

Przestępstwa skarbowe związane z uchylaniem się od opodatkowania

Karol Szymon Orzeszak*

Przestępstwa skarbowe penalizowane w kodeksie karnym skarbowym stanowią specyficzny obszar prawa karnego, leżą one bowiem na styku prawa karnego z prawem podatkowym. Prawo karne skarbowe odgrywa kluczową rolę w ochronie interesu podatkowego podmiotu publicznoprawnego, a szerzej interesu finansowego państwa. W artykule skomentowano delikty uchylania się od obowiązków podatkowych, firmanctwa oraz oszustwa podatkowego, a także przedstawiono dane statystyczne ich dotyczące.

Słowa kluczowe: prawo karne skarbowe, firmanctwo, oszustwo podatkowe.

Nadesłany: 08.03.2022 | Zaakceptowany do druku: 04.06.2022

Fiscal Crimes Related to Tax Avoidance

Fiscal crimes (tax crimes) penalized in the Fiscal Penal Code constitute a specific area of criminal law, as they lie at the junction between criminal law and tax law. Criminal fiscal law plays a key role in protecting the tax interest of a public-law entity, and more broadly, the financial interest of the state. The article comments on the crimes of tax evasion and fraud, doing business under another's company and presents statistical data on them.

Keywords: criminal fiscal law, doing business under another's company, tax fraud.

JEL: K10, K13, K14

1. Wprowadzenie

Podatki są podstawowym źródłem dochodów budżetowych, wobec czego są kluczowe i niezbędne w funkcjonowaniu państwa, realizacji różnorodnych polityk, celów, zadań i inwestycji (Orzeszak, 2020). Podatki są elementem polityki fiskalnej, która polega na oddziaływaniu przez państwo zarówno na poziom państwowych wydatków, jak i na opodatkowanie (Burda i Wyplosz, 2013). Państwo bez wpływów budżetowych nie byłoby w stanie w ogóle

wypełniać swoich zadań, stałoby się wręcz państwem pozornym, a więc niezdolnym do jakiegokolwiek reakcji i działania. Stąd ustawodawca w prawie podatkowym nakłada na podatników (i płatników) obowiązki podatkowe, za których nieprzestrzeganie grożą sankcje zmierzające do przymusowegościągnięcia należności podatkowych. Odpowiedzialność podatkowa okazuje się czasami nieskuteczna, natomiast wynikające z niej sankcje za mało dotkliwe, aby odstraszyć osoby chcące w sposób nielegalny zmniejszyć swoje zobowiązania podatkowe. Kon-

* **Karol Szymon Orzeszak** – mgr, Szkoła Doktorska Nauk Humanistycznych i Społecznych, Uniwersytet Gdański, Polska, <https://orcid.org/0000-0002-6673-6411>.
Adres do korespondencji: Szkoła Doktorska Nauk Humanistycznych i Społecznych, Uniwersytet Gdański, ul. Wita Stwosza 63, 80-308 Gdańsk, Polska; e-mail: karol.orzeszak@phdstud.ug.edu.pl.

sekwencją takiego stanu rzeczy jest wyodrębnienie prawa karnego skarbowego jako poddziedziny prawa karnego. Poddziedziny specyficznej, leżącej bowiem na styku prawa karnego i prawa podatkowego.

Warto wskazać, że wszystkie delikty skarbowe zawarte są w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. 2022 poz. 859 ze zm.) – dalej: k.k.s., ten akt prawny obejmuje zarówno normy prawa materialnego i część karnoprocesową, jak i przepisy wykonawcze. Spośród deliktów penalizowanych w rozdziale 6 k.k.s. zatytułowanym „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji” można wyróżnić te związane z uchylaniem się od opodatkowania. Obejmują one: uchylanie się od obowiązku podatkowego (art. 54 k.k.s.), firmactwo (art. 55 k.k.s.) oraz oszustwo podatkowe (art. 56 k.k.s.). Czyny te stanowią co do zasady przestępstwa skarbowe, jednak w sytuacji, gdy narażona na uszczuplenie kwota podatku nie przekracza ustawowego progu, wówczas czyn taki stanowi wykroczenie skarbowe. Do grupy zachowań przestępnych związanych z uchylaniem się od opodatkowania można zaliczyć również delikt uporczywego niepłacenia podatku (art. 57 k.k.s.), który nie będzie przedmiotem rozważań w niniejszym rozdziale, stanowi bowiem wyłącznie wykroczenie skarbowe.

Celem rozdziału jest przedstawienie grupy przestępstw związanych z uchylaniem się od opodatkowania z punktu widzenia norm prawa karnego skarbowego oraz w świetle danych statystycznych. Przedstawienie skali zjawiska jest istotne, ponieważ statystyki GUS wskazują na wzrost liczby przestępstw skarbowych stwierdzonych przez Policję w zakończonych postępowaniach przygotowawczych (GUS, 2020). Dla zrealizowania przyjętego celu zastosowano: metodę formalno-dogmatyczną, analizę oraz krytykę piśmiennictwa, w tym aktów prawnych, literatury przedmiotu i judykatury.

2. Uchylanie się od obowiązku podatkowego (art. 54 k.k.s.)

Art. 54 k.k.s. jest przepisem o charakterze blankietowym. Przepis ten penalizuje określone zachowania sprawcy polegające na naruszeniu dyspozycji wynikających

