

Nieuiszczenie opłaty paliwowej w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego

Failure to pay the fuel fee in the light of Fiscal Penal Code

dr Mariusz Charkiewicz

Doktor nauk prawnych, adwokat, Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000 0001 9363 988X

Streszczenie

W niniejszym opracowaniu poruszono problem ewentualnej odpowiedzialności karnej skarbowej za nieuiszczenie opłaty paliwowej. Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy czyny zabronione związane z opłatą paliwową podlegają penalizacji na gruncie Kodeksu karnego skarbowego¹. Na te potrzeby wyjaśnione zostały podstawowe zasady odpowiedzialności karnej skarbowej, kluczowe na gruncie przywołanej ustawy pojęcie „podatku”, a także charakter prawny opłaty paliwowej.

Słowa kluczowe: opłata paliwowa, Kodeks karny skarbowy, odpowiedzialność karna, podatek, należność publicz-noprawna.

Abstract

This study is addressed to the issue of possible fiscal penal liability for failure to pay the fuel fee. The aim of the article is to answer the question whether the fuel fee is criminalized under the fiscal penal code? In this regard, the basic principles of fiscal penal liability, the key concept of „tax” under the Fiscal Penal Code, as well as the legal nature of the fuel fee have been explained.

Keywords: fuel fee, fiscal penal code, criminal liability, tax, public due.

1. WSTĘP

Prawo karne skarbowe jest szczególną dziedziną prawa karnego, skodyfikowaną w Kodeksie karnym skarbowym. Reguluje problematykę odpowiedzialności za czyny zabronione w zakresie podatków, ceł, obrotu dewizowego oraz gier hazardowych, naruszające interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, a od chwili wejścia Polski do Unii Europejskiej – także interes finansowy Unii.

Szczególny charakter prawa karnego skarbowego i jego całkowita autonomiczność w granicach systemu prawa karnego wynika z odróżnienia swoistego rodzaju czynów zabronionych, tj. przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, oraz odmiennych nieco zasad odpowiedzialności. Nie sposób nie dostrzec istotnej w czasie obowiązywania wszystkich kolejnych ustaw skarbowych fundamentalnej różnicy w aksjologicznych podstawach odpowiedzialności przewidzianej normami prawa karnego skarbowego oraz prawa karnego powszechnego. Różnice między tymi normami są widoczne w zastosowaniu każdego ważnego kryterium charakteryzującego cechy prawa karnego, a ich rzeczywistą dystynkcję odzwierciedla nieprzypadkowy przecież podział czynów zabronionych na *mala per se* i *mala prohibita*, z przynależnością przestępstw skarbowych do tych ostatnich². Prawo karne skarbowe respektuje podstawowe zasady i współczesne standardy prawa karnego powszechnego, ma ono jednak

wyraźnie zaznaczone odrębności wynikające ze specyficznego przedmiotu ochrony oraz charakteru przestępstw i wykroczeń skarbowych, które są ściśle powiązane z prawem podatkowym, celnym, dewizowym oraz reglamentacją prawną w zakresie gier hazardowych. Względem norm tych dziedzin prawa finansowego prawo karne skarbowe ma charakter subsydiarny³.

Pojęcie odpowiedzialności w prawie karnym należy najogólniej ująć jako ponoszenie przez sprawcę czynu zabronionego konsekwencji owego czynu przewidzianych prawem karnym⁴. Zgodnie z art. 1 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega tylko ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zasada wyrażona w art. 1 § 1 k.k.s. – *nullum crimen sine lege poenali anteriori* – na gruncie tego kodeksu nabiera szczególnego wymiaru. Zauważyć bowiem należy, że przy badaniu znamion czynu zabronionego Kodeks karny skarbowy znacznie częściej wymaga sięgania do przepisów aktów typowo administracyjnych związanych z porządkiem finansowym państwa niż Kodeks karny⁵. Zgodnie z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego ustawowe sformułowanie przepisów karnych (reprezsyjnych) musi w sposób zupełny odpowiadać zasadzie określoności⁶. Oznacza to, że sama ustawa musi w sposób

kompletny, precyzyjny i jednoznaczny definiować wszystkie znamiona czynów zagrożonych karą⁷.

2. DEFINICJE „NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ” I „PODATKU” NA GRUNCIE KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO

Zgodnie z art. 53 § 26 k.k.s. w rozumieniu tego kodeksu należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji. Należy podkreślić, że na gruncie Kodeksu karnego skarbowego określenie „podatek” ma znaczenie nadane mu w Ordynacji podatkowej⁸, z tym że oznacza ono również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym (art. 53 § 30 k.k.s.).

