnym również z punktu widzenia ochrony tajemnic zawodów zaufania publicznego jest przywołanie wyroku TK z dnia 22 listopada 2004

roku. W przywołanym wyroku Trybunał orzekł, iż nie ma postaw do uznania tajemnicy zawodowej za prawo konstytucyjne przysługujące z samego tytułu wykonywania danego zawodu zaufania publicznego, sama tajemnica zawodowa ma służyć natomiast nie osobom

cja dotycząca okoliczności znanej wyłącznie doradcy⁴³. SA w Katowicach wskazał przy tym, że dobro wymiaru sprawiedliwości wymaga, by w każdej sprawie rozstrzygnięcie sądu oparte było na „pełnej podstawie dowodowej” z uwzględnieniem wszelkich okoliczności mających

z art. 180 par. 2 k.p.k.⁴⁶ Podobnie SA w Szczecinie stwierdził, że „uchylenie tajemnicy adwokackiej, przy zastosowaniu rozwiązań przewidzianych w art. 180 § 2 k.p.k. w zw. z art. 226 k.p.k., winno być stosowane, z uwagi na funkcje i znaczenie tej tajemnicy, jedynie incydentalnie, po

W lipcu poprzedniego roku Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w sprawie kontrowersji dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych przez doradców podatkowych, uznając przepisy ordynacji podatkowej statuujące ów obowiązek za **niezgodne z Konstytucją RP**.

wykonującym zawód zaufania publicznego, a osobom korzystającym z ich pomocy, a także w szerszej perspektywie również funkcjonowaniu wymiaru sprawiedliwości⁴¹. Istotną tezę wynikającą z przywołanego wyroku jest stwierdzenie Trybunału, zgodnie z którym „ochrona poufnego charakteru informacji dotyczących mienia nie musi być aż tak intensywna, jak ochrona informacji dotyczących dóbr osobistych człowieka”⁴². Kontekst przesłanek ustawowych zwolnienia z obowiązku tajemnicy zawodowej także był przedmiotem orzeczeń sądów. Przywołać należy w tym miejscu postanowienie SA w Kielcach, w którym to stwierdził, iż w pełni uzasadnionym jest zwolnienie doradcy podatkowego z obowiązku dochowania tajemnicy, wówczas gdy dla ustalenia prawidłowego stanu faktycznego niezbędna jest informa-

wpływ na rozstrzygnięcie⁴⁴. Kolejnym orzeczeniem istotnym z punktu widzenia przesłanek przełamania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego jest postanowienie SA w Krakowie, zawierające wskazanie, iż „strategia śledztwa” nie może być argumentem do zwolnienia doradcy z tajemnicy zawodowej, bez uprzedniego wykorzystania odpowiednich źródeł dowodowych, wskazując przy tym również na brak możliwości odstąpienia z tego powodu od stosowania przesłanek ustawowych⁴⁵. SN natomiast orzekł w postanowieniu z dnia 19 maja 2020 r. w kontekście przesłanki „niezbędności”, iż niedopuszczalnym jest uchylenie tajemnicy zawodowej wyłącznie z powodu braku uzyskania oczekiwanego rezultatu na drodze dotychczas prowadzonego postępowania dowodowego, podkreślając przy tym szczególny charakter zwolnienia

starannym rozważeniu okoliczności konkretnej sprawy i przy obligatoryjnym wypełnieniu ustawowych przesłanek”⁴⁷. W orzecznictwie istnieje również pogląd, zgodnie z którym uchylenie tajemnicy zawodowej, zarówno doradcy podatkowego, jak i radcy prawnego, adwokata oraz notariusza, w odniesieniu do dokumentów zawierających ową tajemnicę, jest niedopuszczalne bez konkretyzacji przedmiotowej, co do faktów, jak i podmiotowej, gdy zawierają informacje objęte tajemnicą, jednocześnie będąc powiązanymi z wykonywaniem czynności przez inne osoby⁴⁸. Wymogiem wspomnianej konkretyzacji podmiotowej może być sytuacja, w której dokumentacja objęta wnioskiem zawiera równocześnie informacje objęte tajemnicą zawodową doradcy podatkowego, a także współpracującego z nim radcy prawnego lub adwokata.

Podsumowanie

Podobnie jak w przypadku innych prawniczych zawodów zaufania publicznego, tajemnica zawodowa doradcy podatkowego objęta jest zakazem dowodowym na gruncie Kodeksu Postępowania Karnego. Za sprawą odwołania dokonanego przez ustawodawcę w Kodeksie Karnym Skarbowym, ochrona owej tajemnicy przekłada się również na postępowanie karne skarbowe. Pomimo iż możliwe jest zwolnienie doradcy podatkowego z obowiązku zachowania poufności informacji powziętych w trakcie wykonywania zawodu, możliwość ta jest ograniczona, przez co musi znaleźć uzasadnienie w realizacji ustawowych przesłanek uchylenia owej tajemnicy. Ponadto uchylenie zakazu dowodowego w odniesieniu do tajemnicy doradcy podatkowego należy do wyłącznej kompetencji sądu. ➤



**JUSTYNA
ZAJĄĆ-WYSOCKA,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY**

Bibliografia

- 1_A. Dmowski, Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego [w:] Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, nr 4/2022, Warszawa 2022.
- 2_P. Hofmański, C. Kulesza, System Prawa Karnego Procesowego. Tom VI. Strony i inni uczestnicy postępowania karnego, Warszawa 2016.
- 3_P. Hofmański, S. Waltoś, Proces Karny. Zarys systemu, wyd. 16, Warszawa 2023.
- 4_P. Kardas, Konstytucyjne i ustawowe aspekty ochrony tajemnicy zawodowej powierzanej przedstawicielom zawodów zaufania publicznego, [w:] Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, Rok XVIII, 2014, nr 4.
- 5_P. Kołodziejcki, Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w postępowaniu karnym, [w:] Prokuratura i Prawo 2013, nr 1.
- 6_A. Krasnowolski, Zawody zaufania publicznego, zawody regulowane oraz wolne zawody. Geneza, funkcjonowanie i aktualne problemy, Kancelaria Senatu Opracowania Tematyczne OT-625, 2013.
- 7_M. Latkowski, 1.4. Zasady etyki doradcy podatkowego [w:] Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej, red. A. Mariański, Warszawa 2014, s. 24.
- 8_W. Majkowski, M. Mrozik, Zwolnienie doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej, 2024.
- 9_M. Rusinek, Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym, Warszawa 2007.
- 10_D. Szczygieł [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, wyd. II, red. A. Mariański, Warszawa 2015.
- 11_E. Tkaczyk, Samorząd zawodowy w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, [w:] Przegląd Sejmowy, 2011, nr 6.
- 12_J. Zagrodnik, Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2024.
- 12_Postanowienie SA w Katowicach z 13 lutego 2024 r., sygn. II AKz.
- 13_Postanowienie SA we Wrocławiu z 4 listopada 2010 r., sygn. II AKz 588/10.

Wykaz aktów prawnych

- 1_Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. (Dz. U. UE. L. z 1998 r. Nr 77, str. 36 z późn. zm.).
- 2_Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- 3_Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).
- 4_Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).
- 5_Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46).

Wykaz skrótów

art. – artykuł

k.k.s. – Kodeks Karny Skarbowy

k.p.k. – Kodeks Postępowania Karnego

m. in. – między innymi

par. – paragraf

pkt – punkt

r. – rok

SN – Sąd Najwyższy

sygn. – sygnatura

TK – Trybunał Konstytucyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

ust. – ustęp

Orzecznictwo

- 1_Postanowienie SN z dnia 29 grudnia 2020 r., sygn. I KZ 27/20.
- 2_Postanowienie SN z dnia 9 października 2009 r., sygn. SNO 80/09.
- 3_Postanowienie SN z 19.05.2020 r., sygn. I KZ 8/20.
- 4_Uchwała SN z 25 lutego 2021 r., sygn. II DIZ 30/21.
- 5_Wyrok TK z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. akt K13/20.
- 6_Wyrok TK z 22 listopada 2004 r., sygn. SK 64/03.
- 7_Wyrok TK z dnia 2 lipca 2007 r., sygn. K 41/05.
- 8_Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2024 r., sygn. C-623/22.
- 9_Postanowienie SA w Katowicach z 4 listopada 2015 r., II AKz 625/15.
- 10_Postanowienie SA w Krakowie z 24 maja 2016 r., sygn. II AKz 159/16.
- 11_Postanowienie SA w Szczecinie z 29 października 2013 r., sygn. II AKz 330/13.

