

Piotr Tyszka

Zadania prawa karnego skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji

Prawo podatkowe, tworzące podstawy do naliczania i pobierania podatków, wymaga dla prawidłowego wykonywania stawianych przed nim zadań wsparcia innych dziedzin prawa. Bez norm prawnych regulujących postępowanie egzekucyjne i bez prawa karnego skarbowego organy podatkowe byłyby całkowicie bezsilne wobec uchylających się od opodatkowania podatników. Szczególnie wiele problemów stwarza określenie miejsca, jakie w systemie prawa zajmuje prawo karne skarbowe, tym bardziej, że idei tej dziedziny prawa nie rozumie większość społeczeństwa. Rodzi się pytanie, jakie są cele prawa karnego skarbowego, a także, czy przyjęte w nim rozwiązania szczegółowe faktycznie przyczyniają się do ich realizacji.

I. Cele prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe jest częścią szeroko ujętego prawa karnego, zajmującą się problematyką odpowiedzialności karnej za naruszenie interesów Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych uprawnionych podmiotów w zakresie podatków, ceł, obrotu dewizowego i gier losowych. Konsekwencją szczególnego przedmiotu ochrony jest istnienie częściowo odmiennej procedury normującej postępowanie w sprawach o te naruszenia. Związane są z nim także cele postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe różniące się w istotny sposób od celów postępowania karnego uregulowanego w kodeksie postępowania karnego.

Cele, które przyświecały ustawodawcy przy tworzeniu kodeksu postępowania karnego, zostały określone w art. 2 § 1 tego aktu prawnego¹. Zgodnie z tym przepisem celem kodeksu postępowania karnego jest takie ukształtowanie procedury karnej, aby:

- sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty do odpowiedzialności karnej, a osoba niewinna nie poniosła tej odpowiedzialności,
- przez trafne zastosowanie środków przewidzianych w prawie karnym oraz ujawnienie okoliczności sprzyjających popełnieniu przestępstwa, osiągnięte zostały zadania postępowania karnego nie tylko w zwalczaniu

¹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. 1997 r., Nr 89, poz. 555).

- przestępstw, lecz również w zapobieganiu im oraz w umacnianiu poszanowania prawa i zasad współżycia społecznego,
- uwzględnione zostały prawnie chronione interesy pokrzywdzonego,
 - rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło w rozsądnym terminie.

Można powiedzieć, że postępowanie karne prowadzone na gruncie prawa karnego powszechnego ma doprowadzić do wymierzenia sprawcy sprawiedliwej kary, a więc adekwatnej do jego właściwości i warunków osobistych oraz przede wszystkim charakteru popełnionego czynu. Poprzez tę karę, a także ochronę naruszonych przez przestępstwo dóbr prawnych pokrzywdzonego ma być przywrócone społeczne poczucie sprawiedliwości oraz zrealizowane zadania w zakresie prewencji generalnej i indywidualnej.

Wskazane powyżej cele postępowania karnego prawo karne skarbowe w art. 114 § 1 k.k.s. rozszerzyło o jeden szczególnie istotny element – „Przepisy kodeksu mają ponadto na celu takie ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego takim czynem zabronionym”². To szczególne zadanie ma znaczenie jedynie w grupie przestępstw i wykroczeń skarbowych polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej. Postępowanie karne skarbowe ma tutaj nie tylko za zadanie doprowadzenie do sprawiedliwego ukarania sprawcy, ale także ma skłonić go za pomocą odpowiednich instrumentów, takich jak np. dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, do dobrowolnego wyrównania uszczerbku dokonanego wobec Skarbu Państwa. Co oczywiste, instrumenty te związane są ze znacznymi ustępstwami ze strony organów ochrony prawa na rzecz sprawców. Ich zastosowanie oddala końcowe orzeczenie od orzeczenia, które moglibyśmy określić jako adekwatne do popełnionego czynu zabronionego.

