

Małgorzata KURZAC*

**UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA
I OSZUSTWO PODATKOWE W ROZUMIENIU
ART. 54 I 56 KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO
W ŚWIETLE ODESŁAŃ DO SYSTEMU PRAWA PODATKOWEGO**

(Streszczenie)

Celem niniejszego opracowania jest analiza korelacji zachodzącej między pojęciami: „uchylanie się od opodatkowania” i „oszustwo podatkowe” oraz relacji między czynami zabronionymi polegającymi na uchylaniu się od opodatkowania i oszustwie podatkowym, penalizowanymi w Kodeksie karnym skarbowym. Ustalenie pełnej i precyzyjnej treści znamion czynów zabronionych z art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s. wymaga uwzględnienia przepisów podatkowych konkretyzujących znamiona tych czynów zabronionych. Delikty z art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s. powiązane są z takimi instytucjami prawa podatkowego jak obowiązek ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania, obowiązek złożenia deklaracji podatkowej oraz samoobliczenie podatku do zapłaty.

Naruszenie norm podatkowych nakładających obowiązek zgłoszenia organowi podatkowemu przedmiotu i podstawy opodatkowania (uchylanie się od opodatkowania) jest prawnokarnie relewantne i decyduje o bycie oszustwa podatkowego. Uchylając się od opodatkowania, podatnik wykorzystuje dla własnej korzyści błędne przekonanie organu podatkowego, że obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał.

Jeżeli chodzi o relację między czynami z art. 54 k.k.s. i 56 § 1–3 k.k.s., to pierwszy z nich dotyczy niedopełnienia obowiązku ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania, drugi zaś – rzetelnego (prawdziwego i prawidłowego) ich ujawnienia. Całkowite nieujawnienie przedmiotu i podstawy opodatkowania jest jednocześnie zaniechaniem obowiązku rzetelnego ich ujawnienia. Na tej podstawie można uznać, iż zachowanie opisane w art. 54 k.k.s. (uchylanie się od opodatkowania) jest rodzajem czynu penalizowanego w ramach art. 56 k.k.s. (oszustwo podatkowe), a oba te zachowania można zaliczyć do szerszej kategorii oszustw.

Słowa kluczowe: uchylanie się od opodatkowania; oszustwo podatkowe; art. 54 k.k.s.; art. 56 k.k.s.; wzajemne relacje

* Konsultant podatkowy w TPA Sp. z o.o. sp. k.; e-mail: małgorzata.kurzac@gmail.com

1. Wstęp

Celem niniejszego opracowania jest analiza relacji zachodzącej między pojęciami: „uchylanie się od opodatkowania” i „oszustwo podatkowe”. Pojęcia te są użyteczne w odniesieniu do czynów zabronionych opisanych w art. 54 Kodeksu karnego skarbowego¹ i art. 56 § 1–3 tego kodeksu. Delikty karnoskarbowe polegające na uchylaniu się od opodatkowania oraz oszustwie podatkowym związane są z takimi instytucjami prawa podatkowego, jak obowiązek ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania oraz samoobliczenie podatku do zapłaty. Z uwagi na szczególnie związek prawa karnego skarbowego z prawem podatkowym, analiza przepisów art. 54 k.k.s. i 56 § 1–3 k.k.s. musi uwzględniać sposób rozumienia zawartych w nich pojęć – na gruncie prawa podatkowego². Bez analizy instytucji prawa podatkowego nie sposób określić, jakie zachowania są penalizowane przez prawo karne skarbowe. Z uwagi na fakt, że omawiane przepisy zawierają odesłania do regulacji z zakresu prawa podatkowego, zalicza się je do przepisów o charakterze blankietowym³. Ustalenie pełnej i precyzyjnej treści znamion czynów zabronionych z art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s. wymaga uwzględnienia treści przepisów podatkowych konkretyzujących znamiona tych czynów zabronionych. W orzecznictwie także wskazuje się na znaczenie przepisów prawa podatkowego dla prawidłowej rekonstrukcji normy sankcjonującej, podkreślając, że podstawą oceny musi być prawidłowe zdekodowanie obowiązujących w chwili czynu norm prawa podatkowego określających zakres i treść obowiązków podatkowych⁴.