z innych przepisów (prawa podatkowego), które określają obowiązki podatkowe (Kotowski i Kurzępa, 2006). Istotą czynu zabronionego penalizowanego przez art. 54 k.k.s. jest uchylanie się od opodatkowania poprzez nieujawnienie przedmiotu bądź podstawy opodatkowania lub też niezłożenie wymaganej prawem deklaracji podatkowej. Przedmiotem ochrony tego przepisu jest ochrona mienia podmiotu publiczno-prawnego (wierzyciela), czyli Skarbu Państwa lub gminy (Wilk i Zagrodnik, 2016). Przepisem tym ustawodawca chroni podatek przed uszczupleniem także przez próbę zagwarantowania terminowości składanych deklaracji. Od strony przedmiotowej czyn zabroniony stypizowany przez art. 54 k.k.s. obejmuje w zasadzie trzy typy zachowań sprawcy. Pierwszym rodzajem działań sprawcy wyczerpującym znamiona opisywanego czynu zabronionego może być uchylanie się od opodatkowania polegające na nieujawnieniu (czyli zatajeniu) przedmiotu opodatkowania. Drugi typ działania sprawcy jest analogiczny do pierwszego, z tym jednak zastrzeżeniem, że dotyczy podstawy opodatkowania. Trzecią możliwością popełnienia rzeczono deliktu jest niezłożenie deklaracji podatkowej. Ponadto, dla wyczerpania znamion czynu zabronionego musi dojść do narażenia podatku na uszczuplenie. Jednak w przypadku, gdy działanie podatnika nie doprowadziło do narażenia podatku na uszczuplenie, wówczas znamiona tego czynu zabronionego nie zostaną wyczerpane (Zgoliński, 2021). Przykładem takiej sytuacji jest niezłożenie przez podatnika tzw. zerowej deklaracji. Ponadto przestępstwa z art. 54 k.k.s. dotyczą zaniechania działania sprawcy, a „Czasem ich popełnienia jest czas zaniechania działania, do którego sprawca był zobowiązany, a końcowym momentem zaistnienia czynu staje się ten moment, w którym nie można już zrealizować obowiązku bez konsekwencji karnej (...)”¹. W tym miejscu warto podkreślić, że zgodnie z art. 53 § 28 kodeksu karnego skarbowego, narażenie podatku na uszczuplenie to „(...) spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia – co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić”. W judykaturze zwraca się uwagę, że narażenie na uszczuplenie podatku to takie działanie lub zaniechanie działania sprawcy, które prowadzi do tego,

że w danym stosunku prawnopodatkowym powstaje różnica na niekorzyść podmiotu publicznoprawnego między kwotą rzeczywiście należną a przypadającą do zapłaty zgodnie ze złożoną deklaracją².

Celem zachowania się sprawcy deliktu z art. 54 k.k.s jest uchylanie się od opodatkowania, czyli zaniechanie udziału w postępowaniu podatkowym. Użyte w omawianym przepisie sformułowanie „nie ujawnia” oznacza, że zachowanie sprawcy polega na nieprzekazaniu do właściwego organu podatkowego informacji o przedmiocie lub podstawie opodatkowania. Przedmiot podatku to rzecz lub zdarzenie podlegające opodatkowaniu. W doktrynie oraz w judykaturze prymat wiedzie pogląd, że przedmiotem opodatkowania może być wyłącznie działalność legalna (szerzej: zdarzenia legalne), a nigdy zjawiska lub rzeczy nielegalne bądź przestępcze (Kotowski i Kurzępa, 2006). Konsekwencją przyjęcia, że delikt z art. 54 k.k.s. może dotyczyć wyłącznie nieujawnienia działalności legalnej jest brak odpowiedzialności karnej skarbowej w przypadku nieujawnienia przedmiotu opodatkowania w sytuacji, gdy dana działalność jest nielegalna, ale mogłaby być legalna po uzyskaniu koncesji na jej prowadzenie (Kurzac, 2017).

Mimo tego nadal aktualne jest pytanie, czy ustawodawca, formułując prawo podatkowe powinien wartościować czyny sprawców i w konsekwencji pobierać podatek od czynów przestępczych i niegodziwych? Dominuje opinia, która zwraca uwagę, że uwzględnienie zasady jednolitości systemu prawnego wymaga, aby prawo podatkowe nie stało w sprzeczności do innych gałęzi prawa, w tym prawa karnego i prawa cywilnego. Opodatkowanie działalności nielegalnej doprowadziłoby do tego, że działalność sprzeczna z prawem zostałaby opodatkowana w myśl prawa podatkowego, a państwo (pomiot publicznoprawny) mogło stać by się *de facto* sutenerem lub paserem w przestępczym i nieetycznym procederze. Stąd też większa część przedstawicieli doktryny optuje za tym, aby wyłączyć z opodatkowania czyny naganne i społecznie nieakceptowalne (Wilk i Zagrodnik, 2016). W tym kontekście Sąd Najwyższy zauważył, że „Ponad wszelką wątpliwość, 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. Niezgłoszenie się zatem tej osoby do podatku nie rodzi odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s.”³. Przeciwnicy tego poglądu podnoszą, że wskazane rozwiązanie stoi w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, dlatego że podmioty prowadzące działalność zgodną z prawem są zobowiązane do opodatkowania swoich przychodów (Frąckowiak, 2021). Z kolei pomioty działające w szarej strefie, które prowadzą działalność przestępczą lub moralnie naganną i społecznie nieakceptowalną nie muszą w świetle prawa podatkowego opodatkowywać osiągniętych przychodów. Warto nadmienić, że do wpływów z działalności przestępczej, a więc takiej, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, nie mają zastosowania regulacje dotyczące opodatkowania dochodów nieujawnionych (Dzwonkowski i Kurzac, 2018). W konsekwencji ustawodawca uprzywilejowuje podmioty działające nielegalnie. Warto zauważyć, iż w przypadku jeśli ustawodawca zdecydowałby się na opodatkowanie przychodów uzyskiwanych z działalności przestępczej, wówczas mogłoby dojść do kolizji (zbiegu) przepisów z odrębnych gałęzi prawa. Problematyczne jest rozwiązanie kwestii konfiskaty (przepadku) mienia uzyskanego w wyniku czynu zabronionego. Osobną kwestią jest zapewnienie sprawcy prawa do realizacji zasady *nemo se ipsum accusare tenetur* (Wilk i Zagrodnik, 2016). W konsekwencji opodatkowanie działalności przestępczej prowadziłoby w praktyce do swoistego samooskarżenia (autodenuncjacji) sprawcy wobec organów państwowych. Takie rozwiązanie byłoby niezgodne z wynikającym z art. 42 ust. 2 Konstytucji RP prawem do obrony. Ponadto w doktrynie podkreśla się, że prawo do obrony wynika także z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa. Realizacją prawa do obrony jest m.in. prawo do milczenia (odmowy składania wyjaśnień) przejawiające się w tym, że podejrzany nie jest zobowiązany do współdziałania z organami ścigania oraz do udowodnienia stawianych mu zarzutów (Sarnecki, 2016).