Mniej skomplikowana wydaje się sytuacja w przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych, w których naruszenie należności publicznoprawnej nie nastąpiło, jak chociażby nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg podatkowych, nie złożenie w terminie deklaracji podatkowej, nie złożenie w terminie zgłoszenia aktualizacyjnego i wiele innych. Karanie za tego rodzaju naruszenia często wzbudza w podatnikach odczucie nieuczciwego i krzywdzącego „szukania przez organy podatkowe pieniędzy”. Pogląd ten może być na tyle uzasadniony, że grzywny wymierzone w wyniku stwierdzenia takich czynów są dodatkowym źródłem środków pieniężnych, zasilającym dochody publiczne.

² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r., Nr 83, poz. 930).

Trzeba jednak zauważyć, że grzywny wymierzone w wyniku postępowań karnych skarbowych, czy to w postępowaniu mandatowym, czy też sądowym, mają odmienny charakter niż należności podatkowe. Tak jak grzywny wymierzone za inne niż skarbowe przestępstwa i wykroczenia, są one karami za stwierdzone zawinione naruszenia prawa, w tym przypadku różnego rodzaju normy prawa finansowego. W czasie orzekania grzywny bierze się pod uwagę szkodliwość społeczną czynu, rangę naruszonego obowiązku, postać zamiaru sprawcy, ale także jego dochody i sytuację materialną, tak aby wymierzona kara była karą realną, ale jednocześnie możliwą do uiszczenia. Okoliczność, że zasądzone grzywny również finalnie zasilają dochody publiczne jest w tym przypadku drugorzędna.

II. Efektywność w realizacji funkcji ochronnej

Zarysowany w poprzednim punkcie problem wzajemnych relacji efektywności kodeksu karnego skarbowego w realizacji stawianych przed nim zadań i sprawiedliwości jest kluczowy dla tego opracowania i wymaga szczegółowej analizy. To właśnie dążenie do zapewnienia należytej ochrony naruszonemu przez czyn zabroniony interesom Skarbu Państwa, zgodnie z art. 114 § 1 k.k.s., powinno mieć największy wpływ na orzeczenia kończące postępowania karne skarbowe, oddalając je często od wyroku skazującego, jaki mógłby być uznany za sprawiedliwy. W tym celu ustawodawca wprowadził do kodeksu karnego skarbowego wiele rozwiązań, aby w jak najszerszym stopniu zapewnić wyrównywanie uszczerbku finansowego spowodowanego przez przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Poza przepisami zezwalającymi na zabezpieczenie majątkowe na poczet uszczuplonej należności publicznoprawnej, trzeba tu wspomnieć o instytucjach skutkujących zaniechaniem ukarania sprawcy w zamian za uregulowanie tych należności. Taki charakter mają normy regulujące instytucje czynnego żalu (art. 16 k.k.s.), dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 i art. 18 k.k.s.), odstąpienie od wymierzenia kary (art. 19 k.k.s.), czy też przepis stanowiący o obligatoryjnym nakładaniu na sprawcę takiego obowiązku przy warunkowym umarzeniu postępowania (art. 41 § 2 k.k.s.). Wszystkie te instytucje decydują o rezygnacji z karania sprawcy w zamian za naprawienie wyrządzonej szkody.

Skuteczność funkcji ochronnej prawa karnego skarbowego przejawia się jednak nie tylko w stopniu wyrównania uszczuplonej przez czyn zabroniony należności publicznoprawnej, ale także w prewencyjnym, skłaniającym do przestrzegania prawa w przyszłości, oddziaływaniu na sprawcę i na ogół społeczeństwa. Tutaj decydujące znaczenie będzie miała wysokość kar przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym za poszczególne zachowa-

nia sprawców. Ta dyrektywa wymiaru kary zabrania z kolei pobłażania sprawcom, które mogłoby wywołać wrażenie jakiegoś „wykupowania się” od poniesienia adekwatnej do czynu kary. Sprawcy, decydując się na naruszenie prawa, muszą mieć świadomość nieuchronności poniesienia sprawiedliwej kary.

Jak widać, skuteczność w realizacji funkcji ochronnej prawa karnego skarbowego jest zagadnieniem problematycznym i trudnym do osiągnięcia nawet na gruncie rozważań teoretycznych. Tym trudniej jest określić, jak w praktyce powinny wyglądać rozwiązania zapewniające względnie harmonijne pogodzenie wszystkich odmiennych celów. Można natomiast spróbować odpowiedzieć na pytanie, czy normy obecnego prawa karnego skarbowego dają szansę na skuteczną realizację stawianych przed nimi zadań.