- 1_Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.** (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- 2_Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym** (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).
- 3_W. Majkowski, M. Mroziak, Zwolnienie doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej, LEX/el. 2024.**
- 4_G. Dźwigała, Granice tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego, [w:] Przegląd podatkowy, 2024, nr 5, s. 9.**
- 5_D. Szczygieł [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, wyd. II, red. A. Mariański, Warszawa 2015, art. 37, s. 161.**
- 6_P. Kardas, Konstytucyjne i ustawowe aspekty ochrony tajemnicy zawodowej powierzonej przedstawicielom zawodów zaufania publicznego, [w:] Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, Rok XVIII, 2014, nr 4, s. 25–26.**
- 7_Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym** (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).
- 8_D. Szczygieł [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz..., s. 162.**
- 9_P. Kołodziejski, Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w postępowaniu karnym, [w:] Prokuratura i Prawo 2013, nr 1, s. 49.**
- 10_Por.: A. Krasnowolski, Zawody zaufania publicznego, zawody regulowane oraz wolne zawody. Geneza, funkcjonowanie i aktualne problemy, Kancelaria Senatu Opracowania Tematyczne OT-625, 2013, s. 3; E. Tkaczyk, Samorząd zawodowy w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, [w:] Przegląd Sejmowy, 2011, nr 6, s. 66; P. Kardas, Konstytucyjne i ustawowe aspekty ochrony..., s. 6–7; Wyrok TK z dnia 2 lipca 2007 r., sygn. K 41/05.**
- 11_D. Szczygieł [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz..., s. 162.**
- 12_Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy** (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).
- 13_M. Rusinek, Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym, Warszawa 2007, s. 62.**
- 14_S. Waltoś, P. Hofmański, Proces Karny. Zarys systemu, wyd. 16, Warszawa 2023, s. 374.**
- 15_Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego** (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46).
- 16_Ibidem.**
- 17_Ibidem.**
- 18_Ibidem.**
- 19_C. Kulesza, 10.4. STANOWISKO PRAWNE OBRONCY [w:] System Prawa Karnego Procesowego. Tom VI, Strony i inni uczestnicy postępowania karnego, red. P. Hofmański, C. Kulesza, Warszawa 2016, s. 917.**
- 20_por. P. Kołodziejski, Tajemnica zawodowa doradcy..., s. 53.**
- 21_A. Dmowski Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego [w:] Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, nr 4/2022, Warszawa 2022, s. 52.**
- 22_Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego** (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46).
- 23_A. Dmowski Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego..., s. 52.**
- 24_Ibidem.**
- 25_M. Rusinek, Tajemnica zawodowa i jej ochrona..., s. 191–192.**
- 26_Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym** (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).
- 27_Ibidem.**
- 28_Ibidem.**
- 29_Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy** (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).
- 30_Por. M. Latkowski, 1.4. Zasady etyki doradcy podatkowego [w:] Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej, red. A. Mariański, Warszawa 2014, s. 24.**
- 31_Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego** (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46).
- 32_K. Sychta [w:] Kodeks postępowania karnego. Komentarz, red. J. Zagrodnik, Warszawa 2024, s. 494.**
- 33_Ibidem.**
- 34_Ibidem.**
- 35_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. akt K13/20.**
- 36_Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2024 r., sygn. C-623/22.**
- 37_Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych** (Dz. U. UE. L. z 1998 r. Nr 77, str. 36 z późn. zm.).
- 38_Postanowienie SN z dnia 29 grudnia 2020 r., sygn. I KZ 27/20.**
- 39_Postanowienie SN z dnia 9 października 2009 r., sygn. SNO 80/09.**
- 40_Uchwała SN z 25 lutego 2021 r., sygn. II DIZ 30/21.**
- 41_Wyrok TK z 22 listopada 2004 r., sygn. SK 64/03.**
- 42_Ibidem.**
- 43_Postanowienie SA w Katowicach z 4.11.2015 r., II AKz 625/15.**
- 44_Ibidem.**
- 45_Postanowienie SA w Krakowie z 24.05.2016 r., sygn. II AKz 159/16.**
- 46_Postanowienie SN z 19 maja 2020 r., sygn. I KZ 8/20.**
- 47_Postanowienie SA w Szczecinie z 29 października 2013 r., sygn. II AKz 330/13.**
- 48_Por.: postanowienie SA w Katowicach z 13 lutego 2024 r., sygn. II AKz; postanowienie SA we Wrocławiu z 4 listopada 2010 r., sygn. II AKz 588/10.**

**Seria: Czy doradca podatkowy wpada
w pułapki podatkowe?**

Część 2

Stawka stawce nierówna



*Słowa kluczowe: stawka podatku, progresja
podatkowa, podatek liniowy*

DR ANNA CZARNECKA

Wstęp

Gdy przychodzi świeżo upieczony przedsiębiorca do doradcy podatkowego, to na początku chce wiedzieć, jaką formę opodatkowania ma wybrać. Naszym zadaniem jest wskazanie wariantu optimum. W tym wariantcie opodatkowanie będzie najkorzystniejsze dla podatnika, co wcale nie musi oznaczać, że sama stawka podatku będzie najniższa. Jak wyjaśnić podatnikowi, że najniższa stawka podatkowa wcale nie musi dać finalnie najmniejszego obciążenia? Bo stawka stawce nierówna.

Wyobraź sobie, że planowane są zmiany w stawkach podatkowych dla osób fizycznych. Czy uważasz, że opodatkowanie dla podatników z różnymi poziomami dochodów podane w poniższej tabeli będzie odpowiednie?

dochód	podatek
75.000 zł	8.250 zł
175.000 zł	19.250 zł
275.000 zł	30.250 zł

Większość osób na to pytanie odpowiada, że „tak”, „może być”, „takie opodatkowanie jest właściwe”, „bogatsi powinni płacić większe podatki”.

Z kolei, gdy spytamy o drugą tabelę: „Czy opodatkowanie dla podatników z różnymi poziomami dochodów z drugiej tabeli jest według Ciebie okej?”, to większość pytanych odpowiada, że takie opodatkowanie nie jest odpowiednie, ponieważ bogatsi powinni płacić więcej, a tutaj płacą tyle samo, co mniej zamożni.

dochód	podatek
75.000 zł	11%
175.000 zł	11%
275.000 zł	11%

No tak, tylko że w tych dwóch tabelkach przedstawione są dokładnie takie same wysokości opodatkowania, ponieważ 11% z 75.000 to 8.250, 11% z 175.000 to 19.250, a 11% z 275.000 to 30.250.

Efekt miary

Sposób prezentowania liczb ma znaczenia w ich odbiorze. Pomyślowcy promocji mają gotowe odpowiedzi w podręcznikach dla sprzedawców, jak prezentować rabaty, żeby przyciągnąć więcej klientów. Czy analogiczne rozwiązania można zastosować do podatków? Można. Nawet dla doradcy podatkowego może to być szok.

Efekt miary (ang. *metric effect*) polega na tym, że opodatkowanie przedstawione w stawkach procentowych jest postrzegane jako niższe, niż gdy zaprezentujemy ten sam podatek co do wysokości, ale w kwotach. Efekt miary jest spotęgowany w przypadku prezentacji opodatkowania dla różnych poziomów dochodów. Gdy przedstawimy w formie tabelarycznej opodatkowanie liniowe raz w kwotach, a innym razem w procentach, to opodatkowanie w wariantcie kwotowym wydaje się być wyższe, zwłaszcza dla wyższych poziomów dochodów, od opodatkowania z wariantu procentowego.

