

Państwo i społeczeństwo

Uchylenie się od opodatkowania

Odpowiedzialność za współdziałanie w popełnieniu deliktu skarbowego

Sprawcą czynu zabronionego polegającego na uchylaniu się od opodatkowania może być tylko osoba będąca podatnikiem. Delikt ten jest jednak często popełniany w ramach współdziałania z wieloma osobami tworzącymi grupę przestępczą. Powstaje wówczas problem wskazania podstaw odpowiedzialności karnej tych współdziałających, którzy nie posiadają cech wymaganej od sprawcy. Przepisy prawa regulują odmiennie odpowiedzialność ekstraneusa za współdziałanie w popełnieniu deliktu skarbowego z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego w zależności od tego, czy chodzi o popełnienie przestępstwa, czy wykroczenia. Odmienność ta dotyczy zarówno możliwych form współdziałania, jak i zakresu odpowiedzialności poszczególnych osób uczestniczących w popełnieniu czynu. Analizę przepisów poprzedza interpretacja pojęcia podmiotu czynu zabronionego z art. 54 k.k.s., z uwagi na obowiązek zgłoszenia przedmiotu opodatkowania będącego czynnością sprzeczną z prawem.

AGNIESZKA LISZEWSKA**Wstęp**

Uchylenie się od opodatkowania jako postępowanie skierowane przeciwko mieniu Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej, podlega odpowiedzialności karno-skarbowej na podstawie art. 54 Kodeksu karnego skarbowego¹. Celem ustanowienia tego przepisu jest ochrona wskazanego dobra prawnego przez zabezpieczenie terminowości zgłaszania przedmiotu opodatkowania, w tym przede wszystkim składania deklaracji podatkowych². Zachowanie podatnika polegające na nieujawnieniu właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji podatkowej stanowi – w zależności od wartości kwoty podatku narażonego na uszczuplenie – przestępstwo albo wykroczenie skarbowe³. Z uwagi na blankietowy charakter odczytanych z art. 54 k.k.s. norm prawnych, wyznaczenie zakresu ich zastosowania wymaga odwołania się do regulacji ustanawiających poszczególne rodzaje podatków i wynikających z nich obowiązków podatkowych. Jednym z pojawiających się na tym tle problemów interpretacyjnych jest identyfikacja podmiotów należących do kręgu sprawców deliktu skarbowego

polegającego na uchylaniu się od opodatkowania. Ze względu na znamię podmiotu określonego jako „podatnik”, czyny stygmatyzowane w art. 54 k.k.s. należą do grupy przestępstw (wykroczeń) indywidualnych właściwych⁴. Konstrukcja ta rodzi szczególne problemy interpretacyjne nie tylko związane z potrzebą ustalenia desygnatów znamienia podmiotu, ale także koniecznością wytyczenia granic odpowiedzialności za współdziałanie w popełnieniu czynu przez osobę nieposiadającą cechy wymaganej od sprawcy (ekstraneusa), czyli niebędącą podatnikiem. Z uwagi na to, że delikty skarbowe określone w art. 54 k.k.s., zwłaszcza w odniesieniu do należności z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) albo podatku akcyzowego, są spełniane także w ramach zorganizowanych grup przestępczych, czyli współdziałania wielu osób, z których nie każda należy do grona podatników, zasadne wydaje się rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych związanych z możliwością przypisania odpowiedzialności karno-skarbowej ekstraneusowi. Przedstawienie wniosków płynących z analizy przepisów prawno-karnych określających model odpowiedzialności za współdziałanie w popełnieniu przestępstwa (wykroczenia) indywidualnego właściwego wymaga jednak w pierwszej

¹ Ustawa z 10.9.1999 – Kodeks karny skarbowy, (Dz.U. 2022, poz. 859 tj.), dalej także k.k.s.

² G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, W. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz (uwagi do art. 54, pkt 2)*, LEX/el. 2017.

³ Art. 54 § 1 k.k.s. przewiduje typ podstawowy przestępstwa nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, w § 2 tego przepisu umieszczono typ uprzywilejowany, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, zaś w § 3 ten sam czyn stanowi wykroczenie skarbowe, jeżeli kwota podatku nie przekracza ustawowego progu.

⁴ Z typem indywidualnym właściwym mamy do czynienia wtedy, gdy sprawcą czynu zabronionego może być wyłącznie osoba posiadająca cechę wskazaną w zespole znamion (w tym wypadku chodzi o podatnika), zaś czyn osoby nieposiadającej tej cechy pozostaje bezkarny.

kolejności ustalenia znaczenia terminu „podatnik”, charakteryzującego podmiot deliktu skarbowego z art. 54 k.k.s.

Podatnik jako sprawca czynu zabronionego

Sprawcą przestępstwa albo wykroczenia skarbowego uchylania się od opodatkowania może być wyłącznie podatnik. Jak już wspomniano, ustalenie desygnatów tego pojęcia wymaga sięgnięcia do regulacji prawa podatkowego, do której odsyłają art. 53 § 30 i 30a k.k.s.⁵ Definicję legalną podatnika zawiera art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej⁶ stanowiąc, że jest to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Z § 2 tego artykułu wynika ponadto, że ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami także inne podmioty niż wymienione w § 1. Blankietowość art. 54 k.k.s. w odniesieniu do podmiotu czynu zabronionego powoduje, że wskazanie sprawcy przestępstwa albo wykroczenia skarbowego polegającego na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji podatkowej wymaga analizy

przepisów ustanawiających poszczególne rodzaje podatków, które określają obowiązki podatkowe i podmioty nimi związane. Obowiązkiem podatkowym jest – zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej – wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Dlatego w aktach prawnych regulujących konstrukcje poszczególnych podatków, a nie w Ordynacji podatkowej, należy poszukiwać źródeł obowiązku podatkowego⁷, którego ustalenie pozwoli wskazać podmiot czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. Wypada w tym miejscu jeszcze dodać, że skoro podmiotem odpowiedzialności karnej, w tym także karno-skarbowej, może być tylko osoba fizyczna, to we wszystkich przypadkach, gdy podatnikiem jest osoba prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, podmiotem przestępstwa albo wykroczenia z art. 54 k.k.s. może być osoba, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, podatnika (art. 9 § 3 k.k.s.)⁸.

⁵ Z art. 53 § 30 k.k.s. wynika, że określenie „podatnik” ma znaczenie nadane mu w ustawie z 29.8.1997 – Ordynacja podatkowa, z tym że oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z 26.7.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z art. 53 § 30a k.k.s. wynika także, że określenie „podatnik” oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa w § 26a, czyli należności stanowiących przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będących przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

⁶ Ustawa z 29.8.1997 – Ordynacja podatkowa, (Dz.U. 2021, poz. 1540 tj.).

⁷ M. Popławski [w]: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany (uwagi ogólne do art. 4)*, L. Etel (red.) LEX/el 2021.

⁸ Należy zaznaczyć, że przepis art. 9 § 3 k.k.s. odnosi się także do osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi podatnika będącego osobą fizyczną, nakazując traktować go wówczas jako sprawcę przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego.