Penalizacja czynu wynikającego z art. 54 k.k.s. obejmuje nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania. Z tego względu zasadne jest wyeksplikowanie tych pojęć. W doktrynie przez przedmiot

opodatkowania rozumie się rzecz lub zdarzenie (zjawisko), od którego należy uiścić podatek. Z kolei podstawa opodatkowania to *de facto* podstawa wymiaru podatku, która wyrażona może być w różny sposób, zazwyczaj jako ilościowo bądź wartościowo wyrażony przedmiot podatku. Podstawa podatku wyrażona ilościowo może być wyrażona w metrach kwadratowych (podatek od nieruchomości) lub w hektarach przeliczeniowych (podatek rolny). Z kolei wartościowa podstawa opodatkowania może przybierać formę wartości rzeczy (samochodu, nieruchomości) lub wysokości osiąganych w ciągu roku kalendarzowego dochodów. Ponadto podstawa opodatkowania może mieć również postać rzeczywistej wartości, określonej na podstawie dokumentacji rachunkowo-finansowej umów (sprzedaży, darowizny) (Kotowski i Kurzępa, 2006).

Podmiotem deliktu określonego w art. 54 k.k.s. może być podatnik. Odpowiedzialności karnoskarbowej podlega więc podatnik będący osobą fizyczną, a w przypadku gdy podatnikiem jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej wówczas odpowiedzialność tę ponosi osoba je reprezentująca. Jest to więc przykład przestępstwa indywidualnego. Od strony podmiotowej przestępstwa konieczne jest, aby sprawca działał umyślnie z bezpośrednim zamiarem (*dolus directus*). Zachowanie sprawcy musi wypełniać jednocześnie dwa znamiona. Po pierwsze, sprawca zaniechuje ciężącego na nim obowiązku podatkowego, po drugie, przejawia tym chęć uchylenia się od obowiązku podatkowego (przestępstwo kierunkowe). W konsekwencji zachowanie sprawcy w zamiarze ewentualnym nie wypełnia znamion czynu zabronionego (Zgoliński, 2021). Zamiar ewentualny (*dolus eventualis*) cechuje się tym, że przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i na to przystaje. Zamiar ewentualny to warunkowa wola popełnienia deliktu, czyli obojętność, w ramach której sprawca nie chce popełnić ani nie chce nie popełnić czynu zabronionego. W odróżnieniu od zamiaru bezpośredniego, w którym sprawca chce popełnić czyn zabroniony w zamiarze ewentualnym, sprawca jedynie godzi się na popełnienie czynu zabronionego, ale nie ma on pewności, że swoim działaniem wypełni wszystkie znamiona czynu zabronionego (Gardocki, 2019).

Czyn zabroniony z art. 54 k.k.s. obejmuje:

- typ podstawowy przestępstwa skarbowego (art. 54 § 1 k.k.s.);
- typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego (art. 54 § 2 k.k.s.);
- wykroczenie skarbowe (art. 54 § 2 k.k.s.).

Podstawowy typ przestępstwa to, jak już wspomniano nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo też niezłożenie deklaracji, w konsekwencji czego sprawca naraził podatek na uszczuplenie. Typem uprzywilejowanym czynu zabronionego jest sytuacja, w której narażona na uszczuplenie kwota podatku jest małej wartości. Mniejsza waga przestępstwa zachodzi w sytuacji, gdy wartość niezgłoszonej właściwemu organowi kwoty nie przekracza wysokości dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę. Z kolei znamiona wykroczenia wyczerpane są w sytuacji, gdy wartość przedmiotu lub podstawy opodatkowania bądź niezłożonej deklaracji podatkowej nie przekracza pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę (Sepiolo-Jankowska, 2017).

Za popełnienie czynu penalizowanego w art. 54 k.k.s. przewidziano środki reakcji karnej. Za podstawowy typ przestępstwa ustawodawca przewidział karę grzywny w wysokości do 720 stawek dziennych bądź karę pozbawienia wolności, a nawet obie kary jednocześnie. W przypadku gdy sprawca dopuścił się przestępstwa skarbowego o typie uprzywilejowanym kodeks przewiduje karę grzywny do 720 stawek dziennych. Za popełnienie wykroczenia z art. 54 § 3 k.k.s. grozi kara grzywny za wykroczenie skarbowe.

3. Firmanctwo (art. 55 k.k.s.)

W art. 55 k.k.s. ustawodawca penalizuje zachowanie sprawcy polegające na posługiwaniu się imieniem oraz nazwiskiem bądź nazwą (firmą) innego podmiotu, w celu ukrycia faktu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub jej rzeczywistych rozmiarów. Warunkiem zaistnienia przestępstwa jest narażenie podatku na uszczuplenie. W literaturze przedmiotu firmanctwo uznawane jest za delikt podobny do uchyłania się od opodatkowania, z tą jednak różnicą, że obejmuje przychody uzyskiwane z jednego rodzaju źródeł – działalności gospodarczej. Firmanctwo to przestępstwo umyślne popeł-

niane w zamiarze bezpośrednim (Sepioło-Jankowska, 2017).

Z kolei przedmiot ochrony art. 55 k.k.s. obejmuje realizację obowiązków podatkowych względem podmiotu publicznoprawnego, a także zapewnienie pewności obrotu gospodarczego, ochronę dóbr osobistych, porządku w prawie podatkowym oraz realizacji zadań wymiaru sprawiedliwości. Stroną przedmiotową tego czynu zabronionego jest narażenie podatku na uszczuplenie, ale w odróżnieniu od uchylania się od opodatkowania w tym rodzaju przestępstwa intencją sprawcy nie jest całkowite uniknięcie zapłaty podatku, lecz jego ograniczenie do minimum. W konsekwencji zamiarem sprawcy jest redukcja obciążeń podatkowych. Firmantstwo, to działanie przestępne, w którym mogą wystąpić dwa podmioty: firmant (czyli ta osoba, która posługuje się cudzym imieniem, nazwiskiem lub nazwą) oraz firmujący (podmiot, który przyzwala na posługiwanie się swoim nazwiskiem lub nazwą). Omamiany delikt może zaistnieć w dwóch wariantach: przy udziale tylko i wyłącznie firmanta, który samowolnie bez wiedzy oraz aprobaty firmującego posługuje się jego nazwiskiem lub gdy firmant i firmujący działają wspólnie i w porozumieniu. W tym drugim przypadku firmujący może przyjąć postawę aktywną polegającą np. na dostarczaniu firmantowi potrzebnych dokumentów lub pieczęci oraz postawę bierną polegającą na zaniechaniu działania (ma świadomość, że ktoś posługuje się jego nazwiskiem, ale nie czyni żadnych kroków, aby temu zapobiec) (Zgoliński, 2021).