W systemach podatkowych dominują stawki procentowe ze względu na ich praktyczne zastosowanie.

Nie podejrzewam tutaj nikogo o celowe działanie, które miałyby sprawić, że jako podatnicy będziemy takie opodatkowanie w stawkach procentowych lepiej odbierali. Nie przypuszczam również, że znajomość efektu miary jest powszechnie znana twórcom systemów podatkowych. Stawki procentowe są po prostu wygodne i już.

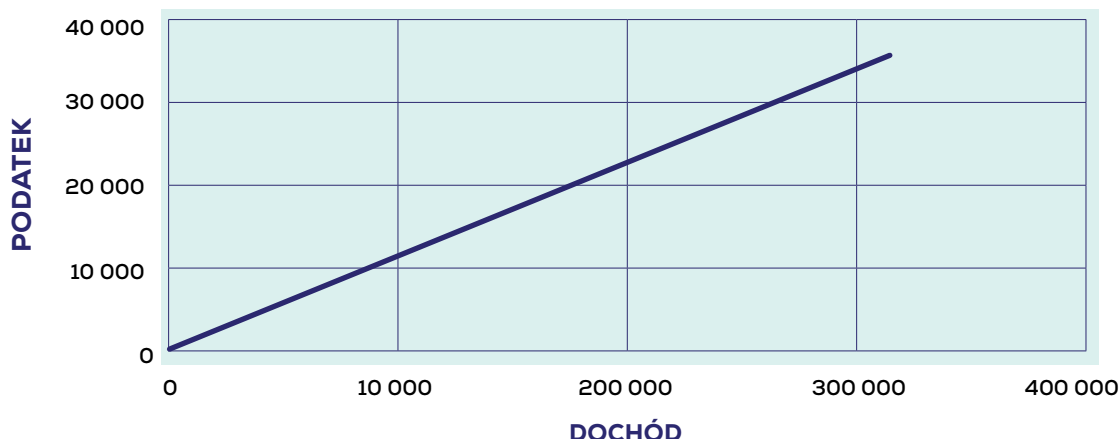
Efekt miary nasuwa jednak pytanie o słuszność stosowania opodatkowania progresywnego. W tabeli pierwszej przedstawiłam Ci opodatkowanie liniowe, które przez sposób prezentacji w kwotach, zamiast w procentach, jest odbierane jako opodatkowanie progresywne. Dlatego większość osób uważa, że to opodatkowanie jest słuszne, bo większość z nas jest za opodatkowaniem progresywnym dla osób fizycznych.

Większość osób argumentuje wybór progresji tym, że bogatsi powinni płacić większe podatki. Osobiście w ogóle nie rozumiem tego argumentu, ponieważ w opodatkowaniu liniowym bogatsi też płacą większe podatki. W opodatkowaniu proporcjonalnym tylko stawka podatku jest stała, ale kwoty podatku są większe dla wyższych poziomów dochodu. Można to wytłumaczyć za pomocą funkcji liniowej.

Podatek liniowy

Teraz pozwolę sobie na krótkie przypomnienie, skąd wzięła się nazwa „podatek liniowy”. W szkole na matematyce uczyliśmy się o funkcji liniowej, o równaniu: $y = a \cdot x + b$, gdzie a to współczynnik kierunku-

Funkcja podatku liniowego ze stawką 11% podatek = $0,11 \cdot \text{dochód}$



wy funkcji, b to wyraz wolny, który oznacza miejsce przecięcia funkcji liniowej z osią OY. Podatek dochodowy ze stałą stawką procentową możemy przedstawić w postaci funkcji liniowej $y = a \cdot x$, gdzie y to wysokość podatku do zapłaty, a – stawka podatku, x – podstawa opodatkowania, $b = 0$, ponieważ nie ma kwoty wolnej od podatku, a tym samym kwoty zmniejszającej podatek.

Współczynnik kierunkowy funkcji liniowej jest równy tangensowi kąta nachylenia funkcji względem osi OX. Im większa stawka podatku, tym większy kąt nachylenia funkcji, czyli funkcja jest bardziej stroma, a kwota podatku do zapłaty rośnie szybciej.

Fakty dotyczące opodatkowania liniowego są takie:

- Stawka procentowa podatku jest taka sama dla wszystkich poziomów dochodów,
- Kwota podatku rośnie proporcjonalnie, inaczej liniowo, wraz ze wzrostem dochodu,
- Im większy dochód, tym większa kwota podatku do zapłaty.

Bogatsi podatnicy płacą wyższe podatki pomimo stałej stawki podatku, ponieważ wysokość podatku zależy od dwóch czynników

w mnożeniu: stawki podatki i podstawy opodatkowania. Nawet jeżeli jeden czynnik jest stały, to przy wzroście drugiego czynnika wynik iloczynu rośnie. To przecież tylko matematyka!

Progresja kontra liniówka

Moim zdaniem spór o słuszność opodatkowania progresywnego w kontrze do opodatkowania liniowego jest zakłócony błędem poznawczym w odbiorze stawek procentowych i kwot podatku do zapłaty oraz błędnym wnioskowaniem, że jak stawka podatku jest równa dla wszystkich, to płacimy takie same podatki. Argumenty za i przeciw progresji są nam znane, ale czy ktoś przekonany do progresji na pewno dokładnie wie, czym ona jest? Mam co do tego wątpliwości. Prowadziłam w swojej pracy naukowej badania dotyczące postrzegania opodatkowania w zależności od sposobu prezentacji liczb. Sposób prezentacji ma znaczenie – dochodzi wówczas do efektu *framingu* (ang. *framing effect*). Prezentacja tego samego zagadnienia w dwóch różnych ramach może

sprawić, że odbiór będzie inny. Tak jak w poprzednim odcinku z naszej serii „Czy doradca podatkowy wpada w pułapki podatkowe?” w dwóch różnych ramach była przedstawiona ulga podatkowa – jako bonus albo jako dopłata. Dzisiaj mamy dwie ramy przedstawiające taką samą wielkość opodatkowania – ramę kwotową i ramę procentową.

Stawki nominalne a realne

Oprócz pułapek z kwotami i procentami, są jeszcze niebezpieczeństwa związane ze stawkami procentowymi nominalnymi. Jako doradcy podatkowi doskonale wiemy, że jeżeli w progresji dla osób fizycznych mamy dwie stawki w tabelce, tj. 12% i 32%, to nijak się to ma do realnego obciążenia podatkiem. Najpierw przyjmijmy założenie, że nie ma składek społecznych i zdrowotnych. Obliczmy teraz podatek dla dwóch poziomów dochodu, np. 75.000 zł i 175.000 zł.

Podatek dla dochodu 75.000 zł wynosi: $(75.000 \cdot 12\%) - 3.600 = 5.400$ zł.

Podatek dla dochodu 175.000 zł wynosi: $10.800 + (175.000 - 120.000) \cdot 32\% = 28.400$ zł.

A zatem stawki realne wynoszą odpowiednio 7,20% dla dochodu 75.000 zł ($5.400/75.000=0,072$) oraz 16,23% dla dochodu 175.000 zł ($28.400/175.000=0,1623$). Podsumowanie wyników jest w tabeli obok.

Obciążenia podatkowo-składkowe

Na co dzień pracuję na wyższej uczelni, gdzie wykładam między innymi przedmiot o nazwie „Planowanie podatkowe w przedsiębiorstwie”. Na pierwszych zajęciach rozmawiamy o tym, że planujemy podatki, które zapłaci w przyszłości podatnik, ale na podstawie danych wyjściowych, które są znane dzisiaj. Czyli obliczamy różne warianty podatku na podstawie planowanych zmian w przepisach, a jak nic nie wiadomo na temat tych potencjalnych zmian, to liczymy warianty na podstawie przepisów obowiązujących w danym momencie. Jak wiadomo przepisy podatkowe zmieniają się dość często, a w planowaniu czegokolwiek potrzebna jest choć odrobina stabilizacji.