Prawo podatkowe opisuje obowiązki podatkowe jego adresatów. Prawo to nakłada na podatników obowiązek realizacji zobowiązań podatkowych oraz obowiązki formalne takie jak składanie deklaracji i informacji. Następstwem wykrycia braku ujawnienia przedmiotu opodatkowania lub ujawnienia nierzetelnego jest restytucja ładu publicznego poprzez ustalenie (określenie) i wyegzekwowanie zaległych zobowiązań podatkowych oraz powinności formalnych. Tam, gdzie

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.), zwana dalej: k.k.s.

² Art. 53 § 30 Kodeksu karnego skarbowego nakazuje przyjąć znaczenie określeń zawartych w rozdziale VI tego kodeksu, zgodnie z ich rozumieniem przyjętym w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

³ **P. Kardas**, w: **P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 562; co do pojęcia przepis blankietowy – szerzej **R. Dębski**, *O przepisach blankietowych w prawie karnym. Uwagi wprowadzające*, Acta Universitatis Lodzianensis 1991, Folia Iuridica 47, s. 18 i n.; **R. Dębski**, *O normie prawno karnej we współczesnym piśmiennictwie polskim*, Acta Universitatis Lodzianensis 1984, Folia Iuridica 60, s. 29.

⁴ Por. uzasadnienie wyroku SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99, LEX nr 75491.

konstrukcje prawa podatkowego zabezpieczające wykonanie obowiązków podatkowych są niewystarczające, ustawodawca ustanawia także sankcje karne.

2. Oszustwo podatkowe a uchylenie się od opodatkowania – istota zjawisk

Pojęcie oszustwa podatkowego podobnie jak pojęcie uchylenia się od opodatkowania nie zostało ustawowo zdefiniowane. Mimo iż doktryna podjęła próbę wyjaśnienia obu pojęć, nie ma zgodności co do ich zakresu znaczeniowego. Pojęcia te bywają ze sobą utożsamiane. Jako synonimu pojęcia „uchylenie się od opodatkowania” używa się takich wyrażen jak „brak dyscypliny podatkowej” czy „oszustwo podatkowe”⁵. Bywa, że termin „oszustwo” definiowany jest za pomocą pojęcia „uchylenie się od opodatkowania” w sposób następujący: „za oszustwo podatkowe uznaje się takie zachowanie podatnika, zmierzające do uchylenia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego”⁶.

Słownik języka polskiego opisuje oszustwo jako świadome wprowadzenie kogoś w błąd lub wykorzystanie czyjś błąd dla własnej korzyści⁷. Wspólnym celem zachowań oszukańczych jest wytworzenie u danego podmiotu obrazu sprzecznego z rzeczywistością po to, by wprost uszczuplić cudze mienie lub osiągnąć korzyść majątkową kosztem czyjś mienia. P. Kardas twierdzi, że dla realizacji znamion oszustwa podatkowego wystarczające jest podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu. Jednoczesne wywołanie błędu po stronie organu podatkowego, innego uprawnionego organu lub płatnika, nie jest konieczne⁸. Zacytowany wyżej pogląd wymaga szerszego komentarza.

Oszustwo podatkowe polega na zadeklarowaniu nieprawdziwego stanu faktycznego, z którym łączy się obowiązek podatkowy (świadome wprowadzenie w błąd). Choć możliwa jest sytuacja, w której organ podatkowy posiada wiedzę, że zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy miało miejsce (nawet jeśli podatnik

⁵ R. Sowiński, *Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2009, s. 15.

⁶ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2001, s. 22.

⁷ W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, t. V, PWN, Warszawa 1967, s. 1193.