Warto zwrócić uwagę na to, że pojęcie „podatku” w Ordynacji podatkowej określone zostało przez dwa przepisy. Zgodnie z art. 3 pkt 3 tej ustawy przez podatki rozumie się również zaliczki na podatki, raty podatków (jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach), a także opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. W świetle art. 6 podatkiem jest natomiast publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

W literaturze słusznie się wyjaśnia, że przepisy Kodeksu karnego skarbowego rozszerzają zakres „podatku” również m.in. na opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym daninowym charakterze, dlatego też należy przyjąć, iż zawarte w art. 53 § 30 k.k.s. odesłanie do przepisów Ordynacji podatkowej dotyczy jedynie jej art. 6⁹. Akceptacja przeciwnego poglądu oznaczałaby bowiem, że zawarte w Kodeksie karnym skarbowym rozszerzenie definicji „podatku” byłoby bezzasadne i niecelowe, skoro tego rodzaju należności byłyby już ujęte w art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej¹⁰.

Ponadto należy zauważyć, że w przywołanym art. 3 pkt 3 mowa jest o „opłatach oraz niepodatkowych należnościach budżetowych”, w art. 53 § 30 k.k.s. wspomina się zaś o „opłatach oraz innych niepodatkowych należnościach budżetu państwa o podobnym daninowym charakterze”. Prowadzi to do wniosku, że dla celów odpowiedzialności karnej skarbowej opłata stanowi niepodatkową należność budżetową i jest objęta zakresem terminu „podatek” tylko wówczas, gdy jej beneficjentem będzie budżet państwa lub też budżet jednostki samorządu terytorialnego i będzie ona miała charakter daninowy¹¹. W konsekwencji przeznaczenie takiej opłaty determinuje możliwości zaliczenia jej do pojęcia „podatku” na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, a co za tym idzie – pociągnięcie podmiotu zobowiązanego do rozliczenia danej opłaty do odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe.

3. CHARAKTER PRAWNY OPŁATY PALIWOWEJ

Zgodnie z art. 37h ust. 1 ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym¹² wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, wykorzystywanych do napędu silników spalinowych, podlega opłacie, zwanej „opłatą paliwową”. Przy czym przez wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu rozumie się czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są te paliwa silnikowe oraz gaz (art. 37h ust. 2). Obowiązek zapłaty opłaty paliwowej od paliw silnikowych oraz gazu ciąży na:

- 1) producencie paliw silnikowych lub gazu albo
- 2) importerze paliw silnikowych lub gazu, albo
- 3) podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzwspólnotowego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym paliw silnikowych lub gazu, albo
- 4) innym podmiocie podlegającym na podstawie przepisów o podatku akcyzowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku akcyzowego od paliw silnikowych lub gazu (art. 37j ust. 1).

Zauważyć w tym miejscu również należy, iż z brzmienia art. 37k ust. 1 ustawy z dnia 27 października 1994 r. wynika, że obowiązek zapłaty opłaty paliwowej powstaje z dniem powstania zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym od paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w art. 37h. Zgodnie natomiast z art. 37l ust. 1 powołanej ustawy podstawą obliczenia wysokości opłaty paliwowej jest ilość paliw silnikowych lub gazu, od jakich określone w ustawie podmioty są obowiązane zapłacić podatek akcyzowy.

Przedstawione regulacje prawne w zakresie opłaty paliwowej mają więc ścisły związek z powstaniem zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym. Przepisy ustawy z dnia 27 października 1994 r. samodzielnie nie określają momentu powstania obowiązku zapłaty opłaty paliwowej, ale wiążą go z zasadami powstania obowiązku zapłaty podatku akcyzowego, a także określają, że podmiotem zobowiązanym do zapłaty opłaty paliwowej jest podmiot obowiązany do zapłaty podatku akcyzowego dotyczącego paliw silnikowych¹³. W judykaturze twierdzi się, że z treści przywołanych wyżej przepisów, w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że podmiot zobowiązany do zapłacenia opłaty paliwowej oraz moment powstania obowiązku zapłaty są wyznaczone niejako przez przepisy o podatku akcyzowym. Obowiązek uiszczenia opłaty paliwowej jest bowiem konsekwencją uznania danego podmiotu na gruncie podatku akcyzowego za podatnika tego podatku, a tym samym elementy konstrukcyjne opłaty paliwowej, tj. podmiot, przedmiot, moment powstania obowiązku, są determinowane przez tożsame elementy konstrukcyjne podatku akcyzowego¹⁴.