Z uwagi na to, że na wykładach staram się nie przynudzać, zazwyczaj dużo liczymy i porównujemy warianty, bawimy się w doradców podatkowych, którzy wskazują najkorzystniejsze rozwiązanie dla podatnika. Pech chciał, że prowadziłam ten przedmiot również w pierwszej połowie 2022 roku, czyli w czasach, gdy w polskim systemie podatkowym zapanował chaos, zwany Polskim Ładem. Wyobraź sobie, że masz wytłumaczyć komuś ulgę dla klasy średniej (niektórzy szczęśliwcy już jej nie pamiętają) i tym podobne rozwiązania. W zasadzie moi studenci nauczyli się wtedy, że są sytuacje, gdy nie da się niczego zaplanować.

Jednym z podstawowych zadań na moim przedmiocie jest wskaza-

dochód	podatek	stawka nominalna	stawka realna
75.000 zł	8.250 zł	12%	7,2%
175.000 zł	19.250 zł	32%	16,23%

nie optymalnego rozwiązania dla podatnika, który prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą (dalej: JDG), no i studenci mają mu „doradzić”, którą formę opodatkowania opłaca mu się wybrać. Czasy są dla nas nieco łaskawsze niż w pierwszej połowie 2022 roku, jednak zamieszanie związane ze składką zdrowotną z nami pozostało, ponieważ jak wiadomo, składka ta jest różna dla różnych form opodatkowania i różne są możliwości jej odliczenia bądź tych możliwości nie ma.

Jaki to ma związek ze stawką podatkową? No taki, że teraz dla JDG musimy liczyć obciążenie podatkowo-składkowe, bo obliczenie samego podatku dla różnych form opodatkowania to za mało, żeby wybrać wariant optimum.

Składka zdrowotna spędza sen z powiek

Za każdym razem, jak obliczam warianty dla podatnika JDG – co mu się bardziej opłaca – z sentymentem wspominam czasy, gdy składka zdrowotna była zryczałtowana dla przedsiębiorców. Kto z nas – doradców podatkowych – by pomyślał, że będziemy tęsknili za ... składką zdrowotną?!

Zakładając pewne uproszczenia, możemy przyjąć, że jeżeli podatnik wybierze podatek według skali, to powinniśmy do stawek podatkowych dodać 9% składki zdrowotnej. Nie możemy tej składki od niczego odjąć, czyli de facto istotne jest obciążenie podatkowo-składkowe (przez obciążenie po-

datkowo-składkowe mam na myśli podatek dochodowy PIT i składkę zdrowotną, składki na ubezpieczenie społeczne pomijam, ponieważ nie są one zróżnicowane w zależności od formy opodatkowania JDG, a chodzi tutaj o porównanie wariantów). A zatem w przypadku skali obciążenie podatkowo-składkowe wynosi najpierw 9% do wysokości 30.000 zł, potem $12\% + 9\% = 21\%$ dla przedziału od 30.000 zł do 120.000 zł, aż w końcu $32\% + 9\% = 41\%$ dla dochodu powyżej 120.000 zł.

W przypadku podatku liniowego składka wynosi 4,9%, ale dodanie jej do stawki podatku w wysokości 19% będzie też uproszczeniem, ponieważ składkę zdrowotną możemy zaliczyć do kosztów podatkowych albo pomniejszyć o nią dochód do wysokości limitu 12.900 zł (rok 2025). Między tymi dwoma możliwościami jest subtelna różnica, ponieważ gdy zaliczymy składkę zdrowotną do kosztów podatkowych, to „zjada” ona podstawę liczenia samej siebie w kolejnych okresach rozliczeniowych. A jak ją odejmiemy od dochodu, to już nie „zjada” podstawy samej siebie. Jak zaliczymy zapłaconą składkę zdrowotną do kosztów podatkowych w kwocie maksymalnej, tj. 12.900 zł w roku 2025, to zaoszczędzimy na składce zdrowotnej z powodu „zjedzonej” podstawy tzw. tarczę, tj. 4,9% z kwoty 12.900 zł, czyli 632,10 zł. Jeżeli to pominie, to w uproszczeniu możemy przyjąć, że obciążenie podatkowo-składkowe dla liniowca wynosi $19\% + 4,9\% = 23,9\%$.

W przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych składka zdrowotna jest uzależniona od

wysokości przychodu podatnika. Są podane przedziały dla podatnika osiągającego przychód roczny do 60.000 zł, dla przedziału od 60.000 zł do 300.000 zł i finalnie dla podatnika osiągającego roczny przychód powyżej 300.000 zł. Dodatkowo ryczałtowiec może o 50% zapłaconej składki zdrowotnej pomniejszyć swój przychód, czyli pomniejszyć swoją podstawę opodatkowania. Tutaj obliczenie realnej stawki podatkowo-składkowej jest zadaniem również skomplikowanym. Przykładowo jeżeli podatnik jest na ryczałcie 8,5% i osiąga przychód roczny między 60.000 zł a 300.000 zł, to jego realne obciążenie jest sumą składek zdrowotnych dla przedziału przychodu 60.000 – 300.000 i podatku 8,5% od przychodu. Tutaj też możemy obliczyć realną stawkę podatku, ale dla przychodu. Możemy porównywać realne obciążenia dla różnych form opodatkowania, jeżeli mają taki sam algorytm liczenia, czyli obciążenia podatkowo-składkowe w liczniku i dochód w mianowniku.

W planowaniu podatkowym uproszczenia są niezbędne. Jednak niuanse i tak muszę wytłumaczyć moim studentom – „zjadanie” podstawy samej siebie, dlaczego w liniówce można odliczyć od dochodu/ bądź zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zapłaconą składkę do wysokości pewnego limitu, a w ryczałcie można odliczyć 50% takiej składki, że jest przesunięcie między miesiącami itd.

Jeżeli obliczymy podatek i składkę zdrowotną, to będziemy mogli porównać obciążenia podatkowo-składkowe dla trzech różnych form opodatkowania JDG. W przypadku porównywania wariantów składki społeczne pomijam, tak jak wcześniej napisałam, żeby uprościć obliczenia. Zakładam, że w planowaniu podatkowym chodzi o oszacowanie rzędu wielkości,

a nie o super dokładne obliczenia. To jednak nie wszystko. Cały czas próbuję dojść do realnego obciążenia podatkowego.

Krępujące pytania do podatnika

Niestety sam podatek i składka zdrowotna nie wystarczą do uzyskania stawki realnej podatku czy też obciążenia podatkowo-składkowego. Mamy jeszcze przecież ulgi podatkowe i różnego rodzaju preferencje. I tutaj zaczynają się pojawiać pytania do podatnika o jego sytuację rodzinną – żonaty/zamężna czy nieżonaty/niezamężna, jak już żonaty bądź zamężna, to czy jest wspólność majątkowa, potomstwo, wysokość zarobków małżonka, czy może jest krwiodawcą, osobą niepełnosprawną itp.

Nominalne stawki podatku na plakatach wyborczych

Jak już sprawdzimy ewentualne odliczenia, to dojdziemy do realnego obciążenia podatkowego, które można przedstawić w postaci realnej stawki podatku, którą obliczymy dzieląc wysokość podatku plus składka zdrowotna przez dochód. W obecnej sytuacji moim zdaniem należy uwzględnić składkę zdrowotną, ponieważ nie jest ona równa dla różnych form opodatkowania i może wpłynąć na decyzje co do wyboru podatku przez JDG.

Jako doradca podatkowy na pewno wiesz, że realna stawka podatku jest odmienna od stawki nominalnej. Jednak podatnicy dokonując wyboru osób, które tworzą prawo (wybory parlamentarne), otrzymują tylko informacje z plakatów wyborczych dotyczące stawek nominalnych. My potrafimy to zwe-

ryfikować, obliczając wynik końcowy, a co ma powiedzieć przeciętny Kowalski? Większość osób podejmuje decyzje wyborcze na podstawie danych liczbowych nominalnych, nie realnych.