⁸ P. Kardas, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 560; Por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2003/3, s. 62.

wcześniej tego nie ujawnił), to nie można przyjąć, że jest to wiedza pełna. W systemie podatkowym obowiązuje bowiem zasada, zgodnie z którą na podatniku ciąży obowiązek ujawnienia zdarzeń znaczących podatkowo w sposób prawdziwy i prawidłowy (zgodny z normami prawa podatkowego). Zgodnie z ustawą, to podatnik ma być źródłem wiedzy o zdarzeniach znaczących podatkowo. Z uwagi na ten ustawowy obowiązek ujawnienia można przyjąć, że zaniechanie jest rodzajem zachowania oszukańczego. Organ podatkowy pozostaje w błędnym przekonaniu, że obowiązek podatkowy nie powstał (choć w rzeczywistości zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy miało miejsce) albo powstał w innym zakresie niż to zadeklarował podatnik.

Należy zatem uznać, iż prawidłowe jest stanowisko Z. Wardaka, zgodnie z którym naruszenie norm podatkowych nakładających obowiązek zgłoszenia organowi podatkowemu przedmiotu i podstawy opodatkowania (oraz doprowadzenie przez to do niezgodnego ze stanem rzeczywistym wymiaru zobowiązania podatkowego) jest prawnokarnie relewantne i decyduje o byciu oszustwa podatkowego⁹.

Uchylanie się od opodatkowania jest zachowaniem negatywnym w znaczeniu moralnym i prawnie istotnym ze względu na jego następstwa prawne na gruncie prawa podatkowego oraz konsekwencje karnoskarbowe. Brak definicji ustawowej tego pojęcia przerzuca na doktrynę zadanie wyznaczenia jego zakresu znaczeniowego oraz wskazania cech odróżniających uchylanie się od opodatkowania od innych zachowań będących przejawem ucieczki od podatku. Uchylanie się od opodatkowania to nieujawnienie organowi podatkowemu (wbrew ciążącemu na podatniku obowiązkowi) stanu faktycznego, w związku z którym powstał obowiązek podatkowy. Uchylając się od opodatkowania, podatnik wykorzystuje dla własnej korzyści błędne przekonanie organu podatkowego, że obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał¹⁰.

3. Relacja między uchylaniem się od opodatkowania a oszustwem podatkowym

W piśmiennictwie można odnaleźć dwa przeciwstawne stanowiska w kwestii określenia relacji zachodzącej między pojęciami: „oszustwo podatkowe” i „uchylanie się od opodatkowania”. Część autorów uznaje bowiem, że uchylanie się od opodatkowania stanowi rodzaj oszustwa podatkowego *sensu largo*, gdy tym-

⁹ Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Agent PR, Łódź 2014, s. 52.

¹⁰ *Ibidem*.

czasem inni kwalifikują oszustwo z art. 56 § 1–3 k.k.s. jako przejaw uchylania się od opodatkowania¹¹.

Zdaniem L. Wilka zatajenie przedmiotu opodatkowania (art. 54 k.k.s.) nie stanowi oszustwa¹², ponieważ zachowanie to polega na zaniechaniu. Autor ten twierdzi, że w przypadku zachowania opisanego w art. 56 § 1–3 k.k.s. (zaliczanego do kategorii oszustw) występuje kombinacja działania z zaniechaniem: składanie deklaracji lub oświadczenia (działanie) oraz zatajenie prawdy (zaniechanie). Art. 56 § 1–3 k.k.s. zawiera zatem opis zachowania aktywnego, czyli składania deklaracji lub oświadczenia, w toku którego może wystąpić pewna postać zaniechania (zatajenia prawdy). Zdaniem L. Wilka, określenie zaniechania mianem „oszustwo” jest sprzeczne z intuicyjnym odczuciem.