Użyte w art. 55 § 1 k.k.s sformułowanie „posługuje się” wskazuje, że chodzi co do zasady o każde działanie i zachowanie się sprawcy czynu przestępnego, w którym to posługuje się nie swoim nazwiskiem lub nazwą bądź podaje się za kogoś w celu uszczuplenia opodatkowania (Sepioło-Jankowska, 2017).

W doktrynie otwarte pozostaje pytanie, czy można pociągnąć do odpowiedzialności karnej nie tylko firmanta, ale i firmującego. Pomimo wątpliwości co do odpowiedzialności karnej skarbowej, zarówno firmant, jak i firmujący ponoszą odpowiedzialność na gruncie ordynacji podatkowej. Firmujący ponosi odpowiedzialność solidarną z firmantem całym swoim majątkiem. W obecnym brzmieniu przepisu nie ma mowy o ewentualnej zgodzie firmującego. W poprzednim stanie prawnym funkcjo-

nował przepis, który penalizował również zachowanie tego, który dopuszczał do posługiwania się swoim nazwiskiem lub nazwą przez firmanta. W konsekwencji studium historycznoprawne podsuwa sugestię, że w istocie mogło dojść do depenalizacji zachowania firmującego. Aby o tym przesądzić, konieczna jest analiza przepisów kodeksu karnego oraz kodeksu karnego skarbowego. Stąd nasuwa się wątpliwość, czy firmującego należy uznać za pomocnika firmanta. Uznanie go za pomocnika, jest możliwe tylko wówczas, gdy wartość narażonego na uszczuplenie podatku przekracza ustawowy próg wynoszący pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę (w czasie popełnienia deliktu), czyli gdy czyn traktowany jest jako przestępstwo, a nie jako wykroczenie. Zważyć należy, że o ile postawa firmanta musi być aktywna, o tyle firmujący może działać lub zaniechać działania. W przypadku działania firmującego, np. dostarczenia pieczętki firmowej, można uznać go za pomocnika. Jednakże w sytuacji zaniechania działania przez firmującego nie należy uznawać go za pomocnika, żaden przepis prawa nie nakłada bowiem obowiązku zawiadomienia organów ścigania o tym, że ktoś posługuje się nazwiskiem firmującego ani żadnej innej formy przeciwdziałania temu czynowi przestępnemu (Wilk, 2001). Z kolei F. Prusak zauważa, że w przypadku kwalifikacji deliktu z art. 55 k.k.s. jako wykroczenia firmujący nie pozostaje bezkarny, ponieważ ponosi odpowiedzialność za wykroczenie z art. 84 k.k.s., tj. niedopełnienia obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem przepisów podatkowych. Uważa on ponadto, że także zaniechanie firmanta wyczerpuje znamiona pomocnictwa (Prusak, 2006). Z poglądem tym, mimo iż popularnym w doktrynie, należy się nie zgodzić, w art. 18 § 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. kodeksu karnego (t.j. Dz. U. 2022 poz. 1138 ze zm.) użyto bowiem sformułowania „Odpowiada za pomocnictwo, kto w zamiarze (...)” oraz „(...) swoim zachowaniem ułatwia jego popełnienie (...)”. Użyte określenie sugeruje, że pomocnictwo to zachowanie, nie zaś zaniechanie, dlatego konieczne jest wykazanie zamiaru bezpośredniego lub ewentualnego. V. Konarska-Wrzošek zwraca uwagę, że pomocnictwo ma miejsce wówczas „(...) gdy dana osoba podejmuje określone zachowanie o cechach ułatwiania w zamiarze, by inna osoba dokonała czynu

zabronionego” (2020). Stąd, zaniechanie działania nie może być uznane za pomocnictwo.

Niektórzy przedstawiciele doktryny uznają współsprawstwo jako możliwość pociągnięcia firmującego do odpowiedzialności karnej skarbowej. Jednakże jak zauważa L. Wilk, wcześniej firmanctwo oraz firmowanie stanowiły dwa odrębne delikty. Wobec tego w obecnym stanie prawnym trudno byłoby uznać, że oba te zachowania mogą wyczerpywać znamiona tego samego czynu zabronionego. W konsekwencji studium historycznoprawne pozwala odrzucić możliwość karania firmującego z tytułu współsprawstwa (2016). Warto nadmienić, że firmujący na gruncie art. 113 Ordynacji podatkowej ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem (firmantem) całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe, które powstały w trakcie prowadzenia tej działalności (Brzeziński, 2021).

Firmanctwo jest deliktem dość powszechnym, sprawiającym jednak organom ścigania trudności dowodowe. Konieczne jest bowiem wykazanie, że firmant prowadzi działalność gospodarczą na własny rachunek. W kodeksie karnym skarbowym pojęcia te nie zostały zdefiniowane. Przykładowo w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej ustawodawca, definiując „działalność gospodarczą” odsyła do definicji z ustawy – Prawo przedsiębiorców, rozszerzając ją jednak o „każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek”. Wydaje się, że definicja ta dobrze wskazuje na kluczowe aspekty i przymioty działalności gospodarczej, z tym że na gruncie art. 55 k.k.s. chodzi o działalność na własny rachunek. W doktrynie zwraca się uwagę, że chodzi tutaj o pewną bezpośredniość. Cechą działalności na własny rachunek jest bezpośrednie podejmowanie ryzyka związanego z tą działalnością. Chodzi więc o wzięcie odpowiedzialności finansowej za podjęte decyzje oraz czerpanie z nich korzyści (Komierzyńska-Orlińska, 2019). Warto zauważyć, że ta działalność nie musi być wykonywana osobiście, chodzi bardziej o ponoszenie odpowiedzialności i ryzyka. W konsekwencji trudno jest udowodnić wykonywanie działalności na własny rachunek przez firmanta, a więc problematyczne jest wykazanie, że wyczerpane zostały znamiona czynu zabronionego.