Czy progresja to słuszny wybór?

Tym pytaniem pewnie wkładam kij w mrowisko. Taki jest mój cel. Chciałabym zachęcić naszą korporację zawodową do dyskusji na temat progresywnego opodatkowania versus liniowego. Ciekawe jest też, jak myśl ekonomiczna wokół opodatkowania biedniejsi – bogatsi przeradzała się na przestrzeni wieków.

Rys historyczny – równy podatek czy równa ofiara?

- Podwaliny pod współczesne zasady podatkowe stworzył w XVIII wieku jeden z moich ulubionych myślicieli – Adam Smith. Pierwsza z jego zasad, i dzisiaj tylko na niej się skupię, dotyczyła równości opodatkowania i oznaczała, że „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymywania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości, czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”¹. Czyli na razie mamy 1 – o dla liniówki.
- Następcą Smitha o poglądach liberalnych był David Ricardo (XVIII/XIX wiek), który sformułował tzw. regułę edynburską „*leave them as you find them*”. Według Ricarda system podatkowy powinien być tak skonstruowany, żeby nie naruszać źródła dochodu podatkowego i żeby nie ingerować w gospodarkę².

- W XIX wieku John S. Mill sformułował koncepcję równej ofiary, która dała początek progresji w opodatkowaniu. „Zasada ta oznacza, że udział każdej jednostki w pokrywaniu wydatków rządu powinien być taki, by nie odczuwała ona ani więcej, ani mniej przykrości, niż każda inna jednostka doświadcza z powodu swojego udziału”³. „W koncepcji tej chodzi o to, że podatek płacony przez podatnika powinien być dla niego taką samą ofiarą jak dla innych podatników. Wtedy opodatkowanie będzie sprawiedliwe. Przykładowo dla podatnika żyjącego na pograniczu minimum egzystencji dużą ofiarą będzie podatek w wysokości 100 zł, a dla osoby, która zarabia 100 000 zł miesięcznie – będzie to 30 000 zł. Reasumując, to ofiary mają być równe, a nie podatki”⁴.
- Adolph Wagner (XIX wiek) uważał, że „poprzez podatki nie tylko można, ale powinno się dokonywać korekty i ingerować w życie gospodarcze”⁵. Korekta dochodu między podatnikami może być dokonywane poprzez łagodną progresję.
- Fritz Neumark (XX wiek) był zwolennikiem progresji podatkowej, ale nie uważał jej za konieczne rozwiązanie w każdej sytuacji. Według niego system podatkowy powinien być świadomie konstruowany po to, żeby pełnić funkcję redystrybucyjną.

Podsumowanie

Stawka podatkowa stawce nierówna. Ten sam podatek, co do wysokości prezentowany w różny sposób, może być różnie odbierany. Nawet profesjonaliści mogą dać się „złapać”. Sposób przedstawienia danych liczbowych wykorzystuje się głównie w handlu do promocji, rabatów,

sezonowych wyprzedaży. Podatki to też liczby i można je różnie prezentować.

Na szczególną uwagę zasługuje realna stopa podatku, która ma niewiele wspólnego z nominalną stawką podatkową. Na plakatach wyborczych prezentowane są stawki nominalne i na ich podstawie podatnicy dokonują swoich wyborów, kto będzie tworzył nasze prawo. My, jako doradcy podatkowi, wiemy, że diabeł tkwi w szczegółach i że liczy się to, co finalnie płaci podatnik, a nie to, jaki procent użyty jest w algorytmie do obliczenia podatku. Im więcej ulg i zwolnień podatkowych, tym trudniej zaplanować realne obciążenia podatkowe podatnika.

Mam nadzieję, że ten drugi już artykuł z cyklu „Czy doradca podatkowy wpada w pułapki podatkowe?” zaintryguje Cię i zmusi do przyjrzenia się zagadnieniu progresji podatkowej we współczesnym świecie. Osoby zainteresowane tym tematem zachęcam do dyskusji i zapraszam do kontaktu mailowego. 🐉



DR ANNA CZARNECKA,
DORADCA PODATKOWY,
DOKTOR NAUK
EKONOMICZNYCH
I WYKŁADOWCA
AKADEMICKI

Literatura

- 1_Czarnecka A., Teoria podatku w praktyce, e-book, Poznań 2024.
- 2_Gajl N., Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992.
- 3_Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010.
- 4_Mill J. S., Zasady ekonomii politycznej, t. 2, Warszawa 1966.
- 5_Smith A., Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, t. 2, Warszawa 2007.
- 6_Wernik A., Finanse publiczne. Cele. Struktury. Uwarunkowania, Warszawa 2007.

1_A. Smith, Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, t. 2, Warszawa 2007, s. 500–503.

2_A. Gomulowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010, s. 54–55.

3_J.S. Mill, Zasady ekonomii politycznej, t. 2, Warszawa 1966, s. 564, za: A. Wernik, Finanse publiczne. Cele. Struktury. Uwarunkowania, Warszawa 2007, s. 57.

4_A. Czarnecka, Teoria podatku w praktyce, e-book, Poznań 2024, s. 62.

5_N. Gajl, Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992, s. 57.

Oplaty

**a odpowiedzialność
karna skarbową**



*Celem artykułu jest odpowiedź
na następujące pytanie: czy do danin publicznych
nazywanych opłatami mają zastosowanie przepisy
ustawy z 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy?*

DR ADAM BOJARSKI

Wprowadzenie

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy do opłat mają zastosowanie przepisy ustawy z 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy¹, potrzebna jest analiza budowy konkretnych opłat. Autor posłuży się trzema przykładami.

Pierwszy przykład będzie dotyczyć opłaty od reklamowania napojów alkoholowych, z której to opłaty 100% trafia na rzecz państwowego funduszu celowego, jakim jest Fundusz Zająć Sportowych dla Uczniów (dalej: FZSdU).

Drugi przykład to opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml, potocznie nazywana opłatą od małych (dalej: opłata za zezwolenie). Trzeci przykład to dodatkowa opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml (dalej: dodatkowa opłata za zezwolenie). W przypadku tych dwóch opłat 50% środków wpływa do budżetu gmin, gdzie prowadzona jest sprzedaż alkoholu, a pozostałe 50% wpływa do Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: NFZ).

Wybór powyższych opłat nie jest przypadkowy. Po pierwsze wszystkie trzy opłaty zostały uregulowane w jednym akcie prawnym tj. w ustawie z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi².

Po drugie wpływy z opłat zasilają budżety różnych podmiotów. W przypadku opłaty od reklamowania napojów alkoholowych 100% wpływów zasila państwowy fundusz celowy. W przypadku opłaty za zezwolenie i dodatkowej opłaty za ze-

zwolenie wpływy zasilają zarówno budżet gminy, na terenie której prowadzona jest sprzedaż alkoholu, jak i budżet NFZ.

Po trzecie inny jest sposób przekazywania środków z poszczególnych opłat. Opłata od reklamowania napojów alkoholowych jest wydatkowana na cele określone w rozporządzeniu Ministra Sportu i Turystyki z 18.12.2015 r. w sprawie przekazywania środków z Funduszu Zająć Sportowych dla Uczniów³, natomiast sposób przeznaczania środków z opłaty za zezwolenie i dodatkowej opłaty za zezwolenie jest uregulowany w ustawie (art. 9³ ust. 1 – 5 uwtpa).

Po czwarte zdaniem D. Antonów przepisy uwtpa regulują ochronę szczególnie istotnej wartości społecznej, jaką jest trzeźwość⁴.

W doktrynie podkreśla się, że w przypadku opłaty od reklamowania napojów alkoholowych podatnicy mogą ponieść odpowiedzialność karną skarbową, gdyż spełniają one definicję podatku⁵ na gruncie przepisów ustawy z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa⁶.