Precyzyjną analizę będzie można przeprowadzić dopiero po dokonaniu podziału przestępstw skarbowych na przestępstwa skarbowe, w których nie występują uszczuplenia należności publicznoprawnej (np. nierzetelne prowadzenie ewidencji z art. 61 § 1 k.k.s.) lub występują uszczuplenia należności publicznoprawnej na kwoty o małej wartości oraz na przestępstwa skarbowe, w których występują uszczuplenia należności publicznoprawnych w wyższych kwotach.

Pierwsza grupa przestępstw skarbowych wraz z wykroczeniami skarbowymi to wśród naruszeń prawa finansowego penalizowanych w kodeksie karnym skarbowym kategoria o mniejszej szkodliwości społecznej. Z tego też powodu jedyne kary, jakie są przewidziane za ich popełnienie, to kary grzywny, powodujące dolegliwość finansową. W ich przypadku wszystkie przewidziane przez kodeks instytucje mające zapewnić wyrównywanie uszczerbku finansowego, takie jak dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, czynny żal itd. znajdują z powodzeniem zastosowanie. Organy wymierzające karę mają możliwość nie tylko zastosować karę odpowiednio surową, ale także poprzez sama groźbę jej zastosowania skłonić sprawców do naprawienia szkody i konsensualnego zakończenia postępowania. W tej kategorii czynów zabronionych z pewnością przeważa dążenie do wyrównania uszczerbku finansowego nad dyrektywą wymierzenia sprawcy kary adekwatnej do popełnionego czynu oraz jego właściwości i warunków osobistych. Dzięki temu interesy Skarbu Państwa są należycie chronione, a sprawcy stwierdzonych naruszeń mają szansę na uniknięcie statusu osoby karanej sądownie.

III. Skuteczność prawa karnego skarbowego w zwalczaniu szczególnie groźnych przestępstw skarbowych

Znacznie bardziej kontrowersyjne są rozwiązania kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw skarbowych, w których mają miejsce uszczuplenia należności publicznoprawnych o „większej niż mała wartości” (tj. przekraczających poziom ok. 180 tys. zł). W powszechnym odczuciu społecznym sprawcy takich właśnie przestępstw są bezkarni, chronieni nie tylko przez ich pozycję i układy, ale także nieskuteczne prawo. Konieczne jest ustalenie, czy faktycznie istnieją błędy konstrukcyjne, które w tej kategorii przestępstw decydują o niskiej skuteczności w realizacji zadań prawa karnego skarbowego, czy w świetle rozwiązań szczegółowych jest w ogóle możliwe wymierzanie sprawcom sprawiedliwych kar, wyrównywanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego spowodowanego czynem zabronionym oraz zapobieganie popełnianiu nowych przestępstw i umacnianie poszanowania prawa. Najbardziej problematyczna jest w tym przypadku skuteczność przyjętych rozwiązań w wyrównywaniu uszczerbku finansowego.

Instytucją o największym znaczeniu dla prawa karnego skarbowego pod względem wyrównywania uszczupleń jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W zamian za uiszczenie należności publicznoprawnej, wpłacenie ustalonej z finansowymi organami postępowania przygotowawczego grzywny i zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania oraz niekiedy zgodę na przepadek przedmiotów sprawca nie jest karany i unika dolegliwości procesu sądowego. Prawomocny wyrok sądu o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wywołuje takie same skutki prawne jak prawomocne orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, z wyjątkiem jednak wpisu do krajowego rejestru karnego i skutków w zakresie rezydencji skarbowej (art. 18 § 2 i 3 k.k.s.).

Tę konstrukcję należy ocenić pozytywnie, gdyż daje ona realne możliwości odzyskania dla Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów kwot pieniężnych, które w innym przypadku pozostałyby nieściągnięte. Rezygnuje się z ukarania sprawcy w imię celu nadrzędnego – wyrównania uszczerbku finansowego. Skuteczność tej instytucji w praktyce zależy jednak od kilku bardzo istotnych czynników. Sprawca, aby skorzystać z tej instytucji, musi odnieść realną, istotną korzyść. Korzyść ta musi być tym większa, im większe uszczuplenie należności publicznoprawnej stwierdzono. Tymczasem art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s. stanowi, że zastosowanie tej instytucji jest niedopuszczalne w przypadku przestępstw karnych skarbowych zagrożonych karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności.

