

KRZYSZTOF CZICHY*

FUNKCJA GWARANCYJNA PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

1. Uwagi wprowadzające

Funkcja ochronna prawa karnego jest ściśle związana z funkcją gwarancyjną. Istota tej ostatniej sprowadza się do zabezpieczenia jednostki przed ingerencją w jej prawa ze strony państwa pod pretekstem realizacji funkcji ochronnej¹. Realizacja funkcji ochronnej wiązana jest w literaturze z funkcją afirmacyjno – motywacyjną. Poprzez określone w prawie nakazy i zakazy określa się standardy postępowania w społeczeństwie, natomiast poprzez stosowanie sankcji prawo karne zmierza do kształtowania motywacji do przestrzegania norm prawnych².

Dosyć powszechnie akcentuje się przy tym konieczność zachowania równowagi pomiędzy funkcją ochronną a gwarancyjną. Konieczność walki z przestępczością nie może podważać praw zagwarantowanych każdemu obywatelowi. Z drugiej zaś strony represje wobec sprawców przestępstw powinny być stosowane z poszanowaniem ich godności osobistej. Ten ostatni postulat związany jest z zasadą humanitaryzmu. Jest ona obecnie zasadniczo niekwestionowana, aczkolwiek nie można nie zauważyć, że humanitaryzm wobec sprawców np. niektórych najcięższych i najsurowiej w społeczeństwie potępianych przestępstw może w pewnym stopniu ograniczyć możliwość realizacji funkcji sprawiedliwościowej. Jeżeli dla przykładu podamy przypadek wyjątkowo okrutnego morderstwa,

* Dr, Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku Białej; kczychy@interia.pl.

¹ A. Zoll (red.), *Kodeks karny: część ogólna. Komentarz. do art. 1-116 kk*, t. 1, Kraków 2004, s. 43.

² A. Marek *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 14.

którego ofiarą padnie małe dziecko, to postulat, aby kara była wykonywana w sposób humanitarny może nie zaspokoić społecznego poczucia sprawiedliwości. Dla wielu osób, zwłaszcza w jakikolwiek sposób związanych z taką sprawą, bliższe sprawiedliwości będzie kara „oko za oko” niż tłumaczenie, że właśnie humanitaryzm (który nie wyłącza surowości kary) jest cechą odróżniającą władzę karzącą od sprawcy.

Funkcja gwarancyjna realizowana jest poprzez szereg zasad takich jak: zasada *nullum crimen sine lege* (nie ma przestępstwa bez ustawy), *nullum crimen sine lege scripta* (nie ma przestępstwa bez prawa pisanego), *nullum crimen sine lege certa* (postulat, aby przepisy karne opisywały przestępstwo w sposób maksymalnie dokładny), zakaz analogii, *nullum crimen sine lege praevia* (*lex retro non agit*) – ustawa karna wprowadzająca odpowiedzialność karną lub ją zaostrzająca nie może działać wstecz. Do tego dochodzi cały szereg zasad dotyczących sposobu publikowania przepisów³, formy publikacji, odpowiednio długiego *vacatio legis*, dla umożliwienia obywatelom zapoznania się z obowiązującym prawem.

Początki zasady, iż nie ma przestępstwa bez ustawy niektórzy upatrują już w dziełach Cycerona⁴. Była ona później rozwijana w średniowieczu przez prawników włoskich a następnie przez przedstawicieli Oświecenia. Szczególnego znaczenia nabrała w czasie rewolucji francuskiej. Reakcją na samowolę i okrucieństwo stosowanych przez sądy w okresie feudalizmu kar było odzwierciedlenie tej zasady w Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 r.⁵ Obecnie zasada ta jest jedną z podstaw ustrojowych państw demokratycznych, eksponowana jest również w prawie międzynarodowym⁶. W Polsce prawne podstawy tej zasady znajdują się

³ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz. U. z 2000 r. Nr 62, poz. 718

⁴ A. Spotowski *Zasada lex retro non agit*, „Palestra” 1985 nr 9, s. 9.

⁵ Art. VIII Ustawa winna przepisywać jedynie kary ściśle i oczywiście konieczne, nikt też nie może być karany inaczej, jak na mocy ustawy uchwalonej i publicznie w sposób ustawą przepisany przed popełnieniem przestępstwa ogłoszonej Cyt. za: B. Lesiński (red.) *Historia państwa i prawa. Wybór tekstów źródłowych*, Poznań 1995, s. 205

⁶ Zgodnie z art. 7 ust. 1 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności z 4 listopada 1950 r., Dz.U. z 1993 r., Nr 61, poz. 284 nikt nie może być uznany za winnego popełnienia czynu polegającego na działaniu lub zaniechaniu działania, który według prawa wewnętrznego lub międzynarodowego nie stanowił czynu zagrożonego karą w czasie jego popełnienia. Nie będzie również wymierzona kara surowsza od tej, którą można było wymierzyć w czasie, gdy czyn zagrożony karą został popełniony. Podobna zasada przewidziana jest w art. 15 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych z dnia 19 grudnia 1966 r. Dz. U. z 1977 r. Nr. 38, poz. 167 i art. 11 Powszechnego

w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁷. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny⁸ powtarza te zasady gwarancyjne, które odgrywają rolę nie tylko w procesie stanowienia prawa, ale mają znaczenie w procesie jego stosowania⁹.