Zgodnie z art. 37i ust. 1 ustawy z dnia 27 października 1994 r. opłata paliwowa stanowi przychód Krajowego Funduszu Drogowego i Funduszu Kolejowego, o którym mowa w ustawie z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym¹⁵, z tym że kwota stanowiąca 80% opłaty paliwowej stanowi przychód Krajowego Funduszu Drogowego, a kwota stanowiąca 20% tej opłaty – przychód Funduszu Kolejowego.

Z treści art. 39 ustawy z dnia 27 października 1994 r. wynika, że Krajowy Fundusz Drogowy tworzy Bank Gospo-

darstwa Krajowego (BGK). W art. 39b ust. 1 pkt 1 tej ustawy wskazano wprost, że środki tego Funduszu pochodzą m.in. z opłaty paliwowej. BGK otrzymuje wynagrodzenie prowizyjne za prowadzenie Funduszu (art. 39o ust. 1). Nie można przy tym pominąć kwestii, że opłata paliwowa jest przekazywana w ustawowo przewidzianym terminie, na rachunek BGK, przez naczelników urzędów skarbowych (art. 37p ust. 1). Wobec tego organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego) jest tylko swojego rodzaju pośrednikiem, którego zadania ograniczają się jedynie do pobrania i przekazania opłaty paliwowej na rzecz BGK. Następnie BGK przekazuje te pieniądze na rachunek Funduszu (art. 37p ust. 2).

Podobnie kwestia ta wygląda w przypadku Funduszu Kolejowego, do którego trafia 20% wpływów z opłaty paliwowej. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. Fundusz ten tworzy się w BGK, który jednocześnie otrzymuje wynagrodzenie prowizyjne za jego prowadzenie. W przywołanej ustawie również wskazano wprost, że opłata paliwowa to jedno ze źródeł pozyskiwania środków do tego Funduszu (art. 5 wspomnianej ustawy).

W związku z powyższym beneficjentem opłaty paliwowej nie jest Skarb Państwa (opłata ta nie trafia do budżetu państwa), ale BGK, który ostatecznie przekazuje uzyskane z tego tytułu środki na rachunek poszczególnych Funduszy (art. 37p ust. 2 ustawy z dnia 27 października 1994 r.). Warto przy tym zaznaczyć, że w świetle art. 39j ust. 1 tej ustawy wypłaty ze środków Funduszu wynikające z umowy o budowę i eksploatację albo wyłącznie eksploatację autostrady mogą być gwarantowane i poręczane przez Skarb Państwa. Skarb Państwa może być zatem gwarantem i poręczycielem wypłat pieniędzy z Funduszu na wskazany wyżej cel. Z powyższego wynika zatem odrębność owych funduszy od budżetu państwa.

4. WNIOSKI

Czyny zabronione związane z opłatą paliwową, będącą przedmiotem niniejszych rozważań, z uwagi na jej charakter nie podlegają penalizacji na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. W świetle przepisów tej ustawy daną opłatę można bowiem zakwalifikować jako „podatek” tylko wtedy, gdy stanowi ona niepodatkową należność budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego o podobnym daniowym charakterze. Wszelkie świadczenia na rzecz funduszy celowych (wplaty, opłaty i inne) nie stanowią natomiast dochodu budżetu państwa ani budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Skoro zatem opłaty na rzecz funduszy celowych nie stanowią dochodu budżetu państwa (czy też jednostek samorządu terytorialnego), to nie są objęte definicją podatku, o której mowa w art. 53 § 30 k.k.s.¹⁶

Przypisy

- ¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408, dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- ² Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, LEX nr 146390.
- ³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2015, s. 4-5.
- ⁴ Tamże, s. 35.
- ⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.
- ⁶ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, LEX nr 25538.
- ⁷ A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2012, uwagi do art. 1 k.k.s.
- ⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ⁹ A. Pęczek-Tofel, S. Tofel, *Odpowiedzialność skarbową za uchylanie się od zapłaty opłat*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10.
- ¹⁰ Tamże.
- ¹¹ Tamże.
- ¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2268 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 października 1994 r.
- ¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 maja 2016 r., III SA/Łd 179/16, LEX nr 2047889.
- ¹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2018 r., I GSK 554/16, LEX nr 2437837.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 510 ze zm., dalej: ustawa z dnia 16 grudnia 2005 r.
- ¹⁶ A. Pęczek-Tofel, S. Tofel, dz. cyt.

Bibliografia

Literatura

- Pęczek-Tofel A., Tofel S., *Odpowiedzialność skarbową za uchylanie się od zapłaty opłat*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10.
 Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el. 2012.
 Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2015.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.
 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408.
 Ustawa z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 510 ze zm.
 Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2268 ze zm.
 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, LEX nr 25538.
 Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, LEX nr 146390.
 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2018 r., I GSK 554/16, LEX nr 2437837.
 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 maja 2016 r., III SA/Łd 179/16, LEX nr 2047889.