Odesłanie do przepisów prawa podatkowego, na podstawie których identyfikujemy krąg desygnatów znamienia „podatnik” oznaczającego sprawcę przestępstwa albo wykroczenia skarbowego z art. 54 k.k.s., wiąże się z koniecznością rozwiązywania problemów interpretacyjnych występujących na gruncie tych przepisów. Z perspektywy odpowiedzialności karnej-skarbowej za uchylanie się od opodatkowania jako niezwykle ważny teoretycznie i praktycznie przedstawia się problem oceny prawnej czynności będącej przedmiotem opodatkowania⁹. W zależności bowiem od tego, czy uznamy, że źródłem powstania obowiązku podatkowego może być tylko czynność legalna, czy też w pewnych wypadkach także czynność sprzeczna z prawem (w tym także nosząca znamiona przestępstwa), miano podatnika zyskuje albo każda osoba dokonująca czynności, od której powinien zostać zapłacony podatek albo tylko osoba dokonująca czynności zgodnej z prawem. Problem ten jest szczególnie aktualny na podstawie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług¹⁰ oraz podatku akcyzowego¹¹. Udzielenie odpowiedzi na pytanie, kto może być sprawcą przestępstwa albo wykroczenia

skarbowego z art. 54 k.k.s. determinuje z kolei zakres odpowiedzialności za współdziałanie w jego popełnieniu.

Legalność czynności – kryterium określające sprawcę

W doktrynie prawa karnego podkreśla się wprawdzie, że państwo nie powinno czerpać korzyści z działalności przestępczej, gdyż stanowiłoby to negację aksjologii tego prawa¹², postawione wyżej pytanie o opodatkowanie czynności sprzecznych z prawem pozostaje jednak zasadne w świetle obowiązujących regulacji prawa Unii Europejskiej¹³ oraz jego interpretacji zawartej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W orzeczeniach poświęconych problemowi przedmiotu opodatkowania Trybunał wprowadza rozróżnienie czynności naruszających prawo, podlegających ocenie z punktu widzenia obowiązku podatkowego na względnie i bezwzględnie zabronione. Do pierwszej grupy zostały zaliczone m.in. takie czynności, jak działalność w zakresie gier hazardowych prowadzona bez zezwolenia¹⁴, handel podrobionymi kosmetykami z naruszeniem prawa własności przemysłowej¹⁵ oraz import i dostawa

⁹ Pojęcie „przedmiotu opodatkowania” nie ma definicji legalnej. Zgodnie ze stanowiskiem doktryny oznacza ono zdarzenia (sytuację prawną lub faktyczną), z którymi ustawa wiąże obowiązek podatkowy. A. Gomułowicz, J. Małeckie: *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 118.

¹⁰ Ustawa z 11.3.2004 o podatku od towarów i usług, (Dz.U. 2022, poz. 931 tj.).

¹¹ Ustawa z 6.12.2008 o podatku akcyzowym, (Dz.U. 2022, poz. 143 tj.).

¹² I. Zgoliński [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, I. Zgoliński: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 355.

¹³ Dyrektywa 2006/112/WE, w której pojęcie zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług zostało w znacznej mierze oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na podstawie prawa cywilnego.

¹⁴ Sprawa *Karl Heinz Fischer vs Finanzamt Donaueschingen*, wyr. z 11.6.1998, C-283/95, LEX nr 83889, ECR 1998/6/I-3369.

¹⁵ Sprawa *Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead*, wyr. z 28.5.1998, C-3/97, LEX nr 83892, ECR 1998/5/I-3257.

przemyczonego alkoholu¹⁶. Są to czynności, które po spełnieniu dodatkowych warunków (uzyskaniu odpowiednich zezwoleń lub koncesji) są przez prawo dozwolone i jako takie stanowią przedmiot opodatkowania. Drugą grupę tworzą natomiast czynności, które w żadnych warunkach nie mogą być wykonywane legalnie, jak np. handel narkotykami. Trybunał uznaje, że tylko czynności bezwzględnie zabronione nie podlegają obowiązkowi podatkowemu. Czynności względnie zabronione, mimo braku legalności, stanowią przedmiot opodatkowania, a podmiot, który je przedsięwzięty jest w związku z tym zobowiązany do zapłaty podatku. Konsekwencją przyjęcia takiego stanowiska powinno być jednak także uznanie, że podmiot wykonujący czynności względnie nielegalne, które w innych okolicznościach mogą być przedmiotem zwykłego obrotu, należy jako podatnik

do kręgu sprawców czynów zabronionych określonych w art. 54 k.k.s. Argumentem przemawiającym za postrzeganiem czynności względnie nielegalnych jako przedmiotu opodatkowania jest konieczność zapewnienia konkurencyjności obrotu towarami i usługami¹⁷. Podkreśla się przy tym, że stanowisko przeciwnie prowadziłoby do niesłusznego uprzywilejowania działalności przestępczej w stosunku do działalności legalnej¹⁸. Przychylając się do tych argumentów Sąd Najwyższy orzekając o odpowiedzialności za przestępstwo z art. 54 § 2 k.k.s. stwierdził, że: „Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby one być dokonane jako legalne, i bez wątplenia podlegałyby wówczas opodatkowaniu”¹⁹. Tym samym uległ zmianie wyrażany wcześniej w orzecznictwie karno-skarbowym pogląd, że przedmiotem opodatkowania

¹⁶ Sprawa *Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others*, wyr. z 29.6.2000, C-455/98, Zb. Orz. 2000, s. I-04993,.

¹⁷ W orzeczeniu C-3/97 (*Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead*) TSUE wskazał, że „może istnieć konkurencja między produktami podrabianymi i produktami, które w legalny sposób znajdują się na rynku”, natomiast w orzeczeniu C-455/98 (*Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others*) stwierdził, iż „zasada neutralności podatkowej wyklucza jakiegokolwiek ogólne rozróżnienie pomiędzy transakcjami zgodnymi z prawem i niezgodnymi z prawem, oprócz przypadków, gdy wyłączona jest wszelka konkurencja pomiędzy legalnym a nielegalnym sektorem gospodarki”.

¹⁸ I. Zgoliński [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, op.cit. s. 356.

¹⁹ Post. z 22.11.2011, IV KK 270/11, LEX nr 1095847. Por. także post. SN z 15.1.2015, III KK 313/14, KZS nr 6/2015, poz. 59, w uzasadnieniu którego zawarto następujące tezy: 1. Dostawa papierosów wykonywana w ramach paserstwa akcyzowego czy paserstwa celnego, z uwagi na fakt, że jej przedmiotem są towary mogące stanowić przedmiot legalnego obrotu, może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy i jako taka powinna podlegać opodatkowaniu; 2. Czynu z art. 54 k.k.s. dopuścić się może jedynie osoba, na której ciąży określony ustawą podatkową obowiązek podatkowy odnośnie do ujawniania samego przedmiotu opodatkowania lub podstawy tego opodatkowania, bądź też złożenia niezbędnej dla takiego ujawnienia deklaracji; 3. Za podatnika z art. 54 k.k.s. nie może być uznany sprawca przestępstwa, np. paserstwa z art. 291 § 1 k.k., który sprzedaje kradzione samochody. W konsekwencji także jego przestępcza działalność nie może zostać opodatkowana. Niezgodzenie się tej osoby do uiszczenia podatku nie rodzi zatem odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s. Odmienne wyr. SA w Lublinie z 9.8.2012, II AKA 111/12, LEX nr 1237245, w którym wyłączono możliwość pociągnięcia sprawcy paserstwa akcyzowego do odpowiedzialności za przestępstwo z art. 54 § 2 k.k.s. na podstawie twierdzenia, że przepis ten obejmuje jedynie legalne prowadzenie działalności.

może być tylko działalność legalna, nigdy zaś sprzeczna z prawem, a podatkowi nie podlegają w związku z tym czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy²⁰. Argumentem przemawiającym na rzecz tego poglądu było spostrzeżenie, że nałożenie na osobę prowadzącą działalność nielegalną obowiązku jej zgłoszenia do opodatkowania zmusza w istocie do samooskarżenia²¹. Przykładowo nieujawnienie organowi podatkowemu czynności polegającej na wprowadzaniu do obrotu alkoholu albo papierosów pochodzących z przemytu, od których nie została zapłacona akcyza, stanowi przestępstwo z art. 65 k.k.s. (tzw. paserstwo akcyzowe)²². Aby wypełnić obowiązek, o którym mowa w art. 54 k.k.s. trzeba ujawnić popełnienie tego przestępstwa, a zatem dokonać samooskarżenia.