2. Specyfika regulacji prawa karnego skarbowego

O ile na gruncie powszechnego prawa karnego mamy w przeważającej większości przypadków do czynienia z czynami *mala per se*, co często pozwala na intuicyjne rozpoznanie czynu zabronionego, to takiej możliwości nie ma w przypadku deliktów skarbowych. Mamy tutaj bowiem do czynienia z czynami *mala prohibita*, a więc z czynami, które nie mają etycznych bądź moralnych korzeni, natomiast zostały uznane przez ustawodawcę za wysoce szkodliwe.

Prawo karne skarbowe stanowi co prawda jedną z dziedzin szeroko rozumianego prawa karnego, jednakże charakteryzuje się daleko idącą autonomią¹⁰ i odrębnością regulacji. Ta odrębność wynika ze szczególnego przedmiotu ochrony (o charakterze ponadindywidualnym i finansowym), ze specyficznych regulacji zawartych w tej dziedzinie prawa, które przyznają pierwszeństwo funkcji egzekucyjnej przed represją. Jednocześnie prawo karne skarbowe ma wobec prawa finansowego charak-

nej Deklaracji Praw Człowieka z dnia 10 grudnia 1948 r. Ten ostatni przepis w ust. 1 wprowadza również domniemanie niewinności.

⁷ Będzie tu chodziło przede wszystkim o art. 31 ust. 3 Konstytucji (Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw) oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji: odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zasada ta nie stoi na przeszkodzie ukaraniu za czyn, który w czasie jego popełnienia stanowił przestępstwo w myśl prawa międzynarodowego. Analogiczny przepis do art. 42 Konstytucji znajduje się w art. 1 § 1 k.k.

⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.

⁹ A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, tom I, Komentarz do art. 1-116 kk*, Kraków 2004, s. 43.

¹⁰ W kwestii autonomii prawa karnego skarbowego zob. uchwałę pełnego składu Izby Karnej SN z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, OSNK 2005, nr 4, poz. 44, L. Wilk *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8, s. 32-45.

ter wyłącznie pomocniczy, uzupełnia ono i wspomaga ochronę finansów publicznych, wkraczając z represją karnoskarbową tam, gdzie sankcje finansowoprawne są niewystarczające¹¹.

Specyficzny przedmiot ochrony powoduje, że prawo karne skarbowe jest ściśle powiązane z prawem finansowym. Wśród tych przepisów na pierwsze miejsce wysuwają się przepisy prawa podatkowego, które zaliczane jest do jednej z najbardziej restrykcyjnych (obok prawa karnego) dolegliwych gałęzi prawa publicznego¹². Inny jest jednak charakter odpowiedzialności podatkowej. Tutaj nie ma bowiem znaczenia motywacja sprawcy, jego zamiary czy świadomość konsekwencji podejmowanych działań. Dla przyjęcia odpowiedzialności podatkowej wystarczy sam obiektywny fakt naruszenia danego przepisu.

Powiązanie prawa karnego skarbowego z prawem finansowym wpływa na technikę regulacji karnoskarbowej, która polega na stosowaniu norm blankietowych odsyłających w swej treści do innych przepisów. Przepisy blankietowe charakteryzują się tym, że ustawy opis czynu zabronionego polega na zakazie naruszenia normy nieprawnokarnej, a zatem dopiero owa norma (ustawy, rozporządzenia) wypełnia w istocie ustawy opis czynu kompletując zespół znamion przestępstwa¹³. Pozwala to z jednej strony uniknąć zbyt szerokiego luzu decyzyjnego, zaś z drugiej strony zapewnić dostateczną elastyczność prawa i zdolność organów do jego szybkiej korekty¹⁴. Literatura przedmiotu zwraca uwagę na różne sposoby odesłania do przepisów prawa finansowego. Niekiedy przepis wskazuje konkretny akt prawny do którego odsyła i który wypełnia jego „blankiet” np. art. 80 § 2 k.k.s. który wskazuje na ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵. W innych przypadkach odesłanie jest bardziej enigmatyczne, do bliżej niesprecyzowanej ustawy i następuje ono za pomocą zwrotów: „kto wbrew przepisom ustawy ...” (np. art. 70 § 1 k.k.s.). W jeszcze innych przypadkach odesłanie poza ustawę z dnia

¹¹ L. Wilk, *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, „Palestra” 2010 nr 3, s. 14.

¹² J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 155.

¹³ Por. E. Schmidhäuser *Strafrecht A.T. Tübingen* 1970, s. 91.

¹⁴ T. Stawecki, P. Winczorek *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996, s. 64.

¹⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity, Dz. U. z 2016 r., poz. 2032.

10 września 1999 r. -Kodeks karny skarbowy¹⁶ nie następuje w sposób wyraźny poprzez wskazanie na mniej lub bardziej sprecyzowane przepisy, lecz w sposób dorozumiany, poprzez zawarcie w opisie czynu takich znamion, które bez sięgnięcia po odpowiednie przepisy pozostają niezrozumiałe np. „wbrew obowiązкови” (art. 60 § 1 k.k.s.)¹⁷.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że sama ustawa musi w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny definiować wszystkie znamiona czynów zagrożonych karą. Obejmuje to oczywiście i element podmiotowy, to znaczy określenie zakresu osób, które są adresatami przepisu karnego. Ustawa musi więc w sposób kompletny wyznaczyć kategorie osób, które mogą ponosić odpowiedzialność za dany czyn. Nie może tego natomiast dokonywać akt wykonawczy, bo w prawie karnym wyłączność ustawy ma charakter bezwzględny. Wynika to z zasady *nullum crimen sine lege*, stanowiącej nieodłączny element państwa prawnego.