Takie stanowisko ustawodawcy może wydawać się uzasadnione, gdyż w przypadku przestępstw, o jakich mówimy w tym punkcie (czyli przestępstw o znacznej społecznej szkodliwości), a takie są zagrożone w kodeksie karnym skarbowym karami ograniczenia i pozbawienia wolności, nie jest celowe ani tym bardziej właściwe zaniechanie ukarania sprawców. Ustawodaw-

ca stanął na stanowisku, że sprawiedliwe ukaranie sprawcy i prewencyjne oddziaływanie na społeczeństwo przeważa nad zadaniem wyrównania uszczerbku finansowego.

Teoretycznie takiemu pogładowi i takim rozwiązaniom nie można nic zarzucić. W praktyce wspomniany przepis przesądza jednak o całkowitej nieskuteczności instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w przypadku przestępstw polegających na znacznych uszczupleniach. Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego traci zatem szansę na wyrównanie uszczuplonej należności publicznoprawnej w zamian za wymierzenie sprawcy przewidzianej w kodeksie karnym skarbowym kary i nie ma prawnej możliwości na skłonienie sprawcy do dobrowolnego wyrównania choć części należności.

Pytanie o zasadność takiego rozwiązania związane jest z jeszcze jednym problemem – problemem wysokości kar pozbawienia wolności przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym. Ustawodawca, uniemożliwiając sprawcy skorzystanie z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, wskazał, że sprawiedliwe (czyli adekwatne, odpowiednio surowe) ukaranie sprawcy przy przestępstwach o „średnich”, dużych i wielkich uszczupleniach jest priorytetem. Dzięki temu spełnione będą także cele postępowania w zakresie prewencji generalnej i indywidualnej.

Tymczasem najwyższą karą wymierzoną na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego jest kara 5 lat pozbawienia wolności (art. 27 k.k.s.). Nadzwyczajnie zaostrzona na mocy art. 37 i 38 k.k.s. kara pozbawienia wolności nie może przekroczyć 10 lat. Zagrożenie to przy uszczupleniach należności publicznoprawnych o dużych i wielkich wartościach, czyli osiągających miliony złotych, są jednak zbyt niskie, nie pozwalając w niektórych przypadkach na wymierzenie kary adekwatnej, a więc spełniającej kryterium sprawiedliwości i skuteczności prewencyjnego oddziaływania. Społeczna szkodliwość takich czynów, związana nie tylko z wielkością uszczupleń, ale także z rażąco negatywnym stosunkiem sprawców do prawno-finansowego porządku państwa, jest często bardzo duża. Oceny tej nie zmieniła również nowelizacja kodeksu karnego skarbowego, która weszła w życie w grudniu 2005 roku³, na mocy której górna granica kary pozbawienia wolności została podniesiona z 3 do 5 lat. Praktyka orzecznicza wskazuje natomiast, iż wyroki skazujące w sprawach karnych skarbowych na karę pozbawienia wolności, nawet z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, zdarzają się w Polsce niezwykle rzadko. Dzieje się tak pomimo coraz częstszych głosów mówią-

³ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 178, poz. 1479).

cych o bardzo niskiej skuteczności kar finansowych wymierzanych w stosunku do podatników, wywołujących wręcz zjawisko zubożenia⁴.

Ustawodawca, dokonując zaostrzenia kar za przestępstwa skarbowe, nadal nie doprowadził do zrównania ochrony finansowych interesów podmiotów prywatnych i publicznych. Wystarczy porównać zagrożenia za przestępstwa skarbowe chociażby z zagrożeniami za pospolite oszustwo z art. 286 § 1 k.k. (od 6 miesięcy do 8 lat)⁵, aby zauważyć dysproporcję.