W doktrynie prawa karnego proponowano różne sposoby rozumowania prowadzące do wyłączenia odpowiedzialności za niezgłoszenie do opodatkowania czynności wypełniającej znamiona paserstwa akcyzowego. Pierwszy z nich polega na zastosowaniu zasady *nemo se ipsum accusare tenetur* (nikt nie może być zmuszany do oskarżania samego siebie), druga propozycja oparta jest na konstrukcji czynów

współkaranych, w ramach której należy uwzględnić, że celem pasera akcyzowego jest niewątpliwie uniknięcie zapłaty podatku, a cel ten jest wspólny dla obu typów czynów zabronionych (paserstwa akcyzowego i uchylania się od opodatkowania), i wreszcie propozycja trzecia odwołująca się do regulacji prawnopodatkowych, z których wynika określony moment powstania obowiązku złożenia deklaracji i zapłacenia akcyzy (art. 10 ust. 10 oraz 21 ust. 1 o podatku akcyzowym), późniejszy niż czas popełnienia przestępstwa paserstwa akcyzowego²³.

Wydaje się, że w procesie ustalania zakresu zastosowania normy sankcjonującej odczytanej z art. 54 § 1 k.k.s. należy opierać się na argumentacji właściwej dla prawa karnego, a nie prawa podatkowego. O ile na podstawie prawa podatkowego istnieją poważne argumenty przemawiające za tym, żeby niektóre czynności nielegalne podlegały opodatkowaniu, ponieważ przemawiają za tym raczej natury ekonomicznej, o tyle nie sposób zgodzić się na karalność niezgłoszenia przez sprawcę czynu zabronionego faktu jego popełnienia, a do tego sprowadza się w istocie realizacja obowiązku ujawnienia przedmiotu opodatkowania w sytuacji, gdy jest nim

²⁰ Uchwała SN z 19.7.1973, VI KZP 13/73, OSNKW 1973, nr 9, poz. 104; wyr. SN z 12.3.1976, VI KZP 47/75, OSNKW 1976, nr 4–5, poz. 56

²¹ Post. SN z 26.9.1996, I KZP 36/95, „Prokuratura i Prawo” nr 12/1996, s. 13.

²² Art. 65 § 1 k.k.s. stanowi „Kto nabywa, przechowuje, przewozi, przesyła lub przenosi wyroby akcyzowe stanowiące przedmiot czynu zabronionego określonego w art. 63, art. 64 lub art. 73 lub pomaga w ich zbyciu albo te wyroby akcyzowe przyjmuje lub pomaga w ich ukryciu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie”.

²³ Wszystkie trzy rozwiązania oraz wiążące się z nimi problemy interpretacyjne przedstawia G. Łabuda [w:] *Kodeks karny skarbowy... (uwagi do art. 54, pkt 7-11)*, LEX/el. 2017. Autor prezentuje jednocześnie własną propozycję, sprowadzającą się do uznania, że wyłączenie odpowiedzialności karnej podatnika za czyn z art. 54 k.k.s. następuje na podstawie szczególnej sytuacji motywacyjnej wyłączającej przypisanie winy.

czynność nie tylko nielegalna, ale także karalna. Dlatego rozwiązania omawianego problemu należy poszukiwać na płaszczyźnie analizy normy sankcjonującej wysłowionej w art. 54 k.k.s., czyli normy prawa karnego wyznaczającej zakres karalności czynów naruszających normy sankcjonowane odczytane z przepisów prawa podatkowego. Wobec stanowiska wyrażonego w orzecznictwie TSUE i zaakceptowanego w prawie podatkowym, trudno już dzisiaj kwestionować obowiązek zapłaty podatku od czynności względnie nielegalnej²⁴. Na podstawie prawa karnego obowiązuje jednak ogólna zasada *nemo se ipsum accusare tenetur* (nikt nie może być zmuszany do oskarżania samego siebie), która wyklucza odpowiedzialność za nieujawnienie takiej czynności organowi podatkowemu, jeżeli wyczerpywała ona jednocześnie znamiona czynu zabronionego pod groźbą kary. Skoro zatem – w myśl wspomnianej zasady – nie wolno zobowiązywać sprawcy czynu zabronionego do zawiadomienia o tym fakcie organów państwa, to nie może on być również adresatem normy prawnej

zawierającej nakaz takiego postępowania. W konsekwencji należy stwierdzić, że odczytana z przepisów prawa podatkowego norma sankcjonowana, nakładająca obowiązek ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania oraz obliczenia podatku, nie jest adresowana do takiego podatnika, który dopuścił się czynu zabronionego będącego przedmiotem opodatkowania. Konkludując, nie każda osoba zobowiązana do zapłaty podatku może być podmiotem przestępstwa albo wykroczenia skarbowego z art. 54 k.k.s.²⁵ Jak podkreślił Sąd Apelacyjny w Lublinie, art. 54 § 1 k.k.s. „nie ma zastosowania do czynności sprzecznych z prawem, nawet jeżeli w wyniku ich dokonania powstaje obowiązek uiszczenia należności na rzecz Skarbu Państwa (podatku akcyzowego, cła)”²⁶. Orzeczenie to potwierdza ograniczenie zakresu zastosowania normy sankcjonowanej, sprzężonej z normą sankcjonującą wysłowioną w art. 54 § 1 k.k.s., tylko do podatników dokonujących legalnie czynności stanowiących przedmiot opodatkowania²⁷.

²⁴ W literaturze można jednak spotkać takie głosy. Por. T. Oczkowski: *Glosa do post. SN z 22.11.2011 r., IV KK 270/2011*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 6/2013, s. 518-523.

²⁵ Stanowisko takie wynika z przyjęcia na gruncie prawa podatkowego, że czynności względnie nielegalne podlegają opodatkowaniu. Gdyby opowiedzieć się w tym zakresie za poglądem części doktryny prawa podatkowego, wykluczającej opodatkowanie każdej czynności nielegalnej, problem stosowania art. 54 § 1 k.k.s. w ogóle by się nie pojawił, ponieważ sprawca takiej czynności nie byłby podatnikiem.

²⁶ Wyr. SA w Lublinie z 5.2.2009, II AKa 3/09, KZS nr 5/2009, poz. 59. Podobnie F. Prusak, który wskazuje, że art. 54 k.k.s. nie znajduje zastosowania do czynności sprzecznych z prawem, nawet jeśli w wyniku ich dokonania powstaje obowiązek podatkowy. F. Prusak [w:] *System Prawa Karnego. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, t. 11, M. Bojarski (red.), Warszawa 2018, s. 130.