Dotyczy to nie tylko przepisów karnych *sensu stricto*, ale także „wszystkich przepisów o charakterze represyjnym (sankcjonująco – dyscyplinującym), a więc do wszystkich przepisów, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania¹⁸. Już pod rządami Konstytucji z 1997 r. Trybunał wyjaśnił, że z zasady *nullum crimen sine lege* wynikają postulaty skierowane do ustawodawcy: nakaz typizacji czynów zabronionych w drodze ustawy i maksymalnej określoności tworzonych typów oraz do osób stosujących prawo – zakaz stosowania analogii i wykładni rozszerzającej¹⁹.

W kolejnym orzeczeniu Trybunał stanął na stanowisku, że nie rezygnując z wymagania określenia wyłącznie w ustawie podmiotu, znamion przedmiotowych przestępstwa oraz kary, należy jednak przyjąć, że dopuszczalne jest doprecyzowanie tych elementów w aktach wykonawczych wydanych w zgodzie z art. 92 Konstytucji. Trybunał zwrócił uwagę, że zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu czy przeciwko interesom fiskalnym państwa, konstrukcja ustawy karnej, która by całkowicie wykluczała potrzebę odwołania się do rozporządzeń regulujących określoną sferę działalności, jest trudna do wyobrażenia. Odesłanie do aktów wykonawczych umożliwia dopasowa-

¹⁶ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz. U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.

¹⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 11.

¹⁸ Wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12.

¹⁹ Wyrok TK z 6 lipca 1999 r., P. 2/99, OTK ZU Nr 5/1999, poz. 103.

nie norm określających poszczególne zakazy i nakazy do zmieniających się stosunków i wyposażenie ich w jednolitą sankcję. Akty niższej rangi są szybciej dostosowywane do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych, odzwierciedlają wzrost cen, stawek podatkowych, itd. Pozwala to uniknąć częstych nowelizacji ustawy, co służy stabilności prawa. Zdaniem Trybunału dodatkowym argumentem przemawiającym za dopuszczalnością, a nawet wyraźną potrzebą, odwoływania się w prawie karnym skarbowym do mierników związanych ze zjawiskami ekonomicznymi jest właściwy temu prawu przedmiot ochrony. Stanowi on cechę wspólną wszystkich czynów zabronionych karnoskarbowych, która pozwala mówić o autonomicznym charakterze tej dziedziny prawa. Specyficzny przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego to interes i porządek finansowy państwa, czy też szerzej – finanse publiczne. Celem jest tu zawsze zabezpieczenie źródeł dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego²⁰.

Taki sposób formułowania przepisów (w szczególności powiązanie znamion czynu zabronionego z regulacjami zawartymi w ustawach podatkowych) powoduje, że na obszarze prawa karnego skarbowego funkcja gwarancyjna nabiera szczególnego znaczenia. Technika regulacji napotyka bowiem na dosyć istotny problem, gdy pojawia się potrzeba interpretacji przepisów.

Zdaniem L. Gardockiego w prawie karnym wykładnia językowa, z uwagi na to, że przepisy karne wyznaczają ramy niekaralnych zachowań obywateli, którzy są adresatami tych przepisów, powinna mieć przewagę nad innymi wykładniami tj. celowościową i systemową. Odwołanie się do tych ostatnich może występować tylko wtedy, gdy wykładnia językowa dopuszcza różne warianty rozumienia przepisu. Jeżeli bowiem przepis jest językowo jednoznaczny, to nie można mu nadawać szerszego rozumienia w drodze stosowania innych metod wykładni, ponieważ grozi to wprowadzeniem w błąd adresata przepisu i najczęściej nie jest to już wykładnią przepisu, lecz stosowaniem niedozwolonej analogii na niekorzyść sprawcy²¹.

²⁰ Wyrok TK z dnia 20 lutego 2001 r., P 2/00, OTK 2001/2/32. Sprawa związana była z określeniem w rozporządzeniu stawek podatku akcyzowego, która miała wpływ na wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, a zatem decydowało o kwalifikacji czynu jako przestępstwa typu podstawowego, uprzywilejowanego albo jako wykroczenia.

²¹ L. Gardocki *Prawo karne*, Warszawa 1994, s. 47.

Tymczasem doktryna prawa podatkowego przypisuje duże znaczenie wykładni językowej, jednakże dostrzega się pewne obszary, w których czyni się ustępstwa na rzecz wykładni funkcjonalnej. Związany jest on ze swoistym rodzajem wykładni celowościowej określanym mianem gospodarczego sposobu interpretacji prawa podatkowego. Zakłada on rozpatrywanie podatkowego stanu faktycznego z punktu widzenia celu gospodarczego prawa podatkowego, nie zaś prawa cywilnego. Priorytet przyznaje się tutaj treści stanu faktycznego, drugorzędne znaczenie odgrywa natomiast jego forma, co ma zapobiec obejściom prawa podatkowego²².