Co jest „opłatą”? Co jest „podatkiem”? Stanowiska doktryny prawa podatkowego

W literaturze istnieją rozbieżności, czy dana danina publiczna nazywana opłatą (np. opłata od środków spożywczych nazywana potocznie podatkiem cukrowym) może być de iure podatkiem. Przykładowo zdaniem B. Brzezińskiego opłata od środków spożywczych jest podat-

kiem⁷. Zdaniem autora opłata od środków spożywczych jest opłatą⁸.

Niektórzy przedstawiciele doktryny dopuszczają możliwość poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej w przypadku opłaty od środków spożywczych na podstawie przepisów art. 56 kks (oszustwo podatkowe)⁹.

Dość oryginalny pogląd przedstawił E. Drozdowski, określając charakter prawny opłaty od środków spożywczych:

„W związku z tym podatek cukrowy jest daniną wnoszoną tylko w małej części na rzecz Skarbu Państwa, co w tym zakresie nie pozwala jej w pełni przypisać do pojęcia podatku na gruncie Ordynacji podatkowej. Warto jednak wskazać, że art. 12j u.z.p. [ustawy z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym¹⁰ – przyp. AB] nakazuje do podatku cukrowego odpowiednio stosować przepisy Ordynacji podatkowej. W tej sytuacji, pomimo częściowego niespełnienia przez podatek cukrowy przesłanek zakwalifikowania go do pojęcia podatku na gruncie Ordynacji podatkowej, skłaniam się do poglądu, że ze względu na odpowiednie stosowanie tej regulacji należy go uznać za podatek. Za tym przemawia też wykładnia celowościowa – jest to podatek w ujęciu doktrynalnym, którego nie sposób przypisać do pojęcia opłaty czy też niepodatkowej należności budżetowej”¹¹.

Autor rozumie taką interpretację jako twierdzenie, że pomimo że dana opłata nie spełnia definicji podatku, można ją uznać za podatek w ujęciu doktrynalnym.

Na zakończenie wywodów teoretycznych trzeba zwrócić uwagę, że

niektórzy przedstawiciele doktryny opisując różnice pomiędzy pojęciami „podatek” a „opłata”, nie odwołują się do przepisów kks.

Dla przykładu I. Nowak we fragmencie artykułu *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki* zatytułowanym „Podatek a opłata – podobieństwa i różnice” nie przeanalizował pojęć „podatek” i „opłata” pod kątem kks¹².

Analiza pojęć „należność publicznoprawna” i „podatek” na gruncie przepisów kks

Definicja należności publicznoprawnej uregulowana jest w art. 53 § 26 kks. Zgodnie z tym przepisem w rozumieniu kodeksu należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.

W takim przypadku wprost określona została zasada, że należność publicznoprawna musi być powiązana z budżetem państwa lub budżetem samorządu.

Z kolei definicja podatku została uregulowana w art. 53 § 30 kks. Zgodnie z tym przepisem 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 29.8.1997 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 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 6 op za podatek rozumie się publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Zdaniem autora z definicji podatku na gruncie art. 6 op możemy wyróżnić trzy warunki:

Pierwszym warunkiem jest charakter świadczenia pieniężnego. Musi to być publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne.

Drugim warunkiem jest wpływ środków do odpowiedniego budżetu. Musi to być budżet Skarbu Państwa, budżet województwa, budżet powiatu lub budżet gminy.

Zdaniem A. Miernik klasyfikacja podatków na podstawie kryterium podziału dochodów podatkowych pozwala wyróżnić:

- 1)** podatki państwowe (wpływ środków następuje wyłącznie do budżetu państwa),
- 2)** podatki samorządowe (wpływ środków następuje wyłącznie do budżetów jednostek samorządu terytorialnego),
- 3)** podatki wspólne (wpływ środków następuje częściowo do budżetu państwa, a częściowo do budżetów jednostek samorządu terytorialnego)¹³.

Trzeci warunek: świadczenie pieniężne musi wynikać z ustawy podatkowej.

Warunki te muszą być spełnione łącznie.

Zdaniem autora ponadto nie jest istotne, czy podział wpływów z podatku jest uregulowany w ustawie regulującej ten podatek (ustawa z 15.1.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych)¹⁴ czy w ustawie szczególnej (ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego)¹⁵.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 op przez pojęcie podatki rozumie się:

- a)** zaliczki na podatki,
- b)** raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach,
- c)** opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe.

Definicja niepodatkowych należności budżetowych została uregulowana w art. 3 pkt 8 Op: niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

Różnica pomiędzy opłatą a podatkiem na gruncie przepisów Konstytucji RP

Prawidłowe uznanie, czy danina publiczna jest podatkiem czy opłatą zostało także rozróżnione na gruncie przepisów Konstytucji RP. Zgodnie z art. 123 ust. 1 Konstytucji RP, który reguluje, że Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów¹⁶.

W przypadku jeśli Rada Ministrów chciałaby uznać projekt ustawy za pilny, musi spełnić warunki z art. 123 ust. 1 Konstytucji RP. Co

istotne, jeśli danina publiczna nie jest podatkiem a opłatą, oznacza to, że projekt ustawy może być uznany przez Radę Ministrów jako projekt pilny.

Opłata od reklamowania napojów alkoholowych

Opłata od reklamowania napojów alkoholowych została wprowadzona do polskiego prawa przez art. 1 pkt 4 ustawy z 28.3.2003 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi¹⁷.

Zgodnie z art. 13² ust 1 uwtpa podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych wnoszą opłatę w wysokości 10% podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług wynikającej z tej usługi. Zgodnie z art. 13³ ust. 2 uwtpa wpływy z opłaty za reklamowanie napojów alkoholowych stanowią wpływy do państwowego funduszu celowego, jakim jest FZSdU.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na umiejscowienie Funduszu Zajęć Sportowych dla Uczniów w ustawie budżetowej. Na podstawie art. 31 pkt 8 i załącznika nr 13 tabela 8 ustawy budżetowej na rok 2025 z 9.1.2024 r. planowane przychody z opłaty od reklamowania napojów alkoholowych mają wynieść 22.000.000 zł¹⁸. Oznacza to, że plan finansowy państwowego funduszu celowego jest umiejscowiony w ustawie budżetowej.

W doktrynie istnieją rozbieżne poglądy dotyczące tego, czy istnieje możliwość poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej odnośnie braku zapłaty opłaty od reklamowania napojów alkoholowych.

Ponadto podkreśla się, że opłata od reklamowania napojów alkoholowych to „quasi-podatek”, a od „zwykłego podatku różni go sposób rozliczania oraz specyficzne przeznaczenie”¹⁹. Zdaniem autora po-

gląd taki jest błędny, gdyż polskie prawo nie reguluje takiej kategorii prawnej jak „quasi-podatek”.

Zdaniem T. Grzegorzcyka w komentarzu do art. 53 § 30 kks:

„Opłatą taką, rozumianą jako podatek, będzie np. opłata na rzecz kultury fizycznej i sportu ponoszona przez podmioty świadczące usługi będące reklamą napojów alkoholowych – art. 13² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi – w brzmieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi”²⁰.

Natomiast A. Pęczyk-Tofel i S. Tofel uważają, że opłata od reklamowania napojów alkoholowych nie jest podatkiem ze względu na wpływ środków do państwowego funduszu celowego, przez co nie istnieje możliwość poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej odnośnie opłaty od reklamowania napojów alkoholowych²¹.

Zdaniem autora pogląd przedstawiony przez T. Grzegorzcyka jest błędny. Art. 13² ust. 7 uwtpa, reguluje, że w sprawach nieuregulowanych do opłaty od reklamowania napojów alkoholowych, o której mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy Op. Przepis art. 13² ust. 7 uwtpa został wprowadzony w art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

Treść przepisów art. 13² ust. 7 uwtpa wynika z przepisów art. 14 ust. 4 pkt 1 ustawy z 8.8.1996 r. o Radzie Ministrów²², na podstawie, której zostało wydane rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Zgodnie z § 4 pkt 1 ZTP ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach²³.