²⁷ Słusznie poszukuje się w tym wypadku analogii do art. 240 k.k. sankcjonującego niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o popełnieniu jednego z wymienionych w tym przepisie czynów zabronionych. W literaturze i orzecznictwie bezdyskusyjny wydaje się pogląd, że przestępstwo to nie może być popełnione przez sprawcę tego czynu zabronionego, którego popełnienie, zgodnie z dyspozycją normy sankcjonowanej odczytanej z tego przepisu, winno zostać zgłoszone organom ścigania. Por. na ten temat M. Szewczyk, A. Wojtaszczyk, W. Zontek [w:] *Kodeks Karny. Część szczególna. Komentarz*, t. II. *Komentarz do art. 212-277d*, W. Wróbel, A. Zoll (red.), Warszawa 2017, s. 364; I. Zgoliński [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, V. Konarska-Wrzosek (red.),

Podstawy prawne odpowiedzialności współdziałającego ekstraneusa

Jednym z ważniejszych zagadnień wymagających omówienia w związku z analizą przestępstw i wykroczeń skarbowych o charakterze indywidualnym właściwym, do których należą czyny stypizowane w art. 54 k.k.s., jest problematyka podstaw odpowiedzialności za różne formy współdziałania podmiotu, który nie posiada cechy wskazanej w zespole znamion (ekstraneusa) – w omawianym wypadku nie jest podatnikiem, do którego został adresowany nakaz ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo złożenia deklaracji podatkowej. Regulacja Kodeksu karnego skarbowego, która dotyczy form współdziałania oraz wyznacza podstawy prawne odpowiedzialności za nie, nie została ukształtowana w sposób jednolity dla przestępstw i wykroczeń skarbowych. Do obu kategorii czynów zabronionych znajduje zastosowanie art. 9 § 1 k.k.s., który wymienia formy sprawstwa i stanowi powtórzenie art. 18 § 1 Kodeksu karnego²⁸. Na podstawie prawa karnego skarbowego dopuszczalnymi formami sprawczego współdziałania w popełnieniu przestępstwa albo wykroczenia skarbowego są zatem: współsprawstwo, sprawstwo

kierownicze i polecające. W części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego, zawierającej regulację o charakterze autonomicznym dla tej gałęzi prawa, pominięto natomiast niesprawcze formy współdziałania w postaci podżegania i pomocnictwa. Podstawę prawną odpowiedniego stosowania w tym zakresie przepisów Kodeksu karnego w odniesieniu do przestępstw skarbowych znajdujemy jednak w art. 20 § 2 k.k.s., który odsyła do art. 18 § 1 i 2 k.k. Biorąc zatem pod uwagę dwutorowość regulacji dotyczącej dopuszczalnych na podstawie prawa karnego skarbowego form współdziałania, z której wynika różnicowanie tych form w zależności od charakteru deliktu skarbowego, należy w dalszej kolejności ustalić podstawy prawne odpowiedzialności współdziałającego ekstraneusa w odniesieniu do sprawczych i niesprawczych postaci współdziałania w popełnieniu przestępstwa z art. 54 § 1 albo 2 k.k.s. oraz odpowiedzialności tylko za formy sprawcze w odniesieniu do wykroczenia z art. 54 § 3 k.k.s. Podżeganie i pomocnictwo w tym ostatnim wypadku pozostają bezkarne²⁹.

Poszukując podstaw prawnych odpowiedzialności za współdziałanie w popełnieniu deliktu skarbowego o charakterze

Warszawa 2018, s. 1121; J. Żylińska, *Prawny obowiązek zawiadomienia o niektórych przestępstwach (art. 240 k.k.)*, „Prokuratura i Prawo” nr 10/2015, s. 50. Stanowisko to bardzo wyraźnie wybrzmiało także w wyr. SA w Białymstoku z 20.1.2005 (II AKa 345/04, OSA nr 31/2006, poz. 6), w którym czytamy „Przepis art. 240 § 3 k.k. nie dotyczy sprawców przestępstwa pierwotnego (...), ponieważ na nich nie ciąży obowiązek denuncjacji (podkr. A.L.)”.

²⁸ Ustawa z 6.6.1997 – Kodeks karny, (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 tj., dalej także k.k.). Oba przepisy stanowią, że sprawcą jest nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie poleca jej wykonanie takiego czynu.

²⁹ P. Kardas [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz (uwagi do art. 9, pkt 6)*, LEX/el. 2017; wyrok SN z 26.3.2014, III KK 396/13, LEX nr 1451526.

indywidualnym właściwym z art. 54 k.k.s. w ramach przepisów części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego, które mają charakter autonomiczny i dotyczą jedynie sprawczych form współdziałania, należy wskazać na art. 9 § 2 k.k.s., z którego wynika, że każdy ze współdziałających w popełnieniu czynu zabronionego jako przestępstwo albo wykroczenie skarbowe odpowiada w granicach swej umyślności lub nieumyślności, niezależnie od odpowiedzialności pozostałych sprawców, zaś okoliczność osobistą, wyłączającą lub łagodzącą albo zaostrzającą odpowiedzialność, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego, uwzględnia się tylko co do tego sprawcy, którego ona dotyczy³⁰. Przepis ten dekretuje niezależność odpowiedzialności karnej podmiotów sprawczo współdziałających w popełnieniu przestępstwa albo wykroczenia skarbowego, zarówno w zakresie strony podmiotowej, jak też okoliczności osobistych wyłączających, zaostrzających albo łagodzących odpowiedzialność karną, ale tylko takich, które nie stanowią znamion czynu zabronionego. Do okoliczności tych zaliczamy m.in. nieletniość, stan psychiczny, uprzednią karalność lub niekaralność sprawcy³¹. Zasada indywidualizacji odpowiedzialności karno-skarbowej odczytana z art. 9 § 2 k.k.s. oznacza, że każda z osób współdziałających w popełnieniu

przestępstwa albo wykroczenia skarbowego ponosi odpowiedzialność niezależną od odpowiedzialności pozostałych. I chociaż przepis ten odnosi się tylko do sprawczych form współdziałania, należy interpretować go w ten sam sposób, co art. 20 k.k. obejmujący swoim zakresem także podżeganie i pomocnictwo³². Indywidualizacja odpowiedzialności podmiotowej jest powiązana z pozostałymi znamionami typu czynu zabronionego, w którego popełnieniu uczestniczyło więcej osób. Dlatego, jak słusznie wskazuje P. Kardas, zasada ta „nie prowadzi do modyfikacji podstaw odpowiedzialności karnej określonej przez znamiona poszczególnych typów czynu zabronionego”³³. Z perspektywy współdziałającego w popełnieniu deliktu skarbowego ekstraneusa oznacza to, że nie może on ponieść odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony o charakterze indywidualnym właściwym, ponieważ nie posiada cechy wskazanej w zespole znamion, od której taka odpowiedzialność zależy. Trafnie wyjaśnia tę kwestię P. Kardas, gdy podnosi, że „z punktu widzenia ustawowej charakterystyki podmiotu odpowiedzialności karnej sprawcze postaci współdziałania w popełnieniu przestępstwa indywidualnego, właściwego lub niewłaściwego zachowują status przestępstw indywidualnych, które co do zasady mogą popełnić jedynie

³⁰ Przepis ten posługuje się wprawdzie sformułowaniem „każdy ze współsprawców”, a nie tak jak art. 20 k.k. „każdy ze współdziałających”, ale w dalszej części art. 9 § 2 k.k.s. mowa jest o uwzględnianiu okoliczności osobistych w stosunku do „każdego ze sprawców” i dlatego należy uznać, że dotyczy on także sprawstwa pojedynczego, kierowniczego i polecającego, a nie tylko współsprawstwa. Szerzej na ten temat P. Kardas: *Kodeks karny skarbowy...*, op.cit.

³¹ Tamże.

³² Art. 20 k.k. stanowi „Každy ze współdziałających w popełnieniu czynu zabronionego odpowiada w granicach swojej umyślności lub nieumyślności niezależnie od odpowiedzialności pozostałych współdziałających”.