Taka konstrukcja systemu sankcji za szczególnie niebezpieczne przestępstwa skarbowe skutkuje niską skutecznością polityki karnej w omawianym zakresie. Nie dość, że nie są one skutecznym narzędziem oddziaływania na sprawcę czy społeczeństwo w ogóle, ale jeszcze groźba ich zastosowania wyłącza możliwość skorzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Oznacza to rezygnację z celu wyrażonego w art. 114 § 1 k.k.s., czyli wyrównywania uszczerbku finansowego tam, gdzie byłoby to najbardziej uzasadnione. Oddziaływanie na te kategorie sprawców poprzez orzekanie nawet bardzo wysokich kar grzywny nie może być traktowane jako rozwiązanie skuteczne – dla podmiotu, który nie uiszcza ogromnych kwot z tytułu podatków, grzywny nie mogą stanowić realnej kary. Jest to szczególnie aktualne, jeśli weźmie się pod uwagę problemy ze skutecznym egzekwowaniem należności przez Urzędy Skarbowe czy komorników sądowych, również wynikające z licznych zgodnych z prawem możliwości unikania tej formy odpowiedzialności.

Nie ma wątpliwości, że w zakresie szczególnie niebezpiecznych przestępstw skarbowych konieczna jest dalsza nowelizacja przepisów. Bez ponownego podniesienia górnych i dolnych granic kar nie będzie możliwe skuteczne zapobieganie przestępstwom skarbowym, a także umacnianie poszanowania prawa. Dopiero w takich warunkach będzie można skutecznie oddziaływać na sprawców, aby dobrowolnie wyrównywali dokonane uszczerbienia należności publicznoprawnych. Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, skutkująca niekaralnością sprawcy, powinna być dopuszczalna w takiej sytuacji także w przypadku czynów zabronionych karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 5 lat. Wobec groźniejszych przestępstw (nadmierzająco obojętnym na mocy art. 37 i 38 k.k.s.) takim narzędziem mogłaby stać się nieco zmodyfikowana instytucja skazania bez przeprowadzania rozprawy zawarta w art. 156 k.k.s. – sprawca w zamian za naprawienie choć części wyrządzonej szkody uzyskałby możliwość otrzymania kary nadzwyczajnie złagodzonej, postępowanie karne w stosunku do niego mogłoby zostać warunkowo umorzone, a nawet miałyby szansę na ograniczenie skazania tylko do orzeczenia środka karnego. Tak jak było po-

⁴ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 122.

⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r., Nr 88, poz. 553).

wiedziane wcześniej, sprawca, aby dobrowolnie wyrównać dokonany uszczerbek, musi odnieść realną korzyść. Ustawodawca powinien w związku z tym przesunąć granice represji karnej i rozszerzyć równocześnie możliwości konsensualnego zakończenia postępowania tak, aby możliwa była realizacja wszystkich zadań prawa karnego skarbowego.

IV. Problem z art. 57 § 1 k.k.s. – „niekaralne” nie płacenie podatków

Nie tylko wspomniane powyżej rozwiązania w zakresie wysokości sankcji karnych za przestępstwa skarbowe czy ograniczenia w stosowaniu instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności świadczą o faktycznej rezygnacji ustawodawcy z prawa karnego skarbowego jako pomocniczego wobec postępowania egzekucyjnego narzędzia, zapewniającego prawidłowe i terminowe uiszczanie przez podmioty zobowiązane należności podatkowych. Taki wniosek możemy wyprowadzić również z treści art. 57 § 1 k.k.s., zgodnie z którym „podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”. Poddając ten przepis analizie, musimy wziąć pod uwagę wcześniejsze przepisy normujące tego rodzaju uchybienie.

Unormowanie zawarte w art. 57 § 1 k.k.s. nie miało odpowiednika w poprzedzającej kodeks ustawie karnej skarbowej⁶. Na gruncie tamtych przepisów nie wpłacanie prawidłowo wykazanego i naliczonego podatku w terminie traktowano jako uchylanie się od opodatkowania z art. 92 u.k.s., co stanowić mogło w zależności od kwoty podatku przestępstwo lub wykroczenie skarbowe⁷. Jaki był cel ustawodawcy w takim, a nie innym ukształtowaniu omawianego przepisu z kodeksu karnego skarbowego?