Oznacza to nakaz stosowania przepisów op w sprawach nieuregu-

lowanych w przepisach uwtpa oraz konieczność weryfikacji, czy opłata od reklamowania napojów alkoholowych spełnia wymogi definicji pojęcia podatek na gruncie art. 6 Op.

T. Grzegorzcyk nie zwrócił uwagi, że 100% wpływów z opłaty od reklamowania napojów alkoholowych jest przeznaczona na działalność państwowego funduszu celowego, jakim jest FZSdU.

Definicja państwowego funduszu celowego została uregulowana w art. 29 ust. 1 ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych, która reguluje, że państwowy fundusz celowy jest tworzony na podstawie odrębnej ustawy²⁴ (w przypadku FZSdU są to przepisy uwtpa). Na podstawie art. 29 ust. 3 ufp państwowy fundusz celowy stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje podmiot uprawniony (w przypadku FZSdU jest to Minister Sportu i Turystyki).

Jak podkreśla się w doktrynie, istnienie państwowych funduszy celowych stanowi wyjątek od zasady jedności materialnej budżetu (inna nazwa to zasada niefunduszowania), która charakteryzuje się zakazem łączenia środków publicznych pochodzących z określonych tytułów z finansowaniem określonych wydatków²⁵.

Jak zauważa A. Miernik, ustawodawca posługuje się pojęciem „przychodów” i „środków” państwowego funduszu celowego²⁶.

Zgodnie z art. 29 ust. 5 ufp przychody państwowego funduszu celowego pochodzą ze środków publicznych, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych.

Skoro koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane z budżetu państwa, to oznacza, że państwowy fundusz celowy nie wchodzi w skład budżetu państwa.

Czy opłata od reklamowania napojów alkoholowych jest to świad-

czenie publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe? Odpowiedź jest pozytywna. Czy jest to świadczenie pieniężne świadczone na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej? Odpowiedź na to pytanie jest negatywna. Czy uwtpa jest zatem ustawą podatkową? Odpowiedź na to pytanie również jest negatywna.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Elementem decydującym jest budowa uwtpa. Wskazana ustawa nie została uregulowana wyłącznie w zakresie określającym podmioty, przedmioty opodatkowania i stawki podatkowe, lecz jej zakres dotyczy zadań nie mających charakteru podatkowego, takich jak np. ewidencja osób doprowadzonych do izby wytrzeźwień (art. 39¹ uwtpa).

Opłata od reklamowania napojów alkoholowych nie zawiera informacji choćby o przyznawaniu ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od tej opłaty, aczkolwiek nie jest to warunek niezbędny do uznania, że ustawa ma charakter ustawy podatkowej²⁷.

Autor chciałby ponownie zwrócić uwagę na fragment art. 53 § 30 kks: „opłatach oraz innych niepodatkowych należnościach budżetu państwa o podobnym daninowym charakterze”. Zdaniem autora dana opłata będzie rozumiana jako „podatek” jedynie, gdy jej beneficjentem będzie budżet państwa lub budżet jednostki samorządu terytorialnego. Pogląd taki ma potwierdzenie w doktrynie²⁸. Brak wpływu środków z opłaty od reklamowania napojów alkoholowych do budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorial-

nego oznacza także, że opłata od reklamowania napojów alkoholowych nie spełnia wymogów uznania jej jako należności publicznoprawnej w rozumieniu art. 53 § 26 kks.

Podsumowując, zdaniem autora opłata za reklamę napojów alkoholowych nie spełnia definicji podatku na gruncie art. 6 op, przez co nie może być uznana jako podatek na gruncie art. 53 § 30 kks. Niepełniony został również warunek uznania opłaty od reklamowania napojów alkoholowych jako należności publicznoprawnej na gruncie art. 53 § 26 kks.

Po pierwsze opłata od reklamowania napojów alkoholowych nie stanowi dochodu budżetu państwa (choć w budżecie państwa jest zawarty plan finansowy państwowego funduszu celowego, jakim jest FZ-SdU). Po drugie ustawa regulująca opłatę od reklamowania napojów alkoholowych nie spełnia definicji ustawy podatkowej, gdyż jej konstrukcja opiera się głównie o przepisy niezwiązane z podatkami.

Opłata za zezwolenie i dodatkowa opłata za zezwolenie

Opłata za zezwolenie została wprowadzona do polskiego porządku prawnego ustawą z 27.4.2001 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, ustawy o radiofonii i telewizji oraz ustawy o opłacie skarbowej²⁹. Dodatkowa opłata za zezwolenie została wprowadzona przepisami ustawy z 14.2.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów³⁰.

Zgodnie z art. 9³ ust. 3 uwtpa opłata w części, o której mowa w art. 9² ust. 11 uwtpa, oraz dodatkowa opłata, o której mowa w art. 9² ust. 21 uwtpa, stanowią w wysokości:

- 1) 50% dochód gmin, na terenie których jest prowadzona sprzedaż napojów alkoholowych;
- 2) 50% przychód NFZ.

Zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych NFZ jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną³¹. Jak podkreśla się w doktrynie, NFZ nie jest jednostką organizacyjną właściwą do reprezentowania Skarbu Państwa, lecz jest samodzielną i odrębną osobą prawną, nabywającą prawa i zaciągającą zobowiązania we własnym imieniu, która podlega rygorom prawa finansów publicznych³².

W doktrynie podkreśla się, że dochody innych podmiotów, nawet jeśli państwo czy jednostka samorządu terytorialnego byłyby ich założycielem czy wyłącznym właścicielem, nie mogą być traktowane jako podatek³³.

W przypadku wpływów z opłaty za zezwolenie oraz dodatkowej opłaty za zezwolenie są one dzielone pomiędzy gminą (50%) a NFZ (50%).

Ponieważ jednak całe świadczenie nie stanowi dochodu budżetu państwa lub dochodu jednostki samorządu terytorialnego, oznacza to, że nie został spełniony warunek uznania go jako podatek w rozumieniu art. 6 op.

W tym miejscu tylko pozornie pojawia się problem, gdyż tylko część dotycząca budżetu gminy (50% wpływów) spełnia warunek uznania opłaty za zezwolenie oraz dodatkowej opłaty za zezwolenie jako niepodatkowe należności budżetowe czyli niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

Wpływy z konkretnej opłaty spełniające ten warunek wyłącznie w części 50% (jako wpływu do bu-

dżetu jednostki samorządu terytorialnego) nie mogą przesądzać o odpowiedzialności karnej skarbowej.

Z kolei połowa wpływów z opłaty za zezwolenie oraz dodatkowej opłaty za zezwolenie trafia do NFZ, który nie spełnia wymogów z art. 6 op (nie można utożsamiać NFZ z budżetem państwa lub budżetem jednostki samorządu terytorialnego).

Podsumowując, zdaniem autora opłata za zezwolenie oraz dodatkowa opłata za zezwolenie nie spełniają definicji podatku na gruncie art. 6 op, przez co nie mogą być uznane jako podatek na gruncie art. 53 § 30 kks. Brak wpływu środków z opłaty za zezwolenie oraz dodatkowej opłaty za zezwolenie wyłącznie do budżetu państwa lub budżetu jednostek samorządu terytorialnego oznacza, że te opłaty nie spełniają wymogów uznania ich jako należności publicznoprawnej w rozumieniu art. 53 § 26 kks.