4. Oszustwo podatkowe (art. 56 k.k.s.)

W art. 56 k.k.s. ustawodawca dokonał penalizacji zachowania przestępnego, które klasycznie w doktrynie określa się mianem oszustwa podatkowego. Jednak dla naukowej rzetelności należy wskazać, że część autorów reprezentuje mniejszościowy pogląd, wskazując, że nie stanowi *sensu stricto* oszustwa. Powodem, dla którego część uczonych nie zalicza tego typu czynów zabronionych do kategorii oszustwa jest to, że aby wypełnić znamiona tego przestępstwa sprawca nie musi wprowadzać w błąd organu ani płatnika, jak też nie musi tego błędu w żaden sposób wyzyskiwać (Wilk i Zagrodnik, 2016). W doktrynie wskazuje się, że od strony przedmiotowej „Czyny stygizowane w k.k.s. są wymierzone w dobro prawne, jakim jest mienie, ale jest to mienie szczególne – mienie Skarbu Państwa i jednostek terytorialnych. Nie można tych czynów zabronionych utożsamiać i odnosić do przestępstw przeciwko mieniu z k.k., ponieważ prowadziłyby to zanegowania znaczenia regulacji prawa karnego skarbowego (...). Wynika z tego ponadto także to, iż posługiwanie się pojęciem «oszustwo podatkowe» odnośnie do przestępstwa skarbowego z art. 56 k.k.s. jest raczej nieuprawnione z uwagi na występujące między ich znamionami różnice” (Pilarczyk, 2017). Podobne stanowisko prezentuje P. Kardas, według którego penalizowane jest „Zachowanie sprawcy wprowadzającego w błąd organ podatkowy i doprowadzającego do uszczuplenia należności podatkowej (...). Dodać należy, że właśnie dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym typy oszustw skarbowych przewidziane w kodeksie karnym skarbowym od przestępstwa klasycznego oszustwa” (2006). Zasadnym wydaje się jednak, aby na potrzeby prawa karnego skarbowego, ze względu na jego specyfikę wyodrębnić osobną definicję oszustwa. Wobec powyższego można sformułować stwierdzenie, że oszustwo podatkowe to takie działanie, w którym: dochodzi do uszczuplenia lub do narażenia na uszczuplenie należności na rzecz podmiotu publicznoprawnego oraz istotą czynności sprawczej jest przedstawienie niezgodnego ze stanem faktycznym obrazu sytuacji podatnika (Wilk i Zagrodnik, 2016).

Wypełnienie przez sprawcę znamion czynu zabronionego będzie takim zachowaniem, w którym sprawca wprowadza organ podatkowy w błąd poprzez niezgodne ze stanem faktycznym wyrażenie bądź zatajenie istotnych okoliczności mających wpływ na wysokość należnego podatku. W praktyce zachowaniem przestępnym będzie złożenie organowi podatkowemu deklaracji podatkowej zawierającej dane nieprawdziwe bądź takie, w których sprawca zataił pewne informacje. Warto podkreślić, że aby doszło do wyczerpania przesłanek tegoż przestępstwa koniecznym jest to, żeby doszło do swoistego skutku zachowania, tj. narażenia podatku na uszczuplenie. W efekcie odpowiedzialności z art. 56 k.k.s. podlega wprowadzenie organu podatkowego w błąd, ale tylko co do informacji relevantnych z punktu widzenia powstania, obliczenia lub wymiaru podatku. Pomimo że nie wynika to wprost z brzmienia przepisu, to oczywistym wydaje się, że penalizowane jest nie tylko narażenie podatku na uszczuplenie, lecz także *argumentum a minori ad maius* dokonanie takiego uszczerbku. *A contrario* nasuwa się wniosek, iż wprowadzenie w błąd organu podatkowego w zakresie informacji nieistotnych z punktu widzenia należności podatkowych, czyli takich, które nie narażają podatku na uszczuplenie, nie wypełnia znamion czynu zabronionego z art. 56 k.k.s., nie wykluczając jednak ewentualnej odpowiedzialności za przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów z kodeksu karnego (Zgoliński, 2021).

Czyn przestępny z art. 56 k.k.s. jest immamentnie związany z samoobliczeniem oraz samowymiarem podatku przez podatnika. Podatnik, który dokonuje samobliczenia podatku musi złożyć do właściwego organu podatkowego deklarację podatkową, w której oświadcza czy i w jakiej wysokości przychody osiągnął oraz jakie poniósł wydatki. Problematyczne może stać się jednak prawidłowe zakwalifikowanie przychodów i kosztów, niektóre z kosztów mogą bowiem nie być kosztem uzyskania przychodu zgodnie z prawem podatkowym. W konsekwencji to na podatniku ciąży obowiązek zgodnego z prawem podatkowym zakwalifikowania wydatków i przychodów. Koniecznym dla realizacji znamion czynu zabronionego z art. 56 k.k.s. jest przypisanie sprawcy winy umyślnej. Umyślność czynu sugeruje, że przy ocenie zachowa-

nia przestępnego należy brać pod uwagę zarówno *dolus directus*, jak i *dolus eventualis*. W świetle tego należy przyjąć, że w przypadku, gdy stopień skomplikowania normy prawnej przekracza możliwości przeciętnego podatnika (co dodatkowo potęguje użycie jurydycznego języka), to popełnienie błędu w zakresie kwalifikacji wydatków czy przychodów nie wyczerpie znamion tego deliktu. Stąd też popełnienie nieumyślnej pomyłki co do zgodnego z prawem zakwalifikowania wydatków nie może zostać uznane za oszustwo podatkowe⁴.

Konstrukcja art. 56 k.k.s. ma charakter blankietowy, więc rodzajowym przedmiotem ochrony tego przepisu jest nieodokreślona powinność do poniesienia określonego w innych ustawach ciężaru podatkowego w przypadkach wynikających z przepisów prawa podatkowego. Przy okazji warto podkreślić, że takie skonstruowanie przepisu zostało poddane ocenie co do jego zgodności z Konstytucją, w rezultacie czego Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 56 k.k.s. jest zgodny z Konstytucją⁵.