³³ P. Kardas: *Kodeks karny skarbowy...*, op.cit.

współdziałający mający cechy wymagane od sprawcy. Kwestia ewentualnej odpowiedzialności ekstraneusa współdziałającego sprawczo w popełnieniu przestępstwa o zawężonym kręgu podmiotów wymaga szczególnej regulacji, opartej na fikcji prowadzącej do uznania na potrzeby odpowiedzialności karnej, w razie spełnienia wymienionych w ustawie przesłanek, że ekstraneus ma cechy wymagane odnośnie do sprawcy (...)”³⁴. W Kodeksie karnym skarbowym brakuje jednak takiej szczególnej regulacji, pozwalającej na przypisanie odpowiedzialności współdziałającemu sprawczo ekstraneusowi. Z przepisu art. 9 § 2 k.k.s. wynika jedynie, że znajduje on zastosowanie, gdy okoliczność osobista dotycząca współdziałającego sprawcy, wpływająca na wyłączenie, zaostrzenie albo złagodzenie odpowiedzialności, nie została określona w zespolę znamion. Oznacza to *a contrario*, że nie dotyczy on przestępstw i wykroczeń skarbowych o charakterze indywidualnym, ponieważ szczególna cecha sprawcy ograniczająca krąg podmiotów stanowi wówczas znamię typu czynu zabronionego³⁵. Tym bardziej nie dotyczy on czynów zabronionych o charakterze indywidualnym właściwym, gdzie

okoliczność osobista nie tylko stanowi znamię czynu zabronionego, ale decyduje o karalności zachowania. Nie jest to w związku z tym okoliczność wyłączająca, łagodząca albo zaostrzająca odpowiedzialność karną, o której mowa w art. 9 § 2 k.k.s. Sprawcą deliktu skarbowego polegającego na uchylaniu się od opodatkowania może być tylko podatnik i ta właśnie cecha charakteryzująca podmiot przesądza o karalności jego czynu. Pojawia się w związku z tym pytanie, jakie znaczenie ma brak w Kodeksie karnym skarbowym przepisu, który stanowiłby podstawę przypisania odpowiedzialności współdziałającemu sprawczo ekstraneusowi? Odpowiadając na to pytanie należy jednak zaznaczyć, że omawiany problem dotyczy tylko wykroczeń skarbowych, ponieważ w odniesieniu do przestępstw skarbowych ustawodawca odsyła do odpowiedniego stosowania art. 21 § 2 k.k. (art. 20 § 2 k.k.s.), który stanowi szczególną podstawę prawną odpowiedzialności ekstraneusa.

Odpowiedź na postawione wyżej pytanie ogranicza się do stwierdzenia, że w razie popełnienia wykroczenia skarbowego o charakterze indywidualnym właściwym, w ramach jednej ze sprawczych form

³⁴ P. Kardas: *Kilka uwag o sposobach rozstrzygnięcia sporów dotyczących sprawczego współdziałania w popełnieniu przestępstwa indywidualnego*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego”, Tom XLIII, *Księga Jubileuszowa Profesora Tomasza Kaczmarka*, J. Giezek, D. Gruszecka, T. Kalisz (red.), Wrocław 2017, s. 219.

³⁵ Por. wyrok SN z 26.3.2014, III KK 396/13, LEX nr 1451526. W uzasadnieniu czytamy „Zgodnie z art. 9 § 1 k.k.s. odpowiada za sprawstwo przestępstwa karnego skarbowego zarówno ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam, jak i ten, kto wykonuje ten czyn wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, przy czym zaznaczyć należy, że większość przestępstw karnych skarbowych ma charakter indywidualny, a zatem zaakcentowanie w art. 9 § 1 k.k.s. tego, że mogą one być popełnione w formie zjawiskowej współsprawstwa ma – w nawiązaniu do realiów sprawy niniejszej – szczególne znaczenie. Zgodnie z art. 9 § 2 k.k.s., okoliczność tzw. ściśle osobistą, która wyłącza, łagodzi albo zaostrza odpowiedzialność karną, ale wyłącznie taką, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego (a więc np. status nieletniości, stan psychiczny, uprzednią karalność lub niekaralność), uwzględnia się tylko do sprawcy, którego ona dotyczy. *A contrario*, reguła ta nie dotyczy okoliczności należących do znamion czynu zabronionego, gdyż Kodeks karny skarbowy ściśle to zaznacza (...)”.

współdziałania, przez osobę nieposiadającą szczególnej cechy wskazanej w zespole znamion, nie ponosi ona odpowiedzialności karnej nawet wtedy, gdy zdawała sobie sprawę, że współdziała z intraneusem³⁶. Mając jednak na uwadze, że liczba wykroczeń skarbowych o charakterze indywidualnym właściwym jest porównywalna z liczbą tego rodzaju przestępstw, zaś często – tak jak w przypadku wykroczenia z art. 54 § 3 k.k.s. – cechą odróżniającą przestępstwo od wykroczenia jest wyłącznie wartość należności narażonej na uszczuplenie – brak w kodeksie karnym skarbowym odpowiedniej regulacji – analogicznej do tej, którą zawiera art. 21 § 2 k.k., należy postrzegać jako przeoczenie ustawodawcy³⁷.

W odróżnieniu od wykroczeń, do przestępstw skarbowych o charakterze indywidualnym właściwym stosuje się art. 21 § 2 i 3 k.k., który stanowi szczególną podstawę odpowiedzialności współdziałającego w popełnieniu takiego przestępstwa ekstraneusa. Konkludując, o ile podstawą regulacji odpowiedzialności karnej za współdziałanie w popełnieniu wykroczenia skarbowego są wyłącznie przepisy kodeksu karnego skarbowego, o tyle w odniesieniu do przestępstw skarbowych wchodzi w grę także przepisy kodeksu karnego, co powoduje określone konsekwencje nie tylko

w zakresie sprawczego współdziałania, ale także rozszerzenia odpowiedzialności za podżeganie i pomocnictwo.

Aby przejść do analizy dogmatycznych wskazanych wyżej przepisów regulujących podstawy prawne odpowiedzialności karnej za współdziałanie w popełnieniu deliktu skarbowego o charakterze indywidualnym, wypada podsumować dotychczasowe ustalenia związane z zakresem ich zastosowania w odniesieniu do przestępstw oraz wykroczenia skarbowego ustanowionych w art. 54 k.k.

1. Przestępstwa skarbowe z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. mogą zostać popełnione w każdej formie sprawczego współdziałania (współsprawstwo, sprawstwo kierownicze i polecające). Karalne jest także podżeganie i pomocnictwo do takiego przestępstwa. Wykroczenie z art. 54 § 3 k.k.s. można popełnić tylko w ramach sprawczych form współdziałania. Podżeganie i pomocnictwo pozostają w tym wypadku bezkarne, ponieważ art. 20 § 2 k.k.s., odsyłający do stosownych przepisów kodeksu karnego, znajduje zastosowanie tylko do przestępstw skarbowych.

2. Wyrażona w art. 9 § 2 k.k.s. zasada indywidualizacji odpowiedzialności karnej, z której wynika, że w wypadku sprawczych form współdziałania w popełnieniu

³⁶ Tak też V. Konarska-Wrzosek, która podkreśla, że „zasada rozciągająca odpowiedzialność wszystkich współdziałających przy popełnieniu przestępstwa skarbowego także na przestępstwa indywidualne właściwe (gdy wiedzieli o indywidualnej właściwości sprawy głównego) nie znajduje zastosowania do wykroczeń indywidualnych właściwych”. V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz (uwagi do art. 9, pkt 13)*, I. Zgoliński (red.), LEX/el. 2021.