Po pierwsze opłaty za zezwolenie oraz dodatkowe opłaty za zezwolenie nie stanowią dochodu budżetu gminy w całości (stanowią tylko 50%). Po drugie ustawa regulująca opłaty za zezwolenie oraz dodatkowe opłaty za zezwolenie nie spełnia definicji ustawy podatkowej, gdyż jej konstrukcja opiera się głównie o przepisy niezwiązane z podatkami. Po trzecie wpływy przeznaczone do dyspozycji NFZ (50%) są wpływami niewchodzącymi w skład budżetu państwa, a NFZ nie jest jednostką organizacyjną właściwą do reprezentowania interesów Skarbu Państwa, lecz jest samodzielną i odrębną osobą prawną, nabywającą prawa i zaciągającą zobowiązania we własnym imieniu, która podlega rygorom prawa finansów publicznych.

Pouczenie o odpowiedzialności karnej skarbowej na drukach służących rozliczeniu opłat

Zarówno opłata od reklamowania napojów alkoholowych, jak i opłata za zezwolenie wymagają rozliczenia, które jest dokonywane za pomocą właściwego druku nazywanego deklaracją lub informacją.

Opłata od reklamowania napojów alkoholowych jest rozliczana za pomocą druku DRA-2 „Zbiorca deklaracja miesięczna dotycząca opłaty wnoszonej przez podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych”³⁴.

W przypadku druku DRA-2 brak jest pouczenia o odpowiedzialności karnej skarbowej.

Opłata za zezwolenie jest rozliczana za pomocą druku ALK-1 „Informacja w sprawie opłaty za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml”. W pouczeniach do druku ALK-1 znajduję się pouczenie o następującej treści:

„Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym”.

Oznacza to, że ustawodawca mylnie uznaje opłatę za zezwolenie jako podatek.

Zgodnie z art. 56 § 1 kks:

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.

Jak podkreśla A. Soja, art. 56 kks służy ochronie obowiązków podatkowych oraz chroni interesy finansowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej w zakresie uzyskania należności z tytułu podatków³⁵.

Zdaniem autora przepisy art. 56 kks nie chronią interesu państwowego funduszu celowego (np. FZSdU) lub państwowej jednostki prawnej posiadającej osobowość prawną (np. NFZ).

Podsumowanie

W przypadku, w którym to 100% daniny publicznej trafia do budżetu Skarbu Państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, nie ma wątpliwości, że mamy do czynienia z podatkiem. Ustawodawca nie zdefiniował przypadków mieszanych, tj. część daniny publicznej trafia bezpośrednio do budżetu Skarbu Państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a część jest przeznaczana do budżetu innego podmiotu niż budżet Skarbu Państwa albo budżet jednostki samorządu terytorialnego.

Przy tworzeniu przepisów regulujących opłaty istotne jest zwrócenie uwagi, że przekazując choć część pieniędzy na rzecz podmiotu innego niż budżet Skarbu Państwa lub budżet jednostek samorządu terytorialnego, wyłącza się w ten sposób możliwość poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej zarówno w rozumieniu art. 53 § 26 kks, jak i art. 53 § 30 kks.

Oznacza to, że opłata od reklamowania napojów alkoholowych, opłata za zezwolenie oraz dodatkowa opłata za zezwolenie nie mogą być uznawane jako należność publicznoprawna w rozumieniu art. 53 § 26 kks i jako podatek w rozumieniu art. 53 § 30 kks, przez co nie można stosować przepisów kks w zakresie tych opłat. ➤



DR ADAM BOJARSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

- 1_**Ustawa z 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.) – dalej: kks.
- 2_**Ustawa z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2151 ze zm.) – dalej: uwtpa.
- 3_**Podstawa do wydania rozporządzenia to art. 13³ ust. 5 uwtpa. Rozporządzenie Ministra Sportu i Turystyki z 18.12.2015 r. w sprawie przekazywania środków z Funduszu Zająć Sportowych dla Uczniów (Dz. U. z 2015 r. poz. 2222 ze zm.).
- 4_**D. Antonów, Szczególne opłaty administracyjne, Wrocław 2017, s. 153.
- 5_**Postulaty podatkowe dla nowego rządu – Rada Podatkowa Konfederacji Lewiatan z dnia 12.12.2023 r., s. 35.
- 6_**Ustawa z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) – dalej: op.
- 7_**B. Brzeziński, Opodatkowanie niepożądanego konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki, Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 1, Warszawa 2021, s. 12–15.
- 8_**A. Bojarski, Opłata cukrowa. Komentarz, Art. 12c, Lex/el 2024.
- 9_**A. Bogucki, [w:] A. Bogucki, S. Bogucki, Opłata od środków spożywczych (podatek cukrowy). Komentarz. Art. 12g, Legalis 2024, A. Serlikowska, Opłata od środków spożywczych (opłata cukrowa) – wybrane zagadnienia prawne, Przegląd Prawa Publicznego nr 1, Warszawa 2022, s. 56–57.
- 10_**Ustawa z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1670).
- 11_**E. Drozdowski, Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia, Przegląd Podatkowy nr 8, Warszawa 2021, s. 44.
- 12_**I. Nowak, Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2, Łódź 2022, s. 42 – 48.
- 13_**A. Miernik, Problematyka charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych, Kwartalnik Prawno-Finansowy, Wrocław 2020, s. 32.
- 14_**Ustawa z 15.1.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 623).
- 15_**Ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1572 ze zm.).
- 16_**Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (Dz. U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm.).
- 17_**Ustawa z 28.3.2003 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2003 r. nr 80 poz. 719).
- 18_**Ustawa budżetowa na rok 2025 z 9.1.2025 r. (Dz. U. z 2025 r. poz. 63).
- 19_**M. Koszowski [w:] M. Koszowski, I. Niżnik-Dobosz, Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, Komentarz art. 13², Lex/el 2022.
- 20_**T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy Komentarz wyd. IV, Art. 53 § 30, Lex/el 2009.
- 21_**Należy podkreślić, że analiza dotycząca odpowiedzialności karnej skarbowej miała miejsce za czasów obowiązywania ustawy z 30.6.2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r. nr 249 poz. 2104 ze zm.). A. Pęczek-Tofel, S. Tofel, Odpowiedzialność karno-skarbowa za uchylanie się od zapłaty opłat, Przegląd Podatkowy nr 10, Warszawa 2007, s. 25–26.
- 22_**Ustawa z 8.8.1996 r. o Radzie Ministrów (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1188 ze zm.).
- 23_**Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283 ze zm.) – dalej: ZTP.
- 24_**Ustawa z 27.8.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.) – dalej: ufp.
- 25_**P. Woltanowski, Finanse publiczne. Komentarz pod red. J. Salachny i M. Tyńwickiego, Art. 29, Lex/el 2024.
- 26_**A. Miernik, Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim, Wrocław 2021, s. 285 – 286.
- 27_**M. Florczak-Wątor, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz wyd. II pod red. P. Tulei, Art. 217, Lex/el 2023.
- 28_**M. Charkiewicz, Nieuiszczenie opłaty paliwowej w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 11, Warszawa 2021, s. 41.
- 29_**Ustawa z 27.4.2001 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, ustawy o radiofonii i telewizji oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2001 r. nr 60 poz. 610).
- 30_**Ustawa z 14.2.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją zdrowotnych wyborów konsumentów (Dz. U. z 2020 r. poz. 1492).
- 31_**Ustawa z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.).
- 32_**A. Pietraszewska-Macheta, I. Kowalska-Mańkowska, Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz wyd. IV pod red. A. Pietraszewska-Macheta, Art. 96, Lex/el 2023.
- 33_**M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz pod red. L. Etela, Art. 6, Lex/el 2023.
- 34_**Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23.3.2021 r. w sprawie wzoru zbiorczej deklaracji miesięcznej dotyczącej opłaty wnoszonej przez podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych (Dz. U. z 2021 r. poz. 579).
- 35_**A. Soja [w:] J. Błachut, G. Keler, A. Soja, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Art. 56, Lex/el 2024.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
DR IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRANCAK, DR ANNA LESZCZYŃSKA,
WANDA NOWAK, KRYSZYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
DR IWONA BIERNAT-BARAN,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDĄ,
paninagrochowicz@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
ul. Grzybowska 85 lok. U7
00-844 Warszawa
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**