Wydaje się, że u podstaw tego rozwiązania leżały dążenia ustawodawcy do zmniejszenia liczby podejmowanych przez podatników nieuczciwych prób wpływania na wysokość obciążających ich zobowiązań podatkowych. Podatnicy, nie będąc w stanie uiszczać podatków w należytej wysokości, chętnie podejmowali ryzyko nie zgłaszania pewnych zdarzeń do opodatkowania i innych podobnie nieuczciwych działań. Z ich punktu widzenia działania takie były o tyle racjonalne, że w przypadku powodzenia skutkowały nie powstaniem obowiązku uiszczenia należności podatkowych, jak również dawały szansę na uniknięcie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe. Mniej atrakcyjna z pewnością była alternatywa, w której podmioty zobowiązane wykazywały podatek zgodnie z literą prawa, jednak z uwagi na su-

⁶ Ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn. Dz. U. z 1984 r., Nr 22, poz. 103 z późn. zm.).

⁷ T. G r z e g o r c z y k, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, Warszawa 2000, s. 254.

biektywną niemożność uiszczenia należnego podatku w terminie (trudna sytuacja finansowa) ich odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe była w zasadzie pewna.

Tę sytuację zmieniło wprowadzenie kodeksu karnego skarbowego, na gruncie którego nie wpłacanie podatku w terminie nie mogło być już traktowane jako przestępstwo skarbowe. Dzięki temu kalkulacja ryzyka dokonywana przez podatnika miała skłonić go do uczciwego wykazania podstawy opodatkowania wobec organów podatkowych – w razie trudnej sytuacji zawsze mógł takiego podatku w terminie ustawowym nie wpłacić.

Dodatkowo wprowadzono jako przesłankę karalności uporczywość w nie wpłacaniu w terminie podatku. Przyjmuje się, że uporczywość ta oznacza powtarzające się lub długotrwałe uchylanie, nacechowane złą wolą sprawcy, który ignoruje ciążyący na nim obowiązek pomimo obiektywnej możliwości jego wykonania. Uporczywość dotyczyć może ponadto tylko tego samego podatku, regularnie obciążającego podatnika⁸.

Należy się zastanowić, czy przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie faktycznie przyczyniło się do zwiększenia ochrony prawno-finansowego porządku państwa? Cóż bowiem oznacza, że uporczywe nie wpłacanie w terminie podatków jest wykroczeniem skarbowym? W praktyce oznacza to, że nie płacenie podatków nie jest w Polsce karalne. Jaką bowiem dolegliwość dla podatnika, który ma zaległości podatkowe rzędu setek tysięcy złotych, może tworzyć kara grzywny, która przy wykroczeniu skarbowym nie może przekroczyć dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 1 k.k.s.)? Istotne jest także, że ani wielkość opóźnienia, ani wysokość zaległości podatkowej nie wpływają na wielkość zagrożenia.

To rozwiązanie nie tylko nie przyczynia się do zabezpieczenia prawidłowego i terminowego wpłacania przez podatników należności podatkowych, ale wręcz wywołuje w społeczeństwie poczucie niesprawiedliwości. Sprawca, wobec którego wymierzono karę grzywny za nie wpłacanie podatku, nie może być ukarany powtórnie za to samo, nie musi zatem uiszczać tych należności, a jedynym sposobem ich odzyskania przez organ podatkowy jest postępowanie egzekucyjne. Co prawda od zaległości podatkowych naliczane są odsetki ustawowe, ale cały czas mówimy tu o uporczywym, długotrwałym i nacechowanym złą wolą działaniu podatnika mającego na celu *de facto* uchylenie się od opodatkowania.

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 27 marca 2003 r. (I KZP 2/2003)⁹ zawarł wskazówkę, jak powinno być traktowane uporczywe nie uiszczanie zobowiązań podatkowych w terminie. Sąd podkreślił, że „podatnik nie może przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych, regulujących

⁸ *Ibidem*, s. 255.

⁹ Biuletyn Sądu Najwyższego 2003, nr 4.

terminowo podatki, podatników swoich niepowodzeń gospodarczych, i nie płacić w terminie swych zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków finansowych na wymagane podatki”. Skład orzekający zauważył przy tym, że prawo podatkowe przewiduje możliwości odraczania płatności i rozkładania na raty należności podatkowych, w tym i zaległości podatkowych, gdy ważny interes podatnika za tym przemawia.