³⁷ V. Konarska-Wrzosek zaznacza, że trudno jest znaleźć merytoryczne uzasadnienie dla takiego rozwiązania, które postrzega jako lukę prawną, ponieważ oznacza ono, że „za wykroczenia indywidualne właściwe odpowiadać będą mogli tylko ci współdziałający (współsprawcy, sprawcy kierowniczy i sprawcy polecający), którzy sami są intraneusami (osobami o wymaganych w ustawie indywidualnych cechach) – natomiast pozostali będą bezkarni”. V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, op.cit.

przestępstwa lub wykroczenia skarbowego okoliczności osobiste, wyłączające lub łagodzące albo zaostrzające odpowiedzialność karną, niestanowiące znamion czynu zabronionego, uwzględnia się tylko w stosunku do osoby, której one dotyczą, znajduje zastosowanie do wszystkich deliktów stypizowanych w art. 54 k.k.s. Zasada ta jednak nie rozwiązuje problemu odpowiedzialności ekstraneusa za współdziałanie przy popełnieniu takiego deliktu, ponieważ wówczas okoliczność osobista wpływająca na karalność zachowania stanowi znamię czynu zabronionego.

3. W odniesieniu do niesprawczych form współdziałania (podżegania i pomocnictwa) przy przestępstwach z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. zasada indywidualizacji odpowiedzialności została wyrażona w art. 20 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

4. Jeżeli okoliczność osobista dotycząca sprawcy przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 albo 2 k.k.s. stanowi znamię czynu zabronionego, a w tym wypadku taką okolicznością jest bycie podatnikiem, to do odpowiedzialności współdziałającego w jakiegokolwiek formie (sprawczej albo niesprawczej), nieposiadającego takiej cechy, stosuje się art. 21 § 2 i 3 k.k.

5. Jeżeli współdziałającym sprawczo w popełnieniu wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 k.k.s. jest osoba niebędąca podatnikiem, nie poniesie ona odpowiedzialności ze względu na brak cechy określonej w zespole znamion. Do wykroczeń

skarbowych nie znajduje zastosowania art. 21 § 2 i 3 k.k. zawierający szczególną regulację pozwalającą na przypisanie odpowiedzialności ekstraneusowi, ponieważ odesłanie do tego przepisu zawarte w art. 20 § 2 k.k.s. dotyczy tylko przestępstw skarbowych.

W konkluzji należy zatem podnieść, że w wypadku sprawczego współdziałania przy popełnieniu wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 k.k.s. odpowiedzialność karną poniesie tylko ten współdziałający sprawca, który posiada cechę wskazaną w zespole znamion, a zatem jest podatnikiem. Podstawę odpowiedzialności karnej ekstraneusa za wszystkie możliwe formy współdziałania w popełnieniu przestępstw skarbowych z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. stanowią natomiast przepisy Kodeksu karnego (art. 21 § 2 i 3 k.k.).

Odpowiedzialność za sprawcze formy współdziałania

Przechodząc do omówienia podstaw odpowiedzialności za przestępstwo z art. 54 § 1 albo 2 k.k.s. współdziałającego sprawczo ekstraneusa należy na wstępie zaznaczyć, że przyjęte w art. 21 § 2 k.k. rozwiązanie budzi istotne wątpliwości interpretacyjne w odniesieniu do konstrukcji sprawstwa kierowniczego i polecającego, a w literaturze podnosi się, że obowiązujący w tym zakresie stan prawny wymaga ingerencji ustawodawcy³⁸. Niemniej, uwzględniając wspomniane wątpliwości, należy

³⁸ Por. na ten temat w szczególności P. Kardas: *Kilka uwag...*, op.cit. s. 191-231; Ł. Pohl: *Intraneus w polskim prawie karnym (głos w sprawie wykładni art. 21 § 2 k.k.)*, „Państwo i Prawo” nr 2/2018, s. 49-58; A. Liszewska: *Współdziałanie przy przestępstwach indywidualnych (głos w dyskusji o wykładni art. 21 § 2 k.k.)*, „Państwo i Prawo” nr 4/2020, s. 61-75.

przedstawić rezultaty wykładni powołanego przepisu w odniesieniu do sprawczych form współdziałania w popełnieniu przestępstwa uchylania się od opodatkowania.

Zgodnie z treścią art. 21 § 2 k.k. współdziałający w popełnieniu przestępstwa indywidualnego właściwego podlega odpowiedzialności karnej za to przestępstwo, jeżeli wiedział o okoliczności osobistej dotyczącej sprawy, stanowiącej znamię czynu zabronionego³⁹. Oznacza to, że współsprawca, sprawca kierowniczy i polecający, niebędący podatnikami, mogą ponosić odpowiedzialność karłą za przestępstwo z art. 54 § 1 albo 2 k.k.s., którego sprawcą bezpośrednim (wykonawcą) jest podatek. Stanowisko to znalazło potwierdzenie w wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach, w którym czytamy: „Zgodnie jednakże z art. 20 § 2 k.k.s., do przestępstw skarbowych stosuje się odpowiednio m.in. art. 21 § 2 k.k., co oznacza, że możliwe jest, także na podstawie Kodeksu karnego skarbowego, przypisanie współdziałania przy popełnieniu przestępstwa indywidualnego osobie, której wprawdzie nie dotyczy okoliczność osobista stanowiąca znamię czynu zabronionego, ale która wie o istnieniu tej okoliczności po stronie innego współsprawcy”⁴⁰. W orzeczeniu tym mowa jest wprawdzie

o współsprawstwie, ale wyrażona w art. 21 § 2 k.k. zasada dotyczy także występującego w roli ekstraneusa sprawcy kierowniczego albo polecającego. Kierowanie wykonaniem przez podatnika przestępstwa z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. albo wydanie podatnikowi polecenia jego wykonania przy wykorzystaniu istniejącego między poleceniodawcą a poleceniobiorcą stosunku zależności, skutkuje odpowiedzialnością karłą za to przestępstwo sprawcy kierowniczego albo polecającego niebędących podatnikami pod warunkiem, że wiedzieli, iż sprawca bezpośredni należy do grona podatników, do których adresowany został obowiązek ujawnienia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo złożenia deklaracji podatkowej. Jak już wspomniano, w odniesieniu do sprawstwa kierowniczego i polecającego problem może stanowić jednak sytuacja odwrotna, gdy podatnikiem jest osoba kierująca wykonaniem czynu albo wydająca takie polecenie, zaś bezpośrednim wykonawcą ekstraneus. Jako przykład może posłużyć stan faktyczny, w którym podmiot prowadzący działalność gospodarczą poleca pracownikowi niebędącemu osobą, o której mowa w art. 9 § 3 k.k.s.⁴¹ zaniechanie złożenia organowi podatkowemu deklaracji podatkowej, co w świadomości

³⁹ Przepis ten stanowi „Jeżeli okoliczność osobista dotycząca sprawcy, wpływająca chociażby tylko na wyższą karalność, stanowi znamię czynu zabronionego, współdziałający podlega odpowiedzialności karnej przewidzianej za ten czyn zabroniony, gdy o tej okoliczności wiedział, chociażby go nie dotyczyła”. Modyfikacja zasady indywidualizacji wyrażonej w art. 21 § 1 k.k. polega na tym, że osoba współdziałająca w popełnieniu przestępstwa indywidualnego właściwego albo niewłaściwego, ale tylko typu kwalifikowanego, nie musi wprawdzie posiadać cechy charakteryzującej sprawcę, musi jednak wiedzieć, że współdziała z osobą, która posiada taką cechę.

⁴⁰ Wyr. SA w Katowicach z 16.3.2017, II AKa 509/16, LEX 2401030. Por. także wyr. SA w Szczecinie z 31.1.2019, II AKa 204/18, LEX nr 2668130.