3. Interpretacja przepisów prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego

Rodzi to oczywiste pytanie o przejrzystość, precyzyjność tych przepisów oraz możliwość ich stosowania przez społeczeństwo. W doktrynie stwierdza się, że wobec niejasnych przepisów prawa podatkowego i rozbieżnej ich interpretacji przez aparat skarbowy trudno dowodzić świadomości podatnika, że popełnił czyn zabroniony, a tym bardziej karalny. Niejasne interpretacje aparatu skarbowego powinny usprawiedliwiać niewiedzę, jakie prawo obowiązuje w rzeczywistości, która w konsekwencji wyłącza winę i odpowiedzialność karną skarbową za jego nieprzestrzeganie. Nie można bowiem więcej wymagać od podatnika niż od przedstawicieli Skarbu Państwa²³.

Powyższy problem dobrze ilustruje jedna z ostatnich informacji przedstawionych przez Najwyższą Izbę Kontroli²⁴. Pomimo stwierdzonych nieprawidłowości oceniła ona pozytywnie przestrzeganie przez skontrolowane organy podatkowe praw podatników, określonych w ustawie

²² R. Mastalski *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 112 – 117, Z. Ziemiński *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 404 i n., P. Kardas, G. Łabuda *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 65.

²³ R. Hałabura *Umyślność, wina i błąd*, „Rzeczpospolita Prawo Co Dnia” z dnia 28 sierpnia 2003 r., Teza nr 1, dostępne w LEX.

²⁴ Informacja o wynikach kontroli z dnia 6 czerwca 2014 r. „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe”, KBF-4101-06-00/2013, nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, dostępne na https://www.nik.gov.pl/plik/id,6783,v,artykul_9994.pdf.

z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁵ i w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej²⁶.

Jej publikacja wywołała sporą dyskusję w mediach nad przedstawionymi wynikami. Zarzucano jej głównie wydanie pozytywnej opinii pomimo zastrzeżeń ustalonych w wyniku kontroli. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła bowiem, że dyrektorzy izb skarbowych w 2012 r., jako organy drugiej instancji, w wyniku rozpatrzenia 23.716 odwołań podatników uchyliłi 35,5 % decyzji pokontrolnych naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej dotyczących VAT, PIT i CIT. Wojewódzkie sądy administracyjne w 2012 w wyniku rozpatrzenia 4.025 skarg podatników na rozstrzygnięcia dyrektorów izb skarbowych uchyliły 14,7% zaskarżonych decyzji dyrektorów izb skarbowych, tj. mniej o 3,2 punktu procentowego niż w 2011 r. (17,9%). W I półroczu 2013 r. uchylonych zostało 19,7% decyzji dyrektorów izb skarbowych. Poprawił się także wskaźnik niekorzystnych dla organów podatkowych orzeczeń NSA z 20,2% w 2011 r. do 18,7% w 2012 r. (o 1,5 punktu procentowego) i 17,9% w I półroczu 2013 r. Główną przyczyną uchylania decyzji organów pierwszej instancji w kontrolowanym okresie (86,3% badanych przez NIK spraw) były braki w postępowaniu dowodowym i błędy proceduralne, co świadczy o braku wystarczającej staranności w ustalaniu i dokumentowaniu stanu faktycznego, a także w ocenie zgromadzonych dowodów. Skontrolowane izby skarbowe w 40 % badanych postępowań odwoławczych (dotyczy decyzji uchylonych przez sądy administracyjne) naruszały prawa podatników, nie przestrzegając zasad ogólnych postępowania podatkowego, określonych w ustawie Ordynacja podatkowa (m.in. zasady legalizmu i praworządności, wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania, dążenia do ustalenia prawdy obiektywnej, postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych)²⁷. Dalej Izba zauważyła, że zmienność i niejasność przepisów prawa podatkowego utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż podejmowanie decyzji gospodarczych winno być oparte na pewności co do wysokości należnych obciążeń podatkowych. Sytuacja taka generuje znaczne koszty dla przedsiębiorców, którzy muszą korzystać z usług specjalistów do spraw

²⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity, Dz. U. 2015, poz. 613.

²⁶ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. 2016, poz.1829.

²⁷ Informacja o wynikach ..., s. 11.

podatkowych, a czasami otrzymują niespodziewany wymiar podatku po kontroli podatkowej. Powoduje także negatywne skutki dla budżetu²⁸. Również wydawane interpretacje nie zapewniły jednolitego stosowania prawa podatkowego. Nieprzejrzystość i zmienność prawa podatkowego były podstawowymi przyczynami dużej liczby wniosków podatników o wydanie interpretacji indywidualnych. W 2012 r. dyrektorzy pięciu izb skarbowych, w imieniu Ministra Finansów, wydali 36.816 interpretacji indywidualnych, tj. o 52,0% więcej niż w 2008 r. Pogarszała się jakość wydanych interpretacji, czego wyrazem były wzrastająca liczba interpretacji zaskarżonych do sądów administracyjnych (z 2.109 w 2011 r. do 2.552 w 2013 r.) oraz uchylenie w 2012 r. i w I połowie 2013 r. przez wojewódzkie sądy administracyjne 2.175 interpretacji spośród 3.887 rozpatrzonych (56,2%), Wysoki poziom wadliwości interpretacji indywidualnych i przewlekłość procedury zmian błędnych interpretacji stawiały w trudnej i niepewnej sytuacji wielu podatników oraz podważały zaufanie do organów podatkowych²⁹.