Prototypy zachowań godzących we własność i prawa majątkowe, współcześnie określanych mianem oszustw, można odnaleźć w prawie starożytnego Rzymu¹³. Obecnie zarówno w prawie karnym powszechnym, jak i karnym skarbowym terminem „oszustwo” określa się różne typy czynów zabronionych. Wspólnym celem tych zachowań jest wytworzenie u danego podmiotu obrazu sprzecznego z rzeczywistością po to, by wprost uszczuplić czyjeś mienie i osiągnąć korzyść majątkową¹⁴, bądź osiągnąć korzyść majątkową kosztem czyjegoś mienia¹⁵. W nauce prawa karnego nie ma jednak zgodności co do tego, czy „oszustwa podatkowe” powinno się w ogóle określać mianem oszustw.

Delikty skarbowe mające charakter zachowań oszukańczych klasyfikowane są w doktrynie jako oszustwa podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu i oszustwa w ujęciu szerokim. Oszustwem podatkowym *sensu stricto* określa się zachowanie opisane w art. 56 § 1–3 k.k.s. Do grupy oszustw *sensu largo* zalicza się uchylenie się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), firmanctwo (art. 55 k.k.s.),

¹¹ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, wyd. I, „Zakamycze”, Kraków 2001, s. 135; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 117.

¹² L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2006, s. 74 i n.

¹³ Prawo starożytnego Rzymu znało dwie odmiany zachowań będących swoistymi prototypami współczesnych oszustw: fałsz i *stellionatus*. Przedmiotem zamachu tzw. fałszu było przede wszystkim zaufanie publiczne, podczas, gdy zamach nazywany *stellionatus* godził we własność i prawa majątkowe; J. Bednarzak, *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1971, s. 8.

¹⁴ Por. I. Andrejew, L. Kubicki, J. Waszczyński (red.), *System prawa karnego. T. 4: O przestępstwach w szczególności*, cz. 2., Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław, Warszawa, Kraków 1989, s. 414.

¹⁵ Por. O. Górniok, *O tzw. oszustwach gospodarczych w projekcie kodeksu karnego*, Problemy Prawa Karnego 1992/18, s. 13.

wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 k.k.s.) oraz uporczywe niepłacenie podatku (art. 57 k.k.s.)¹⁶. Wątpliwości budzi objęcie kategorią oszustw zachowania polegającego na uporczywym niewpłacaniu podatku (art. 57 k.k.s.). W przeciwieństwie do pozostałych zachowań, czyn ten nie zmierza do wytworzenia u danego podmiotu obrazu sprzecznego z rzeczywistością, nie znamionuje go zatem chęć wprowadzenia w błąd czy wyzyskania błędu.

P. Kardas i G. Łabuda negują podział oszustw podatkowych na oszustwa w wąskim i szerokim znaczeniu. Zdaniem tych Autorów, żadne z zachowań pomieszczonych w rozdziale VI Kodeksu karnego skarbowego nie wyczerpuje znamion oszustwa podatkowego¹⁷. W opinii cytowanych Autorów, oszustwem podatkowym nie jest ani uchylanie się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), ani także zachowanie opisane w art. 56 k.k.s., określane przez część doktryny mianem oszustwa podatkowego *sensu stricte*.

P. Kardas i G. Łabuda przyjmują, że oszustwa podatkowe to typy rodzajowe, w których powinno wystąpić znamię czasownikowe „wprowadzenia w błąd” lub „wyzyskania błędu”. Jedynym czynem w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego odpowiadającym wskazanemu kryterium jest delikt opisany w art. 76 k.k.s. Czyn ten penalizuje wyłudzenie zwrotu podatku lub nadpłaty poprzez wprowadzenie w błąd uprawnionego organu. Powołani Autorzy uznają, że jedynie ten czyn można określać mianem oszustwa podatkowego i jednocześnie odmawiają tego miana czynowi z art. 56 § 1–3 k.k.s, w którym realizacja znamienia czasownikowego polega alternatywnie na podaniu w deklaracji lub oświadczeniu nieprawdy, zatajeniu prawdy albo na niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. P. Kardas i G. Łabuda argumentują, że brak znamienia wprowadzenia w błąd pozwala przyjąć, że zachowanie sprawcy wcale nie musi wywoływać błędu po stronie organu podatkowego czy płatnika. Twierdzą, iż jest to okoliczność prawnokarnie irrelevantna¹⁸. Czyny te zatem mają leżeć „na przedpolu” zasadniczego oszustwa określonego w art. 286 k.k.¹⁹

¹⁶ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, „ABC”, Kraków 2001; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2002.