Od strony przedmiotowej czynu penalizowane w art. 56 k.k.s. mają charakter indywidualny, a sprawcą może być podatnik. Samo sformułowanie „podatnika” także ma charakter blankietowy, w konsekwencji definicję podatnika również należy wywodzić z odpowiednich ustaw podatkowych (Łabuda, Razowski i Kardas, 2017). Odpowiedzialności karnej skarbowej podlegać może również jak sprawca osoba, która na podstawie przepisu prawa (np. członek zarządu spółki prawa handlowego), decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi podmiotu (art. 9 § 3 k.k.s.). Podobnie pojęcie „deklaracji” nie zostało sprecyzowane w kodeksie karnym skarbowym. W literaturze przedmiotu przez deklarację (na gruncie Ordynacji podatkowej) rozumie się wszelakiego rodzaju zeznania, informacje, a także wykazy, które podatnicy (ale także płatnicy i inkasenci – co nie ma zastosowania w przypadku omawianego przestępstwa) składają właściwym organom. Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem podatnika co do swojej wiedzy, które może zostać w późniejszym czasie poprawione poprzez złożenie deklaracji korygującej (Łoboda i Strzelec, 2017). Warto nadmienić, iż złożenie przez podatnika prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej wyłącza odpowiedzialność

karłą skarbową za narażenie podatku na uszczuplenie (Tarapata, 2018).

Czyn zabroniony z art. 56 k.k.s. obejmuje:

- podstawowy typ przestępstwa (art. 56 § 1 k.k.s.);
- uprzywilejowany typ przestępstwa (art. 56 § 2 k.k.s.);
- odpowiedzialność wykroczeniową (art. 56 § 3 i 4 k.k.s.).

Sprawca, który dopuścił się przestępstwa oszustwa podatkowego o typie podstawowym może zostać ukarany karą grzywny do 720 stawek dziennych lub karą pozbawienia wolności. Sankcje te mają charakter alternatywno-kumulatywny, co oznacza możliwość orzeczenia tylko jednej z przewidzianych kar lub obu jednocześnie. Wymiar sprawiedliwości ma do dyspozycji także inne rozwiązania – warunkowe umorzenie postępowania oraz orzeczenie środków karnych najczęściej w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej (Zgoliński, 2021).

Cechą, która odróżnia typ uprzywilejowany od typu podstawowego jest mała wartość podatku narażonego na uszczuplenie. W tym przypadku, zgodnie z art. 56 § 2 k.k.s. sprawca może zostać ukarany grzywną do 720 stawek dziennych.

Ustawodawca w art. 56 § 3 k.k.s. dokonuje swoistej kontrawercjonalizacji przestępstwa oszustwa podatkowego. W przypadku, gdy wartość narażonego na uszczuplenie podatku nie przekracza ustawowego progu, czyn ten traktowany jest jako wykroczenie, a sprawca może zostać ukarany grzywną przewidzianą dla wykroczeń skarbowych (Łabuda, Razowski i Kardas, 2017).

Ustawodawca, nadając nowe brzmienie z dniem 1 października 2020 r. w art. 56 § 4 k.k.s., spenalizował jako wykroczenie skarbowe takie zachowanie sprawcy, w którym to podatek, pomimo że ujawnia podstawę lub przedmiot opodatkowania, to „nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa je niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego”⁶. Warto zauważyć, iż od strony podmiotowej deliktu z art. 56 § 4 k.k.s. może dopuścić się podatek. Ustawodawca za tego typu czyn ustanawia sankcje karne w postaci kary grzywny za wykroczenia skarbowe. Od strony przed-

miotowej czyn zabroniony z art. 56 § 4 k.k.s. obejmuje zachowanie podatnika, w którym nie składa on w ogóle do organu podatkowego lub płatnika deklaracji podatkowej lub oświadczenia albo też składa takowe po terminie. Kolejnym możliwym wariantem jest sytuacja, w której podatek składa oświadczenie lub deklarację niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego bądź w formie tradycyjnej, mimo obowiązku złożenia deklaracji lub oświadczenia w postaci elektronicznej. Warto zauważyć, że przepis został przez ustawodawcę skonstruowany na zasadzie blankietu zupełnego. W konsekwencji obowiązek złożenia deklaracji podatkowej lub oświadczenia w określonym terminie lub obowiązek złożenia deklaracji lub oświadczenia w formie elektronicznej lub zgodnie z określony wzorem dokumentu elektronicznego musi wynikać z przepisów prawa podatkowego, tj. z ustawy bądź wydanego na podstawie szczegółowego upoważnienia ustawowego aktu rangi podustawowej, czyli rozporządzenia. Warto jednak podkreślić, iż w przypadku normy prawnej nakładającej na podatnika obowiązek, który wynika z aktu rangi podustawowej w sytuacji, gdy przepis karny na charakter blankietowy sądy sprawujące wymiar sprawiedliwości mają prawo oraz obowiązek badać czy przepisy, do których odsyłają przepisy karne zostały ustanowione zgodnie z zasadami konstytucyjnymi, w szczególności na podstawie szczegółowej delegacji ustawowej⁷.

5. Delikty skarbowe z art. 54, 55, 56 k.k.s. w świetle danych statystycznych

Poszczególne przestępstwa skarbowe mają różną częstotliwość ich popełniania. Spośród analizowanych przestępstw najczęściej popełniane jest oszustwo podatkowe, najrzadziej zaś – firmanctwo. W danych statystycznych dotyczących analizowanych czynów zabronionych trudno zauważyć jakąś utrwaloną tendencję w zakresie wzrostu bądź spadku ich liczby. Przedstawiono dane statystyczne dotyczące: w tabeli 1 deliktu uchylania się od obowiązku podatkowego, w tabeli 2 firmanctwa, a w tabeli 3 oszustwa podatkowego. W danych o postępowaniach przygotowawczych uwzględniono także wykroczenia skarbowe.

Dane statystyczne wskazują, że w 2020 r. za uchylanie się od opodatkowania skazano 1381 osób, 428 osób dobrowolnie poddało

się odpowiedzialności oraz nałożono 5223 mandatów karnych. Dane te wskazują, że w większości spraw narażony na uszczuplenie podatek nie przekraczał ustawowego

progu, przez co delikt ten stanowił wykroczenie, a sprawa zakończyła się na nałożeniu mandatu karnego.