Z powyższego wynika, że ponad jedna trzecia decyzji oraz ponad połowa interpretacji³⁰ (które w założeniu miały usuwać wątpliwości interpretacyjne) została uznana za błędną. Taka sytuacja bez wątpienia nie jest korzystna, nie tylko z punktu widzenia podatników. Skoro interpretacja norm sankcjonowanych stwarza tak duże problemy (powyższe uwagi nie obejmowały problemów związanych z interpretacją przepisów prawa celnego czy dewizowego) to ma to bezpośredni wpływ również na problemy z interpretacją norm sankcjonujących zawartych w prawie karnym skarbowym.

Do tego dochodzi jeszcze sygnalizowany w ostatnim czasie sposób interpretacji przepisów. Jak donoszą media urzędnicy skarbowi interpretują przepisy podatkowe według swojego uznania. Wszystko po to, by załatać

²⁸ Informacja o wynikach ..., s. 12.

²⁹ Informacja o wynikach ..., s. 13.

³⁰ Pamiętać oczywiście należy o przepisach zawartych w Ordynacji podatkowej, w szczególności o art. 14k tej ustawy, które powinny chronić podatnika, który zastosował się do interpretacji podatkowej przed negatywnymi konsekwencjami. Pojawiają się jednak głosy, że do odpowiedzialności karnoskarbowej może zostać pociągnięty doradca podatkowy albo właściciel biura rachunkowego, który rozlicza podatnika. Nie chroni ich bowiem interpretacja wydana dla klienta P. Wojtasik *Interpretacja klienta nie chroni doradcy*, „Rzeczpospolita Prawo Co Dnia” z dnia 12 grudnia 2011 r., dostępny na <http://archiwum.rp.pl/arttykul/1102545-Interpretacja-klienta--nie-chroni-doradcy.html>

dziurę budżetową³¹. Znacznie szerzej w ostatnim czasie media informowały o najdłużej trwającym sporze przedsiębiorcy z urzędem skarbowym, które trwało prawie 20 lat³². Tego typu publikacje kształtują negatywny wizerunek aparatu skarbowego i mogą prowadzić do wzrostu oporu podatnika przed opodatkowaniem. Tymczasem badania nad przyczynami uchylania się od opodatkowania wskazują, że im mniejsze zaufanie do władz państwa, silniejsze przekonanie o nieuczciwości rodaków, a jakoś instytucji państwowych wątpliwa, tym większa akceptacja oszustw podatkowych. Zatem bez poprawy sposobu funkcjonowania instytucji państwowych i wzmacniania relacji pomiędzy przedstawicielami państwa a obywatelami oraz przede wszystkim bez wzrostu zaufania społecznego trudno oczekiwać silniejszego rygoryzmu standardów podatkowych³³.

Powyższy przypadek stał się inspiracją do badań nad długością postępowań liczonych od wydania pierwszej decyzji organu skarbowego kwestionującego rzetelność płacenia podatków przez podatnika aż do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdzającego, że podatnik płacił podatki zgodnie z prawem³⁴. W oparciu o przeprowadzone badania ustalono, że średni okres takich postępowań wyniósł 56 miesięcy. Najdłużej toczyły się postępowania dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych – średnio 69 miesięcy, najkrócej natomiast spory dotyczące akcyzy – średnio 34 miesiące³⁵.

Obowiązujące przepisy rodzą zatem wysokie ryzyko popełniania błędów nie tylko przez samych podatników, ale nawet przez organy po-

³¹ M. Pogroszewskiej *Prawo tylko dla fiskusa „Rzeczpospolita”* z dnia 26 sierpnia 2014 r., dostępny na <http://prawo.rp.pl/artukul/1135840.html>, [dostęp 27.08.2014 r.]

³² K. Janosia *Polski rekordzista w walce ze skarbowką. 7 mln zł z odsetek, żąda 157 mln zł „Money.pl”* z dnia 4 stycznia 2016 r., dostępny na <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artukul/polski-rekordzista-w-walce-ze-skarbowka-7,186,0,1985466.html>. Kwota dochodzonego w postępowaniu sądowym roszczenia odszkodowawczego została, po sporządzeniu opinii biegłych, podwyższona do sumy ponad 800 mln zł.

³³ M. Niesiołowska *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013, s. 53.

³⁴ Badanie dotyczyło 100 spraw sądowych, w których ostateczna decyzja NSA zapadała na korzyść podatnika. Ponadto, analizowane były jedynie spory, w których urząd skarbowy po przeprowadzeniu kontroli zakwestionował należyte odprowadzanie podatków przez podatnika (nie brano pod uwagę np. sporów dotyczących interpretacji podatkowych lub sporów o poprawność procedur administracyjnych lub sądowych).