¹⁷ P. Kardas, G. Łabuda, *op. cit.*, s. 62–63.

¹⁸ *Ibidem*, s. 62.

¹⁹ Przytoczony pogląd P. Kardasa i G. Łabudy pochodzi sprzed nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.7.2005 r., kiedy to do k.k.s. wprowadzony został przepis art. 76a wzorowany na poprzedzającym go przepisie art. 76. Należałoby więc przypuszczać, że również art. 76a k.k.s. zostałyby zaliczony przez tych Autorów do kategorii oszustw podatkowych.

Z. Wardak twierdzi, że znamieniem pozwalającym na stwierdzenie, iż mamy do czynienia z oszustwem podatkowym jest sposób działania sprawcy charakteryzujący się wprowadzeniem organów podatkowych w błąd poprzez podanie nieprawdziwych danych dotyczących przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niepodanie tych danych organom podatkowym (wbrew ciążącemu obowiązkowi), co stanowi wyzyskanie błędu tych organów co do okoliczności faktycznych, mających wpływ na zobowiązanie podatkowe²⁰. Można zatem przyjąć, iż każde działanie podatnika polegające na niezgłoszeniu organom podatkowym stosownych danych (w sytuacji prawnego obowiązku ich zgłaszania) czy też podaniu nieprawdziwych danych – stanowi oszustwo.

Zdaniem Z. Wardaka, w przypadku oszustw podatkowych zaciera się w pewnym stopniu granica pomiędzy wprowadzeniem w błąd a wyzyskaniem błędu. Wiąże się to z faktem, że podatki są wymierzone w drodze samowymiaru przez podatnika albo w drodze wymiaru organu podatkowego dokonywanego na podstawie danych dostarczanych przez podatnika. Wskazany Autor uważa, że niezapłacenie podatku w następstwie nieotrzymania przez organ rzetelnych informacji stanowi jednocześnie wprowadzenie w błąd, jak i wyzyskanie tego błędu²¹. Stwierdzenie to jednak należy doprecyzować. Samo niezapłacenie podatku nie jest wprowadzeniem w błąd. Jest to wyzyskanie błędu, ponieważ podatnik wykorzystuje brak wiedzy organu podatkowego o tym, że powstał obowiązek podatkowy. Wprowadzeniem w błąd jest złożenie nierzetelnej informacji, które prowadzi do wadliwego wymiaru zobowiązania podatkowego.

Mimo braku wysłowienia w treści art. 56 k.k.s. znamienia „wprowadza w błąd”, w orzecznictwie wskazuje się, iż przestępstwo z art. 56 k.k.s. (art. 94 § 1 poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej) to oszustwo w postępowaniu podatkowym polegające na podaniu w tym postępowaniu niezgodnych z rzeczywistością danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego. Do istoty tak opisanego działania należy umyślne wprowadzenie w błąd organu podatkowego co do rzeczywistego stanu rzeczy, istotnego z punktu widzenia prawidłowego ustalenia wysokości należnego Skarbowi Państwa podatku²².

Uchylenie się od opodatkowania polega na całkowitym zaniechaniu powinności ujawnienia organowi podatkowemu stanu faktycznego skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego. Uchylając się od opodatkowania, podatnik

²⁰ Z. Wardak, *op. cit.*, s. 62.

²¹ *Ibidem*.

²² Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99, LEX nr 75491.

wykorzystuje dla własnej korzyści błędne przekonanie organu podatkowego, że obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał. Na tej podstawie należy uznać, że uchylanie się od opodatkowania stanowi rodzaj zachowania oszukańczego.

Nakładając na podatników obowiązek samowymiaru zobowiązań podatkowych i zastrzegając dla organów podatkowych funkcje kontrolne, ustawodawca musiał w skuteczny sposób zabezpieczyć prawidłowość procesu stosowania prawa podatkowego. Nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, czyli jej nieprawdziwość lub nieprawidłowość, polega na podaniu przez podatnika (ew. płatnika) danych niezgodnych z rzeczywistością lub zastosowaniu błędnej interpretacji przepisów podatkowych. Oba elementy obowiązku ciężącego na podatniku (co do podania faktów i co do poprawności ich kwalifikacji prawnej) składają się na pojęcie prawidłowego (rzetelnego) wymiaru podatku. Pojęcie prawdy użyte w art. 56 k.k.s. odnosi się nie tylko do danych ujawnianych przez podatnika lub płatnika w deklaracji podatkowej, lecz także do ich kwalifikacji prawnej. „Prawdziwe” albo „nieprawdziwe” w rozumieniu tego przepisu są dane wykazane przez podatnika w deklaracji. Dane te muszą być zgodne z rzeczywistością, tzn. ze stanem faktycznym, ale odnoszonym do obowiązków podatkowych, tak jak zostały one zdefiniowane w przepisach dotyczących tego obowiązku²³.

4. Znamiona uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.) i oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.)

W ramach znamion określających typy czynów zabronionych z art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s., w opracowaniu wyeksponowane zostały znamiona określające czynność sprawczą, ponieważ przedmiot ochrony, podmiot czynu zabronionego oraz skutek są takie same w przypadku obu omawianych typów.

Hipoteza i dyspozycja normy wyrażonej w art. 54 § 1 stanowi, że: „podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze [...]”. Przepis art. 54 k.k.s. mówi o nieujawnieniu organowi podatkowemu przedmiotu i podstawy opodatkowania. Chodzi tu jednak o całość przedmiotu, a nie o jego fragment. Działanie polegające na podaniu w deklaracji podatkowej jedynie części przedmiotu opodatkowania stanowi czyn zabroniony, o którym mowa w art. 56 § 1–3 k.k.s. Nieujawnienie całości i części zjawiska stanowi odmianę tego samego zachowania. Zasadnicza

²³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.9.2005 r., SK 13/05 (Dz.U., nr 186, poz. 1566).

różnica między art. 54 k.k.s. i 56 § 1–3 k.k.s. dotyczy tego, że oszustwo podatkowe z art. 56 § 1–3 k.k.s. następuje w ramach ujawnienia dokonywanego przed organem podatkowym (oszustwo w postępowaniu podatkowym²⁴). Natomiast czyn z art. 54 charakteryzuje się tym, że do ujawnienia przed organem w ogóle nie dochodzi – istotą czynu jest więc całkowite zatajenie przedmiotu poprzez całkowite zaniechanie obowiązku jego ujawnienia. Częściowe wykazanie przedmiotu i podstawy opodatkowania zakłada wcześniejsze ich ujawnienie przed organem. Może być zatem kwalifikowane jedynie jako czyn z art. 56 § 1–3 k.k.s.

Zgodnie z treścią art. 56 § 1 k.k.s., „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 [...]”. Przepis art. 56 § 1 k.k.s. określa zachowanie karalne jako narażenie na uszczuplenie podatku poprzez podanie nieprawdy w deklaracji lub oświadczeniu, zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu albo jako niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem i narażenie w ten sposób podatku na uszczuplenie. Przepis art. 56 k.k.s. statuuje cztery typy czynu zabronionego: typ podstawowy oszustwa podatkowego, typ uprzywilejowany, wykroczenie oszustwa podatkowego oraz szczególny typ wykroczenia polegający na niezłożeniu w terminie organowi podatkowemu deklaracji lub oświadczenia, opisany w § 4 art. 56 k.k.s. Każda z odmian oszustwa podatkowego opisana w art. 56 § 1–3 k.k.s. charakteryzuje się tymi samymi elementami określonymi w sposób zupełny w art. 56 § 1 k.k.s.²⁵