⁴¹ Czyli niebędącej osobą, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej,

tęgo pracownika przedstawia się jako zachowanie będące uchylaniem się od opodatkowania.

W doktrynie prawa karnego prezentowane są dwa stanowiska odnośnie do możliwości zastosowania w takim wypadku art. 21 § 2 k.k. Według pierwszego poglądu, użyte w tym przepisie określenie „sprawca” oznacza każdą, wymienioną w art. 18 § 1 k.k. (art. 9 § 1 k.k.s.) postać sprawstwa⁴². Można zatem współdziałać jako ekstraneus nie tylko ze sprawcą bezpośrednio realizującym znamiona czynu zabronionego, ale także ze sprawcą kierowniczym, polecającym czy współsprawcą, posiadającymi szczególną cechę określoną w znamionach przestępstwa indywidualnego. Pogląd taki, w odniesieniu do przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s., wyraził także Sąd Apelacyjny w Katowicach⁴³. W realiach sprawy, której dotyczyło to orzeczenie, w ramach zorganizowanej grupy przestępczej sprawcą

kierowniczym był intraneus, zaś wykonawcą czynu (sprawcą bezpośrednim) osoba niebędąca podatnikiem.

Zgodnie z drugim stanowiskiem określenie „sprawca” obejmuje tylko tzw. formy wykonawcze, czyli sprawstwo pojedyncze i współsprawstwo, nie dotyczy natomiast sprawcy kierowniczego i polecającego. Opowiedzenie się za tym poglądem oznaczałoby, że art. 21 § 2 k.k. nie znajduje zastosowania, gdy intraneusem, czyli w tym wypadku podatnikiem, jest sprawca kierowniczy albo polecający, zaś wykonawcą czynu (sprawcą bezpośrednim) osoba nieposiadająca tej szczególnej cechy.

Opowiedzenie się za jednym z przedstawionych poglądów wymaga zajęcia stanowiska w sprawie sposobu ukształtowania w polskim prawie karnym konstrukcji sprawstwa⁴⁴. Należy odrzucić pogląd, zgodnie z którym sprawstwo kierownicze i polecające zostały skonstruowane

osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Zgodnie z poglądem wyrażonym w piśmiennictwie od zajmowania się sprawami gospodarczymi (w tym finansowymi) odróżnić należy czynności wykonywane przez osoby pozbawione samodzielności, w szczególności zaś osoby wykonujące wyłącznie czynności techniczno-wykonawcze. Por. L. Wilk: *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” nr 9/2004, s. 100 i n.; T. Oczkowski: *Głosa do wyroku SN z dnia 22 lutego 2006 r., III KK 213/05*, „Przebieg Orzecznictwa Podatkowego” z. 2/2007, s. 115 i n.

⁴² A. Zoll: *Sprawstwo bez wykonania czynu zabronionego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2009” nr 2, s. 181; P. Kardas [w:] *Kodeks karny. Część ogólna, t.1, Komentarz do art. 1-116 k.k.*, A. Zoll (red.), Warszawa 2012, s. 408. Por. także wyrok SN z 25.6.2008, IV KK 39/08, OSNKW nr 9/2008, poz. 73.

⁴³ Wyr. SA w Katowicach z 16.3.2017, II AKa 509/16, LEX nr 2401030. W uzasadnieniu tego wyroku czytamy „Niewątpliwie przestępstwo stypizowane w art. 54 § 1 k.k.s. ma charakter indywidualny bowiem zgodnie z literalnym brzmieniem tego przepisu, jego sprawcą może być tylko osoba posiadająca status „podatnika”, niemniej wywodząc, że oskarżony nie mógł być w realiach sprawy uznany za podatnika i skazany za przestępstwo z art. 54 § 1 k.k.s., obrońcy zapominają, że oskarżonemu zarzucono popełnienie tego przestępstwa skarbowego we współdziałaniu z innymi osobami w ramach zorganizowanej grupy przestępczej w tym z organizatorem i osobą, która kierowała tą zorganizowaną grupą. Zgodnie jednakże z art. 20 § 2 k.k.s., do przestępstw skarbowych stosuje się odpowiednio m.in. art. 21 § 2 k.k., co oznacza, że możliwe jest, także na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, przypisanie współdziałania przy popełnieniu przestępstwa indywidualnego osobie, której wprowadzie nie dotyczy okoliczność osobista stanowiąca znamię czynu zabronionego, ale która wie o istnieniu tej okoliczności po stronie innego współsprawcy”.

⁴⁴ Szerzej na temat różnicy poglądów w tym zakresie A. Liszewska: *Współdziałanie przy przestępstwach...*, op.cit. s. 62-65.

odmiennie niż sprawstwo pojedyncze i współsprawstwo. Każda postać sprawstwa sprowadza się do wypełnienia znamion czynu zabronionego określonego w ustawie jako typ przestępstwa albo wykroczenia skarbowego. Sprawstwo pojedyncze polega na wypełnieniu znamion przez wykonanie czynu, zaś w wypadku pozostałych form sprawstwa przez współdziałanie co najmniej dwóch osób, których role zostały ustawowo określone. Dlatego opowiadając się za stanowiskiem większości doktryny i orzecznictwa, należy w konkluzji uznać, że art. 21 § 2 k.k. znajduje zastosowanie także w odniesieniu do sytuacji, w której sprawcą kierowniczym albo polecającym przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s. jest intraneus, zaś bezpośrednim wykonawcą osoba niebędąca podatnikiem.

Odpowiedzialność za podżeganie i pomocnictwo

W odniesieniu do przestępstw skarbowych art. 20 § 2 k.k.s. odsyła także do odpowiedniego stosowania art. 18 § 2 i 3 k.k., co oznacza, że karalnością objęte zostały także niesprawcze formy współdziałania, czyli podżeganie i pomocnictwo. Zgodnie z powszechnie akceptowanym w doktrynie prawa karnego poglądem podżeganie i pomocnictwo to odrębne

typy czynów zabronionych o charakterze ogólnospawczym⁴⁵. Dlatego art. 21 § 2 k.k. w niewielkim tylko zakresie odnosi się do niesprawczych form współdziałania⁴⁶. Dla przypisania podżegania lub pomocnictwa do przestępstwa indywidualnego nie ma w związku z tym znaczenia, kim jest podżegacz czy pomocnik. I chociaż w doktrynie prawa karnego podnoszone są wątpliwości, czy art. 21 § 2 k.k. w ogóle ma zastosowanie do niesprawczych form współdziałania⁴⁷, wydaje się jednak, że istnieją argumenty przemawiające za przyjęciem, że wprowadza on korektę ogólnej zasady odpowiedzialności za podżeganie i pomocnictwo do przestępstwa indywidualnego w wypadku przestępstw indywidualnych niewłaściwych typu uprzywilejowanego. Problem ten nie dotyczy jednak przestępstw indywidualnych właściwych, a do tej grupy należą przestępstwa skarbowe z art. 54 k.k.s.

Podżeganie i pomocnictwo do przestępstw z art. 54 § 1 i 2 k.k.s. jest karalne na zasadach ogólnych wtedy, gdy intraneusem (podatnikiem) jest bezpośredni wykonawca czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania. Dla uzasadnienia odpowiedzialności nie jest wówczas konieczne powołanie art. 21 § 2 k.k., ponieważ – jak już wspomniano

⁴⁵ Szerzej na ten temat A. Zoll: *Podstawy teoretyczne regulacji współdziałania przestępczego w projekcie kodeksu karnego*, „Państwo i Prawo” nr 6/1995, s. 36; R. Dębski: *O teoretycznych podstawach regulacji współdziałania przestępczego w kodeksie karnym z 1997 r.*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII, s. 124; P. Kardas: *Teoretyczne podstawy odpowiedzialności karnej za przestępne współdziałanie*, Kraków 2001, s. 556 i 610; A. Liszewska: *Współdziałanie przestępne w polskim prawie karnym. Analiza dogmatyczna*, Łódź 2004, s. 106 i n.