Tabela 1. Statystyki dotyczące deliktów z art. 54 k.k.s.

Wyszczególnienie	2018	2019	2020
Liczba wszczętych postępowań przygotowawczych	3494	4291	3136
Liczba postępowań przygotowawczych zakończonych aktem oskarżenia	1938	1904	1506
Liczba umorzonych postępowań przygotowawczych	587	534	490
Liczba osób skazanych	1681	1740	1381
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	500	509	428
Liczba nałożonych mandatów karnych w sprawach o wykroczenia skarbowe	4628	3779	5223

Źródło: dane pozyskane w ramach dostępu do informacji publicznej z Ministerstwa Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej.

Przedstawione w tabeli 2 dane statystyczne dotyczące firmantwa sugerowałyby, że czyn ten w popełniany niezmiernie rzadko. W latach 2018–2020 skazano za popełnienie tego deliktu 27 osób oraz nałożono zaledwie 7 mandatów karnych. Warto

jednak zauważyć, że wyłaniający się z tych danych obraz rzeczywistości nie musi być prawdziwy. Niewielka liczba ujętych w statystyce deliktów firmantwa prawdopodobnie wynika z niskiej wykrywalności tego typu czynów oraz z trudności dowodowych.

Tabela 2. Statystyki dotyczące deliktów z art. 55 k.k.s.

Wyszczególnienie	2018	2019	2020
Liczba wszczętych postępowań przygotowawczych	55	36	31
Liczba postępowań przygotowawczych zakończonych aktem oskarżenia	18	14	6
Liczba umorzonych postępowań przygotowawczych	15	13	151
Liczba osób skazanych	14	10	3
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	5	1	1
Liczba nałożonych mandatów karnych w sprawach o wykroczenia skarbowe	2	0	5

Źródło: dane pozyskane w ramach dostępu do informacji publicznej z Ministerstwa Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej.

Przedstawione w tabeli 3 dane statystyczne wskazują, że w 2020 r. za oszustwo podatkowe skazano 1244 osób, 438 osób dobrowolnie poddało się odpowiedzialności oraz nałożono 10111 mandatów karnych. Dane te wskazują, że w zdecydowanej

większości spraw, czyn zabroniony kwalifikowany był jako wykroczenie, a sprawa zakończyła się na nałożeniu mandatu karnego. Jak pokazują statystyki, czyny zabronione z art. 56 k.k.s. są popełniane często, a w szczególności wykroczenia.

Tabela 3. Statystyki dotyczące deliktów z art. 56 k.k.s.

Wyszczególnienie	2018	2019	2020
Liczba wszczętych postępowań przygotowawczych	4267	4295	4084
Liczba postępowań przygotowawczych zakończonych aktem oskarżenia	1727	1879	1661
Liczba umorzonych postępowań przygotowawczych	531	566	379
Liczba osób skazanych	1352	1276	1244
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	421	470	438
Liczba nałożonych mandatów karnych w sprawach o wykroczenia skarbowe	18111	17390	10111

Źródło: dane pozyskane w ramach dostępu do informacji publicznej z Ministerstwa Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej.

6. Zakończenie

Konstatując, prawo karne skarbowe odgrywa kluczową rolę w ochronie interesu podatkowego podmiotu publicznoprawnego, a szerzej interesu finansowego państwa. Czyny zabronione penalizowane przez art. 54 k.k.s. i art. 56 k.k.s. pozostają ze sobą w relacji. Delikt uchylenia się od obowiązku podatkowego (art. 54 k.k.s.) polega na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania, chodzi więc o nieujawnienie całości tych informacji, np. poprzez niezłożenie deklaracji. Z kolei zachowanie przestępne oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.) polega na podaniu nieprawdy lub zatajeniu informacji, w konsekwencji czego dochodzi do narażenia podatku na uszczuplenie. W delikcie tym w następstwie np. podania nieprawdy dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania i zmniejszenia podatku. Konstatując, delikt z art. 54 k.k.s. dotyczy niedopełnienia obowiązku ujawnienia informacji dotyczących podstawy lub przedmiotu opodatkowania, natomiast czyn z art. 56 k.k.s. uchybienia obowiązkowi rzetelnego ujawniania tych informacji (Dzwonkowski i Kurzac, 2018).

Firmanctwo to czyn zabroniony penalizowany przez art. 55 k.k.s., polega na posługiwaniu się imieniem i nazwiskiem lub firmą (nazwą) innego podmiotu w celu ukrycia faktu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek. Dane statystyczne pokazują, że delikt ten jest wykrywany niezmiernie rzadko. Wynika to zapewne w dużej mierze z trudności dowodowych, w szczególności konieczności wykazania (i udowodnienia) faktu prowadzenia działalności gospodar-

czej na własny rachunek, co wiąże się z ustaleniem zarówno faktycznego beneficjenta, jak i osoby ponoszącej ryzyko ekonomiczne związane z prowadzoną działalnością.

W pracach legislacyjnych w przedmiocie prawa podatkowego ustawodawca powinien mieć szczególnie na względzie aspekty ekonomiczne, w tym kluczową krzywą Laffera, która pokazuje, że podniesienie podatków nie zawsze musi wygenerować większe wpływy do budżetu (Trabandt i Uhlig, 2011). Badania sugerują, że to właśnie rosnące (oraz zbyt wysokie) obciążenia na rzecz państwa są podstawową przyczyną unikania opodatkowania i szarej strefy, dalej już w mniejszym stopniu wskazuje się na aspekty moralne, jakość instytucji państwowych, dolegliwość sankcji karnych, a także stopień skomplikowania prawa podatkowego (Kędrzyński, 2020; Schneider, 2012).

Przypisy

- 1 Wyrok Sądu Najwyższego z 6 lutego 2019 r., II KK 184/18.
- 2 Wyrok Sądu Najwyższego z 11 lutego 2003 r., IV KKN 21/00, LEX nr 77435.
- 3 Postanowienie Sądu Najwyższego z 15 stycznia 2015 r., III KK 313/14.
- 4 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK 2005, nr 8, poz. 91.
- 5 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK 2005, nr 8, poz. 91.
- 6 Art. 56 § 4 k.k.s. zmieniony przez art. 5 pkt 1 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019 poz. 1520) obowiązujący od 1 października 2020 r.
- 7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2003 r. P 10/02.