³⁵ D. Gałązka *Badanie: podatnicy latami walczą z fiskusem o dobre imię*, dostępne na http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2016/06/PurpurowyKalkulatorGTnr06_28cze2016.pdf.

datkowe. Problem ten zatem dotyczy nie tylko „zwykłych podatników” nie mających odpowiedniego wykształcenia, jak i osób zajmujących się zawodowo prawem podatkowym. Trudność w dokonaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego rodzi z kolei trudność w odróżnieniu jakie działanie jest dopuszczalne, a które jest bezprawne. Potwierdza to orzecznictwo, które stoi na stanowisku, że stopień trudności w rozpoznaniu znaczenia czynów polegających na niespełnieniu wymagań określonych przepisami o charakterze porządkowo-administracyjnym może być w niektórych przypadkach nieporównanie wyższy, niż w przypadku czynów, których popełnieniu – ze względu na ich charakter – z reguły towarzyszy świadomość ich bezprawności, a nawet bezprawności karnej. Pierwsze z nich mogą – nierzadko, i niezależnie od stanu wiedzy i świadomości prawnej sprawcy – nie budzić nawet poczucia naganności w sferze etycznej, wtedy zwłaszcza, kiedy sprawca nie wie, że określone zachowanie jest prawem zabronione³⁶. Z innym orzeczeniu, dotyczącym co prawda jedynie odpowiedzialności podatkowej zaznaczono, że nie można czynić podatnikom zarzutu naruszenia przepisów, jeżeli przepisy te są niejednoznaczne, a podatnik wybrał jedno z możliwych stanowisk. Skoro same organy podatkowe miały trudności z interpretacją obowiązujących przepisów, to nie można przerzucać na podatnika skutków tych trudności³⁷.

Problemy interpretacyjne dotyczą również prawa karnego skarbowego. Tytułem przykładu wspomnieć można o trudnościach jakie pojawiają się przy interpretacji pojęcia „uporczywości” zawartego w art. 57 § 1 k.k.s. Dotychczas zarówno doktrynie jak i judykaturze nie udało się wypracować jednolitego poglądu jak należy rozumieć to znamię³⁸. Mimo to, w praktyce zostało opracowane kryterium pozwalające na odróżnienie zaległości podatkowej od uporczywego niewpłacania podatku w terminie. Wyzначzył je Minister Finansów i opisał w dokumencie zatytułowanym „Wytyczne dla Administracji Podatkowej w zakresie realizacji Polityki karnej”. Czymś oczywistym i nie podlegającym żadnej dyskusji wydawałoby się udostępnienie podatnikom – adresatom normy karnej treści tego dokumentu. Tak się jednak nie stało. Dokument ten jest objęty bowiem

³⁶ Postanowienie SN z dnia 7 października 1998 r., V KKN 414/98, OSNKW 1999/1-2/9.

³⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Białymstoku z dnia 6 marca 1996 r., SA/Bk 95/95, LEX nr 26613.

³⁸ W tej kwestii zob. szerzej K. Czichy *O potrzebie karania za uporczywe niewpłacanie podatku w terminie*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 9, s. 18 – 44.

klauzulą niejawności stąd też odmówiono jego udostępnienia w ramach dostępu do informacji publicznej³⁹. Mamy zatem do czynienia z niespotykaną dotychczas sytuacją, w której w demokratycznym państwie prawa wiedza o tym co jest dozwolone, a co zabronione jest udostępniana wyłącznie organom ścigania⁴⁰.

Pamiętać oczywiście należy, że samo naruszenie normy blankietowej nie stanowi jeszcze o odpowiedzialności karnej skarbowej. Takie działanie musi być nie tylko zabronione przez prawo karne skarbowe, ale również zawinione.

Zasada *nullum crimen, nulla contraventio sine culpa* (nie ma przestępstwa, nie ma wykroczenia bez winy) znajduje swoje odzwierciedlenie w treści art. 1 § 3 k.k.s. Przepis ten zredagowany jest w taki sam sposób jak art. 1 § 3 k.k. (z tym dodatkiem, że chodzi o delikty skarbowe). Ustawodawca mógł zatem posłużyć się zwykłym odesłaniem do regulacji powszechnego prawa karnego. Mimo to zdecydował się w zakresie winy, jej przesłanek i granic, a także funkcji Kodeksu karnego skarbowego, nawiązując do ogólnych standardów prawa karnego, na umieszczenie własnych, autonomicznych przepisów⁴¹. W uzasadnieniu projektu kodeksu podkreślano, że wprowadzenie tej ogólnej zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe ma wyjątkowo fundamentalne znaczenie. To wyraźne rozgraniczenie elementu winy (umyślność nieumyślność) od strony przedmiotowej czynu zabronionego, a więc uznanie za dopuszczalne, że w praktyce mogą zaistnieć również tego rodzaju sytuacje, w których mimo popełnienia czynu zabronionego nie będzie można przypisać sprawcy winy, nabiera szczególnego znaczenia ze względu na fakt, że prawo karne skarbowe kryminalizuje czyny zabronione, stanowiące z reguły wyraz nieposłuszeństwa obywatela wobec li tylko specjalnych zakazów i nakazów, określonych odrębnie w różnych przepisach prawa finansowego. Wprowadzenie przepisu wymagającego przypisania elementu winy powinno zmusić organ orzekający do zwrócenia większej uwagi niż dotychczas na tę istotną kwestię w postępowaniu w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Bez wyjątku, w każdej sprawie karnej skarbowej wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a więc nie wystarczy stwierdzenie

³⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 22 maja 2015 r., znak BMI1.0136.326.2015.

⁴⁰ K. Czichy *O potrzebie ...*, s. 43.

⁴¹ L. Wilk *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 4, s. 46.

jedynie znanego faktu czysto przedmiotowego naruszenia przez sprawcę przepisu prawa finansowego. Tak po raz pierwszy mocno zaakcentowana w prawie karnym skarbowym zasada subiektywizmu (łącznie z procesową zasadą domniemania niewinności) oznacza, że bez karnoprawnego elementu winy samo niewykonanie zobowiązania finansowego nie jest jeszcze przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym⁴².