Ujawnienie przedmiotu opodatkowania łączy się z jednoczesnym ujawnieniem podstawy opodatkowania, *ergo* ujawniając część przedmiotu opodatkowania – podatnik ujawnia jednocześnie część podstawy. Nie jest możliwe ujawnienie przedmiotu opodatkowania bez ujawnienia jego podstawy, można jedynie wykazać, że podstawa ma w danym przypadku wartość zerową. Należy jednak przyznać, że czasami brak jest jakościowej różnicy między czynem zabronionym z art. 54 k.k.s. a deliktami z art. 56 § 1–3 k.k.s., tj. między brakiem ujawnienia prawdy i ujawnieniem nieprawdy. Sytuacja taka zachodzi wówczas, gdy podatnik alternatywnie: nie ujawnia w ogóle przedmiotu i podstawy opodatkowania albo nieprawdziwie wykazuje, że wartość podstawy wynosi zero. Przedmiot i podstawa opodatkowania są ze sobą immanentnie związane. Relacja pomiędzy

²⁴ Por. **T. Grzegorzcyk**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009, s. 294; wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KK 559/99, LEX nr 75491.

²⁵ **P. Kardas**, w: **P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski**, *op. cit.*, s. 563–564.

tymi dwoma elementami konstrukcji podatku jest następująca: przedmiot opodatkowania to abstrakcja, a podstawa to konkretyzacja ilościowa lub wartościowa przedmiotu; te płaszczyzny muszą się ze sobą pokrywać. Nieujawnienie części przedmiotu pociąga za sobą nieujawnienie części podstawy i na odwrót – wskazanie, że podstawa ma wartość zero oznacza, że przedmiot w ogóle nie istnieje. Zakres zafałszowania podstawy wyznacza zakres nieujawnienia przedmiotu opodatkowania. Przedmiot i podstawa są nierozzerwalnie związane i nie da się ich rozdzielić, ich zakresy powinny się pokrywać. Art. 54 k.k.s. i 56 § 1–3 k.k.s. są to płaszczyzny skośne, tzn. istnieje punkt przecięcia tych płaszczyzn. Punktem wspólnym jest świadome wprowadzenie kogoś w błąd lub wykorzystanie czyjegoś błędu dla własnej korzyści. Z tym, że zachowanie z art. 56 § 1–3 k.k.s. następuje w ramach postępowania przed organem podatkowym, natomiast zachowanie z art. 54 k.k.s. – poza nim.

5. Zakończenie

Obowiązki adresatów norm prawa podatkowego są różnorodne i złożone. Są to obowiązki materialnoprawne (zapłata podatku, spełnienie obowiązku płatnika) i obowiązki formalne (np. składanie deklaracji podatkowych). Obowiązki wyrażone w art. 54 k.k.s. to ujawnienie przedmiotu i podstawy opodatkowania oraz złożenie deklaracji podatkowej. W art. 56 k.k.s. wysłowny jest obowiązek złożenia prawidłowej i rzetelnej deklaracji podatkowej (lub oświadczenia) oraz obowiązek informacyjny dotyczący zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. Kształt tych obowiązków w prawie podatkowym rzutuje na to, co podlega penalizacji. Jeżeli chodzi o relację między czynami z art. 54 k.k.s. i 56 § 1–3 k.k.s., to pierwszy z nich dotyczy niedopełnienia obowiązku ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania, drugi zaś – rzetelnego (prawdziwego i prawidłowego) ich ujawnienia. Nieujawnienie jest jednocześnie zaniechaniem obowiązku rzetelnego ujawnienia. Nierzetelne ujawnienie i zaniechanie rzetelnego ujawnienia stanowią punkt styyczny zachowań opisanych w art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s. Z punktu widzenia narażenia na uszczuplenie, każde zaniechanie ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania jest równie niebezpieczne, jak zafałszowanie rzeczywistości poprzez ujawnienie części przedmiotu i podstawy opodatkowania. Narażenie na uszczerbek jest tak samo prawdopodobne w obydwu przypadkach, dlatego też zagrożenie karą jest w obu przypadkach jednakowe.

Bibliografia

Akty prawne:

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.).

Orzeczenia:

Wyrok Sądu Najwyższego z 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99, LEX nr 75491.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 września 2005 r., SK 13/05 (Dz.U., nr 186, poz. 1566).

Opracowania:

Andrzej Igor, Kubicki Leszek, Waszczyński Jan (red.), *System prawa karnego. T. 4: O przestępstwach w szczególności*, cz. 2., Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław, Warszawa, Kraków 1989.

Baniak Stanisław, *Prawo karne skarbowe*, wyd. I, „Zakamycze”, Kraków 2001.

Bednarzak Jan, *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1971.

Dębski Ryszard, *O normie prawno karnej we współczesnym piśmiennictwie polskim*, Acta Universitatis Lodziensis 1984, Folia Iuridica 60.

Dębski Ryszard, *O przepisach blankietowych w prawie karnym. Uwagi wprowadzające*, Acta Universitatis Lodziensis 1991, Folia Iuridica 47.

Doroszewski Witold (red.), *Słownik języka polskiego*, t. V, PWN, Warszawa 1967.

Górnioł Oktawia, *O tzw. oszustwach gospodarczych w projekcie kodeksu karnego*, Problemy Prawa Karnego 1992/18.

Grzegorzczak Tomasz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, „ABC”, Kraków 2001.

Grzegorzczak Tomasz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009.

Kalinowski Marek, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2001.

Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2003/3.

Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.

Prusak Feliks, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2002.

Sowiński Ryszard, *Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2009.

Wardak Zbigniew, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Agent PR, Łódź 2014.

Wilk Leszek, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2006.

Małgorzata KURZAC

TAX EVASION (ART. 54 FPC) AND TAX FRAUD (ART. 56 FPC) IN THE LIGHT OF REFERENCES TO THE TAX SYSTEM

(Summary)

The article presents some reflections on the essence of tax evasion offence and tax fraud offence, in the light of references to the tax system. Fiscal penal law is intended to protect a fiscal system of a state. Penal law consequences of tax evasion and tax fraud are linked with tax duties, namely an obligation to reveal an object of taxation and tax base, as well as an obligation to file the tax return with the state or local tax collection agency.

Tax evasion entails misrepresenting the true state of taxpayers' affairs to the tax authorities to eliminate their tax liability. Such conduct leads to deprive the State Treasury of tax revenue. As fraud is deliberate deception to secure unfair or unlawful gain, or to deprive an entity of a legal right, analysis led to form the conclusion that tax evasion is a kind of tax fraud.

Tax evasion is penalized within Art. 54 of the Fiscal Penal Code. Under this article, a taxpayer who by evading tax obligations does not reveal to a competent authority an object of taxation or tax base or does not file a declaration, which may result in tax reduction, shall be subject to the penalty [...]. Art. 56 is tax fraud. Under Art. 56 of the Fiscal Penal Code, the crime is committed by the taxpayer if he or she files a tax return containing misleading or false information and in this way exposes the tax on diminution. Thus, a taxpayer shall be subject to the penalty if they declare false data or conceal the truth or do not fulfil an obligation to inform about the change of data included therein, to cause an illegal tax reduction.

Taking above mentioned into account, not revealing an object of taxation and tax base (tax evasion) is a kind of not concealing the truth to the tax authority (tax fraud).

Keywords: tax evasion; tax fraud; art. 54 fpc; art. 56 fpc; mutual relations