⁴⁶ P. Kardas: *Kilka uwag...*, op.cit. s. 210-216; A. Liszewska: *Odpowiedzialność karna za współdziałanie przy przestępstwach indywidualnych*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” nr 1/2004, s. 17-19.

⁴⁷ Ł. Pohl: *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 189-190.

– podżeganie i pomocnictwo to odrębne typy czynów zabronionych o znamionach określonych w art. 18 § 1 (albo § 2) k.k. w zw. z art. 54 § 1 (albo § 2) k.k.s., które zawsze mają charakter ogólnospawczy, niezależnie od tego, czy przestępstwo, do którego podżegacz nakłania a pomocnik udziela pomocy, wymaga posiadania od sprawcy szczególnej cechy. W sytuacji odwrotnej, gdy ekstraneusem jest bezpośredni wykonawca, zaś podżegaczem albo pomocnikiem podatnik, czyn podżegacza i pomocnika pozostaje bezkarny. W art. 21 § 2 k.k. uregulowano wyłącznie przypadki współdziałania, w których od sprawcy – nie zaś podżegacza albo pomocnika – ustawa wymaga posiadania specjalnej cechy określonej w zespole znamion. Z istoty podżegania i pomocnictwa wynika ponadto, że zamiarem objęte jest popełnienie czynu zabronionego przez inną osobę, jeśli zatem nie posiada ona cechy sprawcy, od której zależy karalność czynu, to nakłanianie jej do określonego zachowania albo udzielanie pomocy nie stanowią podżegania i pomocnictwa w rozumieniu art. 18 § 2 i 3 k.k.

Podsumowanie

Najważniejsze wnioski płynące z analizy przepisów dotyczących odpowiedzialności karnej za współdziałanie w popełnieniu deliktów skarbowych z art. 54 k.k.s.

(przestępstw i wykroczenia) są następujące:

1. Sprawcze formy współdziałania w popełnieniu przestępstwa z art. 54 § 2 i 3 k.k.s. (współsprawstwo, sprawstwo kierownicze i polecające) są karalne zawsze, także wtedy, gdy współdziałający nie posiadał cechy wymaganej od sprawcy uchylenia się od opodatkowania (nie był podatnikiem). Warunkiem odpowiedzialności jest jednak świadomość współdziałania ze sprawcą, który tę cechę posiada.

2. Podżeganie i pomocnictwo do popełnienia przestępstwa z art. 54 § 2 i 3 k.k.s. jest karalne zawsze, o ile wykonawca czynu (sprawca bezpośredni) posiada cechę wskazaną w zespole znamion (jest podatnikiem).

Sprawcze formy współdziałania w popełnieniu wykroczenia z art. 54 § 3 k.k.s. są karane tylko wtedy, gdy sprawca posiada cechę wskazaną w zespole znamion. Współdziałanie w popełnieniu tego czynu zabronionego przez osobę, która nie jest podatnikiem pozostaje bezkarne. Podżeganie i pomocnictwo do wykroczenia z art. 54 § 3 k.k.s. także pozostają bezkarne.

dr hab. AGNIESZKA LISZEWSKA
prof. UŁ, Wydział Prawa i Administracji,
Uniwersytet Łódzki
ORCID: 0000-0002-4952-4847

Słowa kluczowe: podatnik, współdziałanie przestępne, przestępstwo indywidualne właściwe, ekstraneus

Bibliografia:

1. Dębski R.: *O teoretycznych podstawach regulacji współdziałania przestępnego w kodeksie karnym z 1997 r.*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII.
2. Gomułowicz A., Małecki J.: *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
3. Kardas P.: *Kilka uwag o sposobach rozstrzygania sporów dotyczących sprawczego współdziałania w popełnieniu przestępstwa indywidualnego*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego”, Tom XLIII, *Księga Jubileuszowa Profesora Tomasza Kaczmarka*, J. Giezek, D. Gruszecka, T. Kalisz (red.), Wrocław 2017.
4. Kardas P., Łabuda G., Razowski W.: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2017.
5. Kardas P. [w:] *Kodeks karny. Część ogólna, t.1, Komentarz do art. 1-116 k.k.*, A. Zoll (red.), Warszawa 2012.
6. Kardas P.: *Teoretyczne podstawy odpowiedzialności karnej za przestępne współdziałanie*, Kraków 2001.
7. Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., Zgoliński I.: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.
8. Konarska-Wrzosek V. [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red.), LEX/el. 2021.
9. Liszewska A.: *Odpowiedzialność karna za współdziałanie przy przestępstwach indywidualnych*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” nr 1/2004.
10. Liszewska A.: *Współdziałanie przy przestępstwach indywidualnych (głos w dyskusji o wykładni art. 21 § 2 k.k.)*, „Państwo i Prawo” nr 4/2020.
11. Liszewska A.: *Współdziałanie przestępne w polskim prawie karnym. Analiza dogmatyczna*, Łódź 2004.
12. Oczkowski T.: *Glosa do post. SN z 22.11.2011 r., IV KK 270/2011*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 6/2013.
13. Oczkowski T.: *Glosa do wyroku SN z dnia 22 lutego 2006 r., III KK 213/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” z. 2/2007.
14. Pohl Ł.: *Intraneus w polskim prawie karnym (głos w sprawie wykładni art. 21 § 2 k.k.)*, „Państwo i Prawo” nr 2/2018.
15. Pohl Ł.: *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2012.
16. Popławski M.: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el 2021.
17. Prusak F. [w:] *System Prawa Karnego. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe, t. II*, M. Bojarski (red.), Warszawa 2018.
18. Szewczyk M., Wojtaszczyk A., Zontek W. [w:] *Kodeks Karny. Część szczególna. Komentarz, t. II. Komentarz do art. 212-277d*, W. Wróbel, A. Zoll (red.), Warszawa 2017.
19. Wilk L.: *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” nr 9/2004.
20. Zoll A.: *Sprawstwo bez wykonania czynu zabronionego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 2/2009.

21. Zoll A.: *Podstawy teoretyczne regulacji współdziałania przestępnego w projekcie kodeksu karnego*, „Państwo i Prawo” nr 6/1995.
22. Żylińska J.: *Prawny obowiązek zawiadomienia o niektórych przestępstwach (art. 240 k.k.)*, „Prokuratura i Prawo” nr 10/2015.

ABSTRACT:

Responsibility for Cooperation in Tax Tort – Tax Evasion

Only a taxpayer may be a perpetrator of a prohibited act consisting in tax evasion. However, this tort is often committed in cooperation with other persons, who jointly make up a criminal group. Then, a problem arises of indicating the grounds for criminal liability of those cooperating who do not have the characteristics required of the perpetrator. The legal provisions regulate differently the liability of extraneous for cooperation in committing a tax tort under Article 54 of the Fiscal Penal Code, depending on whether it is a crime or a minor offense. This difference concerns both potential forms of cooperation and the scope of responsibility of individual persons who have participated in committing the act. In the article, an analysis of these provisions is preceded by an interpretation of the characteristics of the prohibited act under Article 54 of the Fiscal Penal Code, in connection with the issue of an obligation to report on taxation that is an illegal activity.

Agnieszka Liszewska, PhD, University of Łódź, Department of Law and Administration

Keywords: taxpayer, criminal cooperation, appropriate individual crime, extraneous