Wyraźne odłączenie winy od strony podmiotowej czynu wskazuje, że ustawodawca oparł się na normatywnej teorii winy. Ramy niniejszego opracowania nie pozwalają na przedstawienie, nawet w zarysie, poglądów dotyczących istoty winy. Przytoczyć natomiast należy stanowisko, że rozstrzygnięcie sporu czy na gruncie prawa karnego skarbowego należałoby się opowiedzieć za czystą czy też za kompleksową teorią normatywną winy nie ma praktycznych konsekwencji na terenie tej dziedziny prawa. W gruncie rzeczy istotą winy jest bowiem zarzucalność⁴³. Zarzut ten opiera się na założeniu, że od sprawcy można oczekiwać zachowania zgodnego z prawem, przy uwzględnieniu jego warunków osobistych oraz sytuacji, w której się znalazł.

Według Kodeksu karnego skarbowego przesłankami przypisania winy jest zdolność wiekowa (ukończone 17 lat – art. 5 § 1 k.k.s.), przynajmniej ograniczona poczytalność (art. 11 § 2 k.k.s.), możliwość rozpoznania, że nie zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność (art. 10 § 3 k.k.s.) oraz możliwość rozpoznania karalności czynu (art. 10 § 4 k.k.s.).

Dla przyjęcia winy jako podstawy odpowiedzialności karnej skarbowej konieczne nie jest stwierdzenie, że sprawca jest świadomy bezprawności czynu, ale również tego, że jest on karalny. Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której sprawca jest świadomy karalności swojego zachowania nie mając jednocześnie świadomości jego bezprawności. Jak wskazano wyżej w obszarze prawa finansowego istnieje bardzo duży problem z właściwą interpretacją przepisów. Rozpoznanie bezprawności danego zachowania staje się zatem wysoce kłopotliwe. Z tego względu w literaturze zwraca się uwagę, że formułowanie tak wysoko postawionego warunku przy czynach karnych skarbowych, ujmowanych w teorii prawa karnego jako *mala prohibita*, w wielu wypadkach czyni dość kłopotli-

⁴² Rządowe uzasadnienie ustawy Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy z 17 maja 1999 r., nr 1146 s. 11 dostępny na <http://sipdata.lex.pl/dane/projekty/x31146/2.pdf>.

⁴³ G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 18.

wym przypisanie winy⁴⁴. Trudność taka bez wątpienia godzi w funkcję ochronną i sprawiedliwościową jaką ma spełniać prawo karne skarbowe. Z kolei na drugim biegunie leżą sytuacje z praktyki, gdy najczęściej pomiędzy np. powstaniem zaległości podatkowej i popełnieniem przestępstwa / wykroczenia skarbowego stawiany jest znak równości⁴⁵. Narusza to w sposób istotny funkcję gwarancyjną. Dochodzi zatem niezwykle trudnej sytuacji dla praktyki, gdzie organ prowadzący postępowanie ma do wyboru trzymać się rygorystycznie podstaw odpowiedzialności karnej skarbowej, częstokroć tracąc możliwość ukarania sprawy bądź też niezwykle liberalnie i pobieżnie badać te podstawy, naruszając tym samym prawo do sprawiedliwego i rzetelnego procesu. Oczywiście takie sytuacje nie będą miały miejsca w każdym przypadku. Trzeba zdawać sobie sprawę, że w części lub nawet większości kazusów ustalenie winy lub jej braku jest możliwe.

Zgodnie z art. 10 § 4 k.k.s. nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności. Okoliczność ta jest przesłanką wyłączającą winę. W sytuacji, gdy dochodzi do nieusprawiedliwionej nieświadomości karalności sąd ma możliwość zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a jeżeli czyn zabroniony jest wykroczeniem skarbowym – sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego. Nie dotyczy to jednak przypadku przedmiotów których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione (art. 10 § 5 k.k.s.). Drugą konstrukcją, która budzi zainteresowanie z punktu widzenia tematu niniejszego artykułu jest art. 10 § 1 k.k.s. Wyłącza on umyślność zachowania sprawy jeśli pozostaje on w błędzie co do okoliczności stanowiącej znamię deliktu. Oczywiście ramy niniejszego opracowania nie pozwalają nawet w przybliżeniu omówić problemy jakie pojawiają się przy próbie rozróżnienia błędu co do znamienia od błędu co do karalności.

⁴⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski *Kodeks karny skarbowy. Komentarz LEX*, Warszawa 2012, s. 33.

⁴⁵ E. Puławska *Pojęcie winy w kodeksie karnym skarbowym a odpowiedzialność doradców podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 3 s. 21.

4. Podsumowanie

Część Czytelników bez wątplenia może być zdziwiona faktem odwoływania się w artykule naukowym do publikacji prasowych. Pojawić się może również zarzut, że Autor nie dokonał krytycznej analizy prezentowanych wyników badań i publikacji prasowych. Cel ich przywoływania był jednak zupełnie inny. W dyskusji naukowej trzeba bowiem pamiętać, że adresatami norm czy to podatkowych czy karnych są głównie osoby, które nie posiadają wykształcenia prawniczego. Każda zatem negatywna informacja dotycząca działań aparatu skarbowego, nawet jeśli dotyczy przypadku „jednego na tysiąc” będzie powodowała spadek zaufania do instytucji państwa i jego organów. Jak pokazują badania nad przyczynami uchylania się od opodatkowania wpływa to na wzrost oporu przed opodatkowaniem, a co za tym idzie również na wzrost deliktów skarbowych.