Uporczywe uchylanie się od opodatkowania powinno spotykać się zatem z sankcją karną, natomiast inną zupełnie kwestią jest określenie takiego kształtu normy sankcjonującej, aby obowiązujące prawo było w tym zakresie prawem efektywnym.

Nowelizacja art. 57 § 1 k.k.s. wydaje się konieczna, gdyż w obecnej chwili przepis ten utrzymuje swoistą fikcję prawną i jest przepisem całkowicie nieskutecznym. Rozważając kierunki tej nowelizacji, trzeba jednak pamiętać, że zgodnie z przyjętą w naszym kręgu kulturowym polityką karną jedyną dopuszczalną karą za uporczywe uchylanie się od płacenia podatków powinna być kara finansowa – grzywna¹⁰. Czyn ten powinien jednak w pewnych warunkach stanowić nie wykroczenie, ale przestępstwo skarbowe. Dopiero wtedy zagrożenie będzie urealnione, czyli uzależnione od wielkości uszczuplenia, długości opóźnienia, a także postaci zamiaru sprawcy. W przeciwnym razie prawo karne skarbowe pozostanie instrumentem niewykorzystanym w zakresie zwalczania tej postaci naruszeń interesu Skarbu Państwa.

V. Wnioski

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że problemem naszego prawa karnego skarbowego jest brak skuteczności. W obecnej chwili za skuteczne należy uznać rozwiązania kodeksu karnego skarbowego w grupie wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych o niskiej szkodliwości społecznej, w pozostałym zakresie przyjęte rozwiązania nie zapewniają realizacji podstawionych przed nim zadań.

Z punktu widzenia demokratycznego państwa prawa jest to polityka niezrozumiała. Skuteczne ściąganie przez państwo należności podatkowych nie powinno być traktowane jako wstydlivy element życia publicznego, gdyż środki te są niezbędne do zaspakajanie wspólnych dla wszystkich obywateli potrzeb. W przypadku ich niedoborów państwo będzie zmuszone bądź sięgać do zwrotnych źródeł dochodów, bądź też rezygnować z pokrycia najmniej pilnych wydatków. Usankcjonowana prawnie nierówność podmiotów publicznych i prywatnych w zakresie prawnokarnej ochrony ich interesów nie zwiększa poszanowania prawa w społeczeństwie, a jedynie przyczynia się

¹⁰ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, s. 342.

do utrwalania poglądu, że „wspólne oznacza niczyje, a więc każdy może je brać”, czy też poglądów, że w Polsce jedynie biedni uczciwie płacą podatki. Taka sytuacja prowokuje również zorganizowane grupy przestępcze do inwestowania w „przestępczość podatkową”, która umożliwi im osiągnięcie ogromnych korzyści finansowych przy minimalnym ryzyku.

Przyjmując takie, a nie inne rozwiązania w obecnym prawie karnym skarbowym, ustawodawca pośrednio potwierdził, że obciążenia tworzone przez polski system podatkowy wobec podatników są zbyt wysokie, że naruszają dopuszczalne granice opodatkowania. Przy zbyt wysokich podatkach surowa, represyjna polityka karna musiałaby być uznana za niemoralną – działania podatników wynikają wówczas nie z ich złej woli, ale są zdeterminowane poziomem obciążeń podatkowych, a nawet za zagrażającą polskiej gospodarce. Jedynie przyjmując taki punkt widzenia, można uznać polskie prawo karne skarbowe za prawo skuteczne, czyli poprzez swą słabość zapewniające przedsiębiorcom możliwość działania.

Dalsze zmiany w polskim prawie karnym skarbowym są konieczne, ale muszą być one zharmonizowane ze zmianami w prawie podatkowym. Niskie, przejrzyste podatki będą doskonale współgrały z surowym prawem karnym-skarbowym. Dopiero w takiej sytuacji możliwe będzie odbudowanie w społeczeństwie poszanowania dla prawa podatkowego i związanego z nim prawa karnego skarbowego.