Bibliografia

- Brzeziński, B. (2021). Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, (2), 9–20. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.02.01>.
- Burda, M. & Wyplosz, C. (2013). *Makroekonomia. Podręcznik europejski*. PWE.
- Dzwonkowski, H. & Kurzac, M. (2018). Opodatkowanie dochodów nieujawnionych przez podatnika oraz dochodów pochodzących z czynów przestępnych – obecny i pożądaný model. *Studia BAS*, 2(54), 227–244. <https://doi.org/10.31268/Studia-BAS.2018.11>.
- Frąckowiak, K. (2021). Wybrane zagadnienia statusu podatnika jako podmiotu indywidualnego właściwego czynu zabronionego z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego. *Studia Prawnoustrojowe*, (52). <https://doi.org/10.31648/sp.6368>.
- Gardocki, L. (2019). *Prawo karne* (wyd. 21). C.H. Beck.
- Garlicki, L. & Zubik M. (Red.). (2016). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. (T 2, wyd. 2). Wydawnictwo Sejmowe.
- GUS. (2020). *Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej*. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/rocznik-statystyczny-rzeczypospolitej-polskiej-2020,2,20.html>.
- Kardas, P. (2006). Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne? *Prokuratura i Prawo*, (5), 28–48. <https://pk.gov.pl/prokuratura/prokuratura-i-prawo/opublikowane-numery/rok-2006/numer-5-4/numer-5-20/>.
- Kędrzyński, A. (2020). Przegląd wybranych badań nad moralnością podatkową. Wpływ moralności na rozmiary luk podatkowych. *Annales. Etyka W Życiu Gospodarczym*, 23(4), 65–80. <https://doi.org/10.18778/1899-2226.23.4.04>.
- Komierzyńska-Orlińska, E. (2019). Komentarz do art. 3. W Bielecki, L., Gola, J., Horubski, K., Kokocińska, K., Żywicka, A. & Komierzyńska-Orlińska E. Komentarz do ustawy – Prawo przedsiębiorców. W M. Wierzbowski (Red.), *Konstytucja biznesu. Komentarz* (s. 48–58). Wolters Kluwer.
- Konarska-Wrzošek, V. (Red.). (2020). *Kodeks karny. Komentarz* (wyd. 3). Wolters Kluwer Polska.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19970780483>.
- Kotowski, W. & Kurzępa, B. (2006). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. LexisNexis.
- Kurzac, M. (2017). Czynność sprawcza uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.). *Prokuratura i Prawo*, (11), 170–176. <https://pk.gov.pl/prokuratura/prokuratura-i-prawo/opublikowane-numery/rok-2017/numer-11-18/numer-11-2017/>.
- Łabuda, G., Razowski, T. & Kardas, P. (2017). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* (wyd. 3). Wolters Kluwer Polska.
- Łoboda, M. & Strzelec, D. (2017). *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*. Wolters Kluwer Polska.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 21 lipca 2021 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2021 poz. 1540. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20210001540>.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 marca 2022 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Kodeks karny skarbowy. Dz.U. 2022 poz. 859. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20220000859>.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 kwietnia 2022 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Kodeks karny. Dz.U. 2022 poz. 1138. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20220001138>.
- Orzeszak, K. (2020). Luka w podatku VAT. Studium przypadku Polski. W A. Kubanek & A. Uziębło (Red.), *Przedsiębiorstwo i jego otoczenie: Wyzwania współczesnej ekonomii, finansów i prawa* (s. 69–80). Wydawnictwo UKW.
- Pilarczyk, Ł. (2017). O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k. *Ius Novum*, 11(3), 48–73. <https://iusnovum.lazarski.pl/iusnovum/article/view/960>.
- Prusak, F. (Red.). (2006). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* (T. 2). Zakamycze Kantor Wydawniczy.
- Sarnecki, P. (2016). Komentarz do art. 42. W L. Garlicki & M. Zubik (Red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (T. 2, wyd. 2, s. 220–229). Wydawnictwo Sejmowe.
- Sepiolo-Jankowska, I. (2017). *Prawo i postępowanie karne skarbowe*. C.H. Beck.
- Schneider, F. (2012). The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? *IZA Discussion Paper*, (6423). <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2031951>.
- Tarapata, S. (2018). Zakres wyłączenia karalności za delikt karnoskarbowy w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej (na marginesie postanowienia Sądu Najwyższego z 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12). *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, 4, 157–178. <https://www.czipk.pl/index.php/zeszyty-archiwum/szymon-tarapata-zakres-wylaczenia-karalnosci-za-delikt-karnoskarbowy-w-przypadku-zlozenia-prawnie-skutecznej-korekty-deklaracji-podatkowej-na-marginesie-postanowienia-sadu-najwyzszego-z-20-czerwca-2012-r-i-kzp-3-12>.

- Trabandt, M., & Uhlig, H. (2011). The Laffer curve revisited. *Journal of Monetary Economics*, 58(4), 305–327. <https://doi.org/10.1016/j.jmoneco.2011.07.003>
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2019 poz. 1520. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20190001520>.
- Wilk, L. (2001). Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego. *Prokuratura i Prawo*, (6), 60–68.
- Wilk, L. & Zagrodnik J. (2018). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* (wyd. 3). C.H. Beck.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2003 r. sygn. akt P 10/02. Dz.U. 2003 Nr 134 poz. 1265. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20031341265>.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK 2005, Nr 8, poz. 91. Dz.U. 2005 nr 186 poz. 1566. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20051861566>.
- Wyrok Sądu Najwyższego z 11 lutego 2003 r., IV KKN 21/00, LEX nr 77435.
- Wyrok Sądu Najwyższego z 6 lutego 2019 r., II KK 184/18. <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/ii%20kk%20184-18-1.pdf>.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z 15 stycznia 2015 r., III KK 313/14. <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/iii%20kk%20313-14.pdf>.
- Zgoliński, I. (2021). Komentarz do art. 54–56. W Zgoliński I. (Red.). (2021). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. (wyd. 2) Wolters Kluwer Polska. SIP LEX.