Powoduje to, że funkcja gwarancyjna prawa karnego skarbowego nabiera szczególnego znaczenia. Adresat normy karnej musi bowiem znać „granice”, której nie wolno mu przekroczyć. Niedopuszczalne jest tworzenie przepisów karnych, których interpretacja nie pozwala na odkodowanie treści obowiązującej normy. Jeśli adresat przepisu nie jest w stanie określić kiedy kończy się zwykła zaległość podatkowa, a zaczyna czyn zabroniony pod groźbą kary kryminalnej, zaś wiedza ta znana jest wyłącznie organom ścigania to postulaty wynikające z funkcji gwarancyjnej stają się zwykłą fikcją. Rodzi to potrzebę rozpoczęcia dyskusji na temat roli i zakresu funkcji gwarancyjnej prawa karnego skarbowego.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność karno skarbową, interpretacja przepisów, przejrzystość prawa.

Bibliografia

- Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Świątłowski A., *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000
Czichy K. *O potrzebie karania za uporczywe niewpłacanie podatku w terminie*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 9
Gardocki L. *Prawo karne*, Warszawa 1994

- Gałązka D. *Badanie: podatnicy latami walczą z fiskusem o dobre imię*, dostępne na http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2016/06/PurpurowyKalkulatorGTnr06_28cze2016.pdf
- Hałabura R. *Umyślność, вина i błąd*, „Rzeczpospolita Prawo Co Dnia”. z dnia 28 sierpnia 2003 r., Teza nr 1, dostępne w LEX.
- Informacja o wynikach kontroli z dnia 6 czerwca 2014 r. „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe”, KBF-4101-06-00/2013, nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, dostępne na https://www.nik.gov.pl/plik/id,6783,v,artykul_9994.pdf.
- Janosia K. *Polski rekordzista w walce ze skarbowką. 7 mln zł z odsetek, żąda 157 mln zł „Money.pl”* z dnia 4 stycznia 2016 r., dostępny na <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artykul/polski-rekordzista-w-walce-ze-skarbowka-7,186,0,1985466.html>.
- Kardas P., Łabuda G. *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T. *Kodeks karny skarbowy. Komentarz LEX*, Warszawa 2012
- Lesiński B. (red.), *Historia państwa i prawa. Wybór tekstów źródłowych*, Poznań 1995
- Małecki J., *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w]: B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998
- Marek A. *Prawo karne*, Warszawa 2009
- Mastalski R. *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000
- Niesiobędzka M. *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013
- Pogroszewskiej M. *Prawo tylko dla fiskusa „Rzeczpospolita”* z dnia 26 sierpnia 2014 r., dostępny na <http://prawo.rp.pl/artykul/1135840.html>, [dostęp 27.08.2014 r.]
- Puławska E. *Pojęcie winy w kodeksie karnym skarbowym a odpowiedzialność doradców podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 3
- Schmidhäuser E. *Strafrecht A.T. Tübingen* 1970
- Spotowski A. *Zasada lex retro non agit*, „Palestra” 1985, nr 9
- Stawecki T., Winczorek P. *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996
- Wojtasik P. *Interpretacja klienta nie chroni doradcy*, „Rzeczpospolita Prawo Co Dnia” z dnia 12 grudnia 2011 r., dostępny na <http://archiwum.rp.pl/artykul/1102545-Interpretacja-klienta--nie-chroni-doradcy.html>
- Wilk L. *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8
- Wilk L., *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, „Palestra” 2010, nr 3
- Wilk L., J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009

Wilk L. *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 4

Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, tom I, Komentarz do art. 1-116 kk*, Kraków 2004

Ziembiński Z. *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980

THE GUARANTEE FUNCTION OF FISCAL PENAL LAW

S u m m a r y

Postulates resulting from the guarantee function are particularly significant for the penal law rules addressee. He expects, the rule will be so precise, he will not have any problems to decode its substance. The situation appears much more complicated on the fiscal penal law ground. It penalizes breaking of financial law rules, that are in judgement of majority more complicated and don't allow in many cases to decode the law rule. Hereby publication tries to answer the question how much the postulates resulting from the guarantee function are fulfilled on the fiscal penal law ground.

Key words: fiscal penal responsibility, law interpretation, clarity of law

ГАРАНТИЙНАЯ ФУНКЦИЯ КРИМИНАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

Р е з ю м е

Постулаты, которые возникают с гарантийной функции, являются особенно существенными для адресата нормами криминального права. Он ожидает, что положение будет настолько точным, что он не будет иметь проблему прочесть его содержание. Ситуация становится более тяжелой на основании криминального налогового права. Это потому, что нарушение норм финансового права, которое, по мнению многих людей, является сложным и не разрешает во многих случаях на прочтение правовой нормы. Данная публикация старается ответить на вопрос насколько постулаты, которые возникают с гарантийной функции, осуществлены на основании криминального налогового права.

Ключивые слова: ответственность криминально-налоговая, толкование положений, прозрачность права