

**Janusz Sawicki**

## **Odpowiedzialność za niedopełnienie obowiązku zgłoszenia identyfikacyjnego NIP**

Zaniedbania z zakresu identyfikacji NIP należą do podstawowych wykroczeń skarbowych popełnianych przez podatników i płatników. Z uwagi na ten istotny wymiar praktyczny warto przyjrzeć się odpowiednim przepisom określającym ustawowe znamiona tych wykroczeń, z uwzględnieniem aspektów polityki karnej, realizowanej w stosunku do ich sprawców.

Zasady ewidencji podatników, płatników podatków, a także płatników składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, zasady i tryb nadawania numerów identyfikacji podatkowej oraz zasady postępowania się tymi numerami określa ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>1</sup> (w skrócie: ustawa o NIP), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1996 r. Ewidencji tej dokonują właściwe urzędy skarbowe, nadając Numer Identyfikacji Podatkowej, zwany NIP.

Kodeks karny skarbowy<sup>2</sup> w rozdziale poświęconym przestępstwom i wykroczeniom podatkowym wprowadził w art. 81 odpowiedzialność karną za zaniedbania związane z identyfikacją NIP, nadając im charakter wykroczeń skarbowych. Przed wejściem w życie kodeksu karnego skarbowego, a więc przed 17 października 1999 r., zachowania takie stanowiły czyny z art. 16 i 17 ustawy o NIP<sup>3</sup>. Były one traktowane jako przestępstwa i wykroczenia powszechne, gdyż zawarte były w rozdziale „Przepisy karne”. Przedmiotem ochrony przepisu art. 16 był porządek w zakresie ewidencji podatników. Zachowanie się sprawcy przestępstwa opisanego w art. 16 ust. 1 pkt 1 polegało na zaniechaniu w określonym terminie zgłoszenia identyfikacyjnego w urzędzie skarbowym. Z kolei przestępstwem z art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy było ponowne zgłoszenie identyfikacyjne, a z art. 16 ust. 1 pkt 3 – zaniechanie podania numeru identyfikacji podatkowej bądź podanie numeru fałszywego. Natomiast zachowanie się sprawcy przestępstwa opisanego w art. 16 ust. 2 polegało na zaniechaniu w przepisany termin dokonania aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez podatników wymienionych w art. 6 ust. 1–6 ustawy<sup>4</sup>. Za wymienione przestępstwa powszechne z art. 16 ustawy o NIP groziła kara grzywny, początkowo w wymiarze od 100

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2004 r., Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. (Dz. U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.) – w skrócie: k.k.s.

<sup>3</sup> Pierwotny tekst ustawy o NIP: Dz. U. z 1995 r., Nr 142, poz. 702.

<sup>4</sup> Zob. szerzej: M. Bojański, (w:) M. Bojański, W. Radecki, Przewodnik po pozakodeksowym prawie karnym, Wrocław 1998, s. 456–460.

do 25.000 zł<sup>5</sup>, a od 1 września 1998 r. w wymiarze od 10 do 360 stawek dziennych, gdzie stawka dzienna wynosiła od 10 do 2.000 zł<sup>6</sup>.

Natomiast przedmiotem ochrony przepisu art. 17 ust. 1 ustawy o NIP był porządek w zakresie zaopatrzenia się i terminowego dostarczania formularzy zgłoszenia identyfikacyjnego, zaś przepis art. 17 ust. 2 penalizował zachowania naruszające porządek w zakresie uaktualnienia danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez podatników wymienionych w art. 6 ust. 7 i 8 ustawy<sup>7</sup>. Zachowania opisane w art. 17 ustawy o NIP stanowiły wykroczenia powszechne zagrożone karą grzywny, początkowo w wymiarze od 10 do 5.000 zł<sup>8</sup>, a od 1 września 1998 r. w wymiarze od 20 do 5.000 zł<sup>9</sup>.

Taki stan prawny uległ radykalnej zmianie z chwilą wejścia w życie z dniem 17 października 1999 r. kodeksu karnego skarbowego<sup>10</sup>. Artykuły 16 i 17 ustawy o NIP zostały uchylone przez przepisy wprowadzające k.k.s.<sup>11</sup>, a ich zmodyfikowana treść wprowadzona została do kodeksu karnego skarbowego w art. 81.

Przedmiotem ochrony karnej skarbowej czynów z art. 81 k.k.s. jest porządek w zakresie ewidencji podatników<sup>12</sup>. Przepisy tego artykułu chronią przestrzeganie obowiązków nałożonych na podatników i płatników przez przepisy prawa podatkowego, a także wiarygodność w zakresie dokumentacji. Numer identyfikacji podatkowej umożliwia identyfikację podatnika lub płatnika i jest numerem niepowtarzalnym, w związku z tym czyni godzące w rzetelność posługiwania się nim i prawdziwość danych zgłoszenia identyfikacyjnego godzą tym samym w wiarygodność dokumentów, na których numer identyfikacji podatkowej jest podawany<sup>13</sup>. Numer identyfikacji podatkowej nie może mieć przy tym ukrytego lub jawnego charakteru znaczącego, określającego pewne cechy podatnika, płatnika podatku albo płatnika skła-

---

<sup>5</sup> Od 1 stycznia 1996 r. do 31 sierpnia 1998 r., zgodnie z art. 36 ustawy z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 13, poz. 94 z późn. zm.).

<sup>6</sup> Od 1 września 1998 r. do 16 października 1999 r., zgodnie z art. 33 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.).

<sup>7</sup> Zob. szerzej: M. Bojarski, (w:) M. Bojarski, W. Radecki, *op. cit.*, s. 461 i 462.

<sup>8</sup> Od 1 stycznia 1996 r. do 31 sierpnia 1998 r., zgodnie z art. 24 § 1 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 12, poz. 114 z późn. zm.).

<sup>9</sup> Od 1 września 1998 r. do 16 października 1999 r., zgodnie z art. 24 § 1 k.w. po nowelizacji na podstawie art. 1 pkt 16 lit. a ustawy z dnia 28 sierpnia 1998 r. o zmianie ustawy Kodeks wykroczeń (...) – Dz. U. Nr 113, poz. 717.

<sup>10</sup> Kodeks karny skarbowy zastąpił ustawę karną skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn. Dz. U. z 1984 r., Nr 22, poz. 103 z późn. zm.).

<sup>11</sup> Art. 3 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 931).

<sup>12</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 293 i 296.

<sup>13</sup> F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. II (art. 54–191 k.k.s.), Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2006, s. 379–380.

dek ubezpieczeniowych (art. 3 ust. 3 ustawy o NIP). Taką możliwość w zasadzie wyklucza tryb przydzielania podatnikom numerów identyfikacji podatkowej. Numery te są bowiem numerami dziesięciocyfrowymi, w których trzy pierwsze cyfry (tzw. *prefix*) są przydzielone poszczególnym urzędom skarbowym przez Ministerstwo Finansów, a sześć następných cyfr stanowi przypadekowy numer generowany od 1 do 999.999 nadawany kolejno w miarę rejestrowania w systemie komputerowym urzędu skarbowego następnych podatników. Ostatnia cyfra (dziesiąta) jest cyfrą kontrolną obliczania przy pomocy ustalonego przez Ministerstwo Finansów algorytmu na podstawie wszystkich poprzednich cyfr. Dlatego, jak stwierdził w wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi, występująca w przypadku skarżącego zbieżność czterech cyfr nadanego mu numeru z niektórymi członami daty jego urodzin jest całkowicie przypadkowa. Jest bowiem sprawą oczywistą, iż w dziesięciocyfrowym numerze identyfikacji podatkowej mogą wystąpić cyfry określające pewne cechy indywidualne podatnika, jak np. data jego urodzin, numery jego dokumentów osobistych itp., co jednakże nie może oznaczać, że tego rodzaju numer ma charakter znaczący w rozumieniu art. 3 ust. 3 ustawy o NIP<sup>14</sup>.

Dokumentacja związana z nadaniem NIP oraz aktualizowaniem danych zawartych w zgłoszeniu identyfikacyjnym jest gromadzona i przechowywana w urzędach skarbowych. Dane zawarte w dokumentacji są objęte tajemnicą skarbową (art. 15 ust. 1 ustawy o NIP)<sup>15</sup>. Złamanie tajemnicy skarbowej stanowi przestępstwo z art. 306 § 1 ordynacji podatkowej<sup>16</sup> (w zw. z art. 15b ustawy o NIP). Dane zawarte w dokumentacji dotyczącej NIP są udostępniane wyłącznie podmiotom wymienionym w art. 15 ust. 2 ustawy o NIP<sup>17</sup>. Na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego obowiązany jest do potwierdzenia faktu nadania NIP podmiotowi, który nim się posługuje. Naczelnicy urzędów skarbowych niezwłocznie przekazują dane zawarte

<sup>14</sup> Wyrok NSA w Łodzi z dnia 14 marca 1997 r. z uzasadnieniem (sygn. akt: I SA/Łd 1203/96), POP nr 4, 1999, s. 112.

<sup>15</sup> Do jej przestrzegania zobowiązani są sędziowie i pracownicy organów pośredniczących w składaniu zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych oraz osoby wymienione w art. 294 § 1 pkt. 1, 4 i 5 o.p. (pracownicy urzędów skarbowych i izb skarbowych, Minister Finansów oraz pracownicy Ministerstwa Finansów, osoby odbywające praktykę zawodową w Ministerstwie Finansów lub organach podatkowych).

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) – w skrócie: o.p.

<sup>17</sup> Uprawnione podmioty to: sądy, prokuratorzy, organy podatkowe i celne, przedstawiciele Najwyższej Izby Kontroli, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Służba Kontrwywiadu Wojskowego, Żandarmeria Wojskowa, Szef Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, jednostki organizacyjne kontroli skarbowej, komornicy sądowi, naczelne i centralne organy administracji rządowej, służby statystyki publicznej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Generalny Inspektor Informacji Finansowej, organy prowadzące urzędowe rejestry.

w gromadzonej dokumentacji do Krajowej Ewidencji Podatników, prowadzonej przez Ministra Finansów. Służy ona gromadzeniu i weryfikacji danych wynikających ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych podatników oraz porównywaniu danych wynikających z tych zgłoszeń z innymi rejestrami urzędowymi w celu ustalenia podatników, którzy naruszyli przepisy ustawy (art. 14 ustawy o NIP).

Wykroczenia skarbowe z art. 81 k.k.s. należą do wykroczeń indywidualnych. Podmiotem wykroczeń skarbowych wymienionych w art. 81 § 1 pkt. 1–3 k.k.s. może być podatnik lub płatnik. Natomiast za wykroczenie skarbowe z art. 81 § 2 k.k.s. odpowiada tylko podatnik. Zgodnie z art. 7 § 1 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W wypadku gdy jest to osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, wówczas odpowiedzialność ponosi osoba pełniąca odnośną funkcję organu tego podmiotu<sup>18</sup>. W myśl art. 7 § 2 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami także inne podmioty. Tych ostatnich nie wymienia ordynacja podatkowa, jednakże są one faktem na gruncie przepisów poszczególnych ustaw podatkowych. Chodzi tu na przykład o tzw. zbiorowe podmioty obowiązku podatkowego (zbiorowym podmiotem podatkowym są małżonkowie, którzy wybrali łączne opodatkowanie w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak też w podatku od nieruchomości objętej ich wspólnością majątkową)<sup>19</sup>. Natomiast płatnikiem – według art. 8 o.p. – jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Do zgłoszenia NIP obowiązane są także podmioty będące płatnikami składek ubezpieczeniowych (jeśli nie składają one NIP z innego tytułu). Płatnik składek ubezpieczeniowych, nieskładający NIP, nie może być sprawcą czynu zabronionego opisanego w art. 81 § 1 k.k.s., nie jest on bowiem płatnikiem w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego. Oczywiście w praktyce podmiot taki niemal zawsze będzie również płatnikiem zaliczek na podatek, a więc będzie ponosił odpowiedzialność za niezłożenie NIP jako płatnik podatku (zaliczek na poczet podatku)<sup>20</sup>.

Bliższego omówienia wymaga z kolei strona przedmiotowa wykroczeń z art. 81 k.k.s., uwzględniająca poszczególne odmiany karalnego zachowania się sprawcy, które może polegać na:

---

<sup>18</sup> F. Prusak, *op. cit.*, s. 379.

<sup>19</sup> C. Kosikowski, (w:) H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa – Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 45 i 47.

<sup>20</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, wyd. 3, Warszawa 2005, s. 533.

- 1) niedokonaniu w wyznaczonym terminie zgłoszenia identyfikacyjnego,
- 2) niedokonaniu w wyznaczonym terminie aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym,
- 3) podaniu w zgłoszeniu identyfikacyjnym danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub niepełnych,
- 4) dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego więcej niż jeden raz,
- 5) niepodaniu numeru identyfikacji podatkowej,
- 6) podaniu nieprawdziwego numeru identyfikacji podatkowej,
- 7) nieskładaniu płatnikowi wbrew obowiązковиi dostarczonego przez niego formularza zgłoszenia identyfikacyjnego.

Ad 1. Niedokonanie w wyznaczonym terminie zgłoszenia identyfikacyjnego, to wykroczenie skarbowe opisane w art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s. Zgodnie z art. 5 ustawy o NIP, podatnicy i płatnicy obowiązani są do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego. Zgłoszenie identyfikacyjne osób fizycznych zawiera nazwisko, imiona, imiona rodziców, datę i miejsce urodzenia, płeć, nazwisko rodowe, obywatelstwo lub obywatelstwa, adres miejsca zamieszkania, adres miejsca zameldowania na pobyt stały lub czasowy, rodzaj i numer dowodu tożsamości oraz numer ewidencyjny PESEL.

Zgłoszenie identyfikacyjne podatników niebędących osobami fizycznymi zawiera w szczególności pełną i skróconą nazwę (firmę), formę organizacyjno-prawną, adres siedziby, numer identyfikacyjny REGON, organ rejestrowy lub ewidencyjny i numer nadany przez ten organ, wykaz rachunków bankowych, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych. Ponadto, w przypadku zakładów (oddziałów) osób prawnych oraz innych wyodrębnionych jednostek wewnętrznych będących podatnikami, zgłoszenie obejmuje NIP oraz inne dane dotyczące jednostki macierzystej. W przypadku spółek wymagane są dane dotyczące wspólników, w tym NIP każdego z nich. Natomiast gdy chodzi o podatkowe grupy kapitałowe, zgłoszenie ma zawierać dane dotyczące spółek wchodzących w skład grupy, w tym numery NIP nadane tym spółkom.

Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. brzmieniem art. 5a ust. 1 ustawy o NIP, podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą mogą – wraz z wnioskiem o wpis do ewidencji działalności gospodarczej (w przypadku osób fizycznych) lub wnioskiem o wpis do rejestru przedsiębiorców (w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi) – złożyć zgłoszenie identyfikacyjne, a w przypadku osób fizycznych, także aktualizacyjne<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Art. 5a ust. 1 ustawy o NIP w brzmieniu ustalonym przez art. 15 pkt 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

Szczegółowe wzory formularzy identyfikacyjnych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2003 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych<sup>22</sup>, wydane na podstawie art. 5 ust. 5 ustawy o NIP<sup>23</sup>.

Terminy dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego określone zostały w art. 6 ustawy o NIP, z uwzględnieniem poszczególnych grup podatników<sup>24</sup>. W przypadku gdy z przepisów art. 6 ustawy o NIP wynikają różne terminy dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego, podatnik, płatnik podatku oraz płat-

---

<sup>22</sup> Dz. U. Nr 202, poz. 1959.

<sup>23</sup> Rozporządzenie określa następujące wzory formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych: NIP-1 (dla osoby fizycznej prowadzącej samodzielnie działalność gospodarczą); NIP-2 (dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, będącej podatnikiem lub płatnikiem); NIP-3 (dla osoby fizycznej nieprowadzącej samodzielnie działalności gospodarczej); załączniki do zgłoszenia NIP-1 lub NIP-2 (NIP-B informujący o rachunkach bankowych, NIP-C informujący o miejscu prowadzenia działalności, NIP-D informujący o wspólnikach spółki, NIP-2/A informujący o wyodrębnionych jednostkach wewnętrznych podmiotu będących podatnikami lub płatnikami).

<sup>24</sup> Są one następujące: a) podatnicy podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego – przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu jednym z tych podatków; b) podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych – nie później niż w terminie złożenia pierwszej, od dnia wejścia w życie ustawy, deklaracji dotyczącej zaliczki na ten podatek; zasadę tę stosuje się odpowiednio do podatników, którzy na mocy odrębnych przepisów zwolnieni są z obowiązku składania deklaracji na podatek dochodowy od osób prawnych; c) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, niebędące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, które zatrudniają pracowników – nie później niż w terminie złożenia pierwszej, od dnia wejścia w życie ustawy, deklaracji dotyczącej zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych; d) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, niebędące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, które nie zatrudniają pracowników – w terminie miesiąca od dnia dokonania wpisu w ewidencji działalności gospodarczej lub we właściwym rejestrze; jeżeli byli oni już wpisani do ewidencji działalności gospodarczej lub właściwego rejestru przed dniem wejścia w życie ustawy, składają zgłoszenie identyfikacyjne w terminie 5 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy; e) podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy samodzielnie obliczają zaliczki na ten podatek lub samodzielnie opłacają go w formach zryczałtowanych – nie później niż w terminie złożenia pierwszej, od dnia wejścia w życie ustawy, deklaracji dotyczącej tej zaliczki albo dokonania wpłaty zryczałtowanego podatku; f) podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych niewymienieni pod lit. e – nie później niż w terminie złożenia pierwszego, od dnia wejścia w życie ustawy, zeznania rocznego; g) podatnicy będący wyłącznie podatnikami podatków stanowiących dochody budżetów gmin – nie później niż w terminie złożenia pierwszej deklaracji na podatek rolny, leśny lub od nieruchomości, bądź dokonania pierwszej wpłaty podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości – od dnia wejścia w życie ustawy; h) płatnicy podatków niepodlegający obowiązkowi ewidencyjnemu jako podatnicy – nie później niż w terminie przekazania do organu podatkowego pierwszej deklaracji podatkowej, do której składania obowiązani są płatnicy podatków; i) płatnicy składek ubezpieczeniowych niepodlegający obowiązkowi ewidencyjnemu jako podatnicy ani jako płatnicy podatków – nie później niż w terminach przewidzianych w odrębnych przepisach dotyczących terminów zgłaszania do ubezpieczeń społecznych lub ubezpieczenia zdrowotnego.

nik składek ubezpieczeniowych dokonuje zgłoszenia jeden raz, w terminie najwcześniejszym (art. 7 ustawy o NIP).

Zaniechanie złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego lub przekroczenie przez podatnika lub płatnika podanych w ustawie terminów stanowi wykroczenie skarbowe z omawianego przepisu.

Postępowanie w sprawie nadania NIP prowadzone jest na podstawie przepisów ordynacji podatkowej. Nadanie numeru identyfikacji podatkowej następuje w drodze decyzji wydanej przez naczelnika urzędu skarbowego. O właściwości naczelnika urzędu skarbowego rozstrzyga art. 4 ustawy o NIP, zgodnie z którym właściwymi naczelnikami urzędów skarbowych są odpowiednio naczelnicy właściwi w sprawach poszczególnych podatków<sup>25</sup>. Dlatego, w przypadku podatnika podatku dochodowego, decyzja wydana na podstawie zgłoszenia identyfikacyjnego złożonego do innego urzędu skarbowego niż zeznanie roczne powinna zostać wyeliminowana z obiegu prawnego na podstawie art. 247 § 1 pkt 1 o.p. jako decyzja wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, a więc niezależnie od okoliczności, że jest pierwszą decyzją ostateczną w sprawie. Zgodnie bowiem z zasadą wyrażoną w art. 4 pkt 3 lit. a ustawy o NIP, numer identyfikacji podatkowej nadawany jest przez urząd właściwy w sprawach podatku dochodowego, a więc przez urząd, w którym podatnik dokonał rozliczenia rocznego z osiągniętego dochodu<sup>26</sup>.

Ad 2. Niedokonanie w wyznaczonym terminie aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym stanowi wykroczenie skarbowe z art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s. Podatnicy, płatnicy podatku i płatnicy składek ubezpieczeniowych, w myśl art. 9 ustawy o NIP, mają obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, tego samego, jak w przypadku zgłoszenia identyfikacyjnego. Do aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym wykorzystuje się wzory formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych, określone – na podstawie art. 5 ust. 5 ustawy o NIP – w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2003 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych<sup>27</sup>. Prawdziwość danych podatnik potwierdza własnoręcznym podpisem, dlatego też jest powszechną

<sup>25</sup> Jeżeli podatnik nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w Polsce, a także w innych szczególnych przypadkach – właściwym naczelnikiem jest naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście. Zob. szerzej: M. M u c h a, NIP – zasady ewidencji i opodatkowania podatników i płatników. Komentarz, Warszawa 2005.

<sup>26</sup> B. R o g a l s k a, Właściwość miejscowa urzędu skarbowego w sprawach o przyznanie NIP podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych, Dor. Podat. 2003, nr 9, s. 57.

<sup>27</sup> Zob. przepisy 22 i 23. Formularze zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-1, NIP-2 i NIP-3 są jednocześnie formularzami zgłoszeń aktualizacyjnych (należy zaznaczyć, o jakie zgłoszenie chodzi).

zasadą, że urzędy skarbowe nie dokonują samodzielnie żadnych zmian danych w oparciu o źródła inne niż dokumenty składane przez podatnika<sup>28</sup>.

Terminy dokonania zgłoszenia aktualizacyjnego określone zostały w art. 9 ustawy o NIP, z uwzględnieniem poszczególnych grup podatników<sup>29</sup>.

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, dla których płatnikiem jest organ emerytalny lub rentowy, mogą dokonać zgłoszenia aktualizacyjnego za pośrednictwem tego płatnika. Płatnik jest obowiązany przekazać zgłoszenie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika w terminie 7 dni od dnia złożenia przez podatnika tego zgłoszenia.

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzący działalności gospodarczej, dla których obowiązek aktualizowania danych wynika z faktu otrzymania dowodu osobistego, mogą dokonać zgłoszenia aktualizacyjnego za pośrednictwem organu wydającego dowód osobisty. Organ ten obowiązany jest do poinformowania podatnika o obowiązku złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego, a w razie wyrażenia przez podatnika chęci skorzystania z pośrednictwa tego organu, do przekazania zgłoszenia naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia złożenia przez podatnika tego zgłoszenia.

Zaniechanie aktualizacji danych lub przekroczenie przez podatnika lub płatnika podanych w ustawie terminów stanowi wykroczenie skarbowe z omawianego przepisu.

Ad 3. Podanie w zgłoszeniu identyfikacyjnym danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub niepełnych, to karalne zachowanie się sprawcy, które zostało dodane ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw<sup>30</sup>, która weszła w życie z dniem 17 grudnia 2005 r. Uzasadnienie projektu rządowego nowelizacji

---

<sup>28</sup> W. Chmielewska, Obowiązek aktualizacji danych, PP 2004, nr 2, s. 26.

<sup>29</sup> Są one następujące: a) podatnicy podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego – nie później niż w terminie 14 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana; b) podatnicy wymienieni w art. 6 ust. 2–7 ustawy o NIP (podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, podatnicy zwolnieni na mocy odrębnych przepisów z obowiązku składania deklaracji na podatek dochodowy od osób prawnych, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej i niebędące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, podatnicy wpisani do ewidencji działalności gospodarczej lub właściwego rejestru, podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych samodzielnie obliczający zaliczki na ten podatek lub samodzielnie opłacający go w formach zryczałtowanych, pozostali podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych) – nie później niż w terminie 30 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych; c) podatnicy będący wyłącznie podatnikami podatków stanowiących dochody budżetów gmin – wraz ze złożeniem pierwszej w roku podatkowym deklaracji podatkowej lub w terminie dokonania pierwszej w roku podatkowym wpłaty podatku; d) płatnicy podatków, niepodlegający obowiązkowi aktualizacji danych ewidencyjnych jako podatnicy – nie później niż w następującym bezpośrednio po zaistnieniu zdarzenia powodującego obowiązek aktualizacji, terminie przekazania do organu podatkowego pierwszej deklaracji podatkowej; e) płatnicy składek ubezpieczeniowych – nie później niż w terminie 14 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych.

<sup>30</sup> Dz. U. Nr 178, poz. 1479.



k.k.s. – w odniesieniu do nowej redakcji przepisu art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s. – stanowi, iż projektowana zmiana polega na objęciu sankcją karną nie tylko samego zaniechania sprawcy, lecz także jego nierzetelnego zachowania się.

Dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, to dane nieprawdziwe lub nieaktualne. Dane niepełne, to dane niekompletne, niezawierające wszystkich informacji wymaganych w zgłoszeniu identyfikacyjnym<sup>31</sup>. Penalizowana nierzetelność i niepełność zgłoszenia odnosi się tak do zgłoszenia identyfikacyjnego, jak i aktualizacyjnego. W zakresie nierzetelności dotyczy podania w zgłoszeniu danych niezgodnych z rzeczywistością, np. odnośnie adresu zamieszkania lub pobytu, siedziby firmy, wykazu rachunków bankowych czy miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej. Odnośnie danych niepełnych, dotyczy podania niepełnych informacji w tej materii, czyli podanie ich, ale nie w pełnym, wymaganym zakresie, np. podanie jednego imienia osoby fizycznej, choć ma ona dwa, a ustawa wymaga podania „imion”, podanie daty urodzenia, ale bez podania jego miejsca, czy podanie tylko nazwy pełnej lub tylko skróconej podmiotu gospodarczego, mimo że należy podać obie nazwy. Niepodanie niektórych danych nie będzie jednak tylko niepełnością zgłoszenia, lecz jego nierzetelnością, jeżeli zobowiązanemu chodzi o ukrycie określonej informacji, np. niepodanie wszystkich posiadanych rachunków bankowych przez podmiot gospodarczy jest czymś innym niż niepodanie jedynie jednego z numerów rachunku przy wskazaniu prowadzącego go banku<sup>32</sup>.

Ad 4. Dokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego więcej niż jeden raz, to wykroczenie skarbowe wymienione w art. 81 § 1 pkt 2 k.k.s. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o NIP, zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się jednokrotnie, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz liczbę prowadzonych przedsiębiorstw. NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

- przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy,
- przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową.

W przypadku zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika, decyzja o nadaniu NIP wygasa z mocy prawa, z wyjątkiem przypadków wymienionych wyżej. Organy prowadzące ewidencję ludności są obowiązane, w terminie 14 dni od dnia otrzymania aktu zgonu, do przekazania informacji o zgonie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na ostatnie miej-

<sup>31</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *op. cit.*, s. 296.

<sup>32</sup> T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 398 i 399.

sce zamieszkania zmarłego podatnika. Sądy rejestrowe są obowiązane, w terminie 14 dni od dnia wykreślenia podmiotu z rejestru przedsiębiorców lub rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej – do przekazania informacji o wykreśleniu naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na ostatni adres siedziby podmiotu (art. 12 ustawy o NIP). Powyższe rozwiązania dotyczą odpowiednio także płatników podatków oraz płatników składek ubezpieczeniowych (art. 12a ustawy o NIP).

Ad 5. Niepodanie numeru identyfikacji podatkowej zostało spenalizowane w art. 81 § 1 pkt 3 k.k.s. W myśl art. 11 ustawy o NIP podatnicy są obowiązani podawać NIP na wszelkich dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru obowiązane są organy podatkowe lub celne. W sprawach podatkowych i innych niepodatkowych należności budżetowych podatnicy mają także obowiązek podawać swój NIP, ale tylko na żądanie następujących podmiotów:

- a) organów administracji rządowej i samorządowej,
- b) organów kontroli skarbowej,
- c) przedstawicieli Najwyższej Izby Kontroli,
- d) banków,
- e) stron czynności cywilnoprawnych,
- f) płatników oraz inkasentów podatków i niepodatkowych należności budżetowych.

Regulacje te dotyczą odpowiednio płatników (art. 12a ustawy o NIP). Nadto ustawa nakłada na płatników i inkasentów<sup>33</sup> obowiązek żądania od podatników podania NIP i przekazywania go organom podatkowym (art. 11 ust. 3 ustawy o NIP).

Ad 6. Podanie nieprawdziwego numeru identyfikacji podatkowej stanowi również wykroczenie skarbowe z art. 81 § 1 pkt 3 k.k.s. Za „numer nieprawdziwy” należy uznać numer podawany przez sprawcę, który nie jest numerem przyporządkowanym mu i określonym w decyzji o nadaniu numeru identyfikacji podatkowej. Tak więc numer nieprawdziwy to zarówno numer zupełnie fikcyjny, jak i numer istniejący, lecz przyporządkowany innemu podatnikowi<sup>34</sup>.

Podanie nieprawdziwego numeru identyfikacji podatkowej stanowi wykroczenie skarbowe dopiero wówczas, gdy sprawca miał zamiar wprowadzić

---

<sup>33</sup> Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 9 o.p.). Instytucja inkasenta różni się od płatnika tym, iż inkasent nie dokonuje wymiaru (obliczenia) podatku, lecz znając jego wysokość, pobiera go od podatnika i wpłaca właściwemu organowi podatkowemu.

<sup>34</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 540.

w błąd żądającego tych danych. Nie będzie on natomiast ponosić odpowiedzialności za oczywistą pomyłkę w tym zakresie<sup>35</sup>. W takim przypadku po stronie sprawcy brak jest bowiem zamiaru – chociażby ewentualnego – popełnienia czynu zabronionego, co skutkuje niemożnością przypisania mu winy<sup>36</sup>. Jeżeli sprawcy nie można przypisać winy w czasie czynu, to nie popełnia on wykroczenia skarbowego (art. 1 § 3 k.k.s.).

Ad 7. Nieskładanie płatnikowi wbrew obowiązкови dostarczonego przez niego formularza zgłoszenia identyfikacyjnego jest wykroczeniem skarbowym opisanym w art. 81 § 2 k.k.s. Zgodnie z art. 8 ust. 5 ustawy o NIP, podatnik ma obowiązek dostarczyć płatnikowi zgłoszenie identyfikacyjne w terminie 14 dni od dnia otrzymania od niego formularza zgłoszenia. Niewykonanie przez podatnika tej czynności w podanym terminie stanowi wykroczenie skarbowe.

Chodzi tu o sytuacje, kiedy podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego za pośrednictwem płatnika, który na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych pobiera zaliczki miesięczne, dokonując zmniejszenia kwot pobieranych zaliczek, lub dokonuje rocznego rozliczenia podatku, a nie dokonywał zmniejszenia kwot zaliczek, albo pobiera zaliczkę wyłącznie od dochodu z tytułu umowy o dzieło lub umowy zlecenia. Płatnik ma wówczas obowiązek dostarczyć podatnikowi formularz zgłoszenia identyfikacyjnego w terminie 7 dni od dnia potrącenia pierwszej zaliczki na podatek dochodowy lub od dnia złożenia oświadczenia w sprawie rozliczenia rocznego. Po otrzymaniu od podatnika wypełnionego formularza identyfikacyjnego, płatnik przekazuje go w terminie 14 dni – za pośrednictwem placówki pocztowej operatora publicznego – naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika. Nieprzekazanie przez płatnika w wyznaczonym terminie formularza zgłoszenia stanowi wykroczenie skarbowe, ale z art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s. (gdyż płatnik jest ustawowo zobowiązany dokonać zgłoszenia podatnika we właściwym dla tego podatnika urzędzie skarbowym w określonym terminie), a nie z omawianego art. 81 § 2 k.k.s.<sup>37</sup>.

Dla bytu omawianych wykroczeń skarbowych kluczowe znaczenie ma strona podmiotowa. Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 4 § 1 k.k.s., wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi. Ponieważ ustawowe znamiona wykroczeń skarbowych z art. 81 § 1 i 2 k.k.s. nie określają strony podmiotowej, wykroczenia te zgodnie z kodeksową zasadą z art. 4 można popełnić jedynie umyślnie. W grę wchodzić tu może zarówno zamiar bezpośredni, a więc chęć popełnienia czynu zabronionego, jak i zamiar ewentualny polegający na godzeniu

<sup>35</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *op. cit.*, s. 296.

<sup>36</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 541.

<sup>37</sup> T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 399.

się na taki czyn. Oznacza to, że zachowania nieumyślne, których sprawcy dopuścili się, nie mając zamiaru popełnienia czynu zabronionego, ale popełnili je na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, nie stanowią wykroczeń skarbowych, o których mowa w art. 81 k.k.s.

Omawiane wykroczenia skarbowe są wykroczeniami formalnymi, ponieważ ich istota nie jest uzależniona od nastąpienia skutku. Są one stypizowane samodzielnie, a więc nie są efektem przepoławienia czynu zabronionego.<sup>38</sup> Kryterium wyodrębnienia wykroczeń skarbowych<sup>39</sup> z art. 81 k.k.s. jest tzw. formalizm naruszenia, czyli naruszenie jedynie pewnych formalnych obowiązków wynikających z ustaw, których naruszenia penalizuje kodeks<sup>40</sup>. Chodzi więc o penalizowanie jako wykroczenie zachowań naruszających pewne formalne – nie wywołujące skutku w sferze fiskalnej, choć istotne – obowiązki wynikające z przepisów finansowych, jak informowanie organów finansowych czy zachowanie określonych terminów<sup>41</sup>.

Dla właściwej oceny charakteru omawianych wykroczeń skarbowych warto przytoczyć pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy, zgodnie z którym „dla możliwości stwierdzenia popełnienia przestępstwa o charakterze formalnym, polegającego – jak ma to miejsce w wypadku występków określonych w art. 16 ustawy o NIP – na zachowaniu niezgodnym z administracyjno-porządkowymi wymaganiami przepisów ustawy szczególnej, nie jest wystarczające ustalenie przedmiotowej jedynie zgodności zachowania ze znamionami przestępstwa. Konieczne jest nadto wskazanie ustawowego źródła obowiązku, którego niedopełnienie jest podstawą odpowiedzialności, a w płaszczyźnie podmiotowej także rozważenie możliwości rozpoznania bezprawności czynu – jeżeli *in concreto* powstają w tej kwestii wątpliwości”<sup>42</sup>. Choć pogląd ten dotyczył poprzedniego stanu prawnego (przed wejściem w życie k.k.s.), to ma jednak odniesienie również do wykroczeń skarbowych z art. 81 k.k.s.<sup>43</sup>

Na tle tego stanowiska Sądu Najwyższego, w literaturze wyrażono pogląd, że możliwość rozpoznania bezprawności czynu powinna być każdorazowo oceniana pod kątem osoby sprawcy. Inne bowiem kryteria, w zakresie znajomości stosowanych przepisów, należy zastosować względem płatnika, który nie jest tylko osobą fizyczną, lecz przedsiębiorcą, lub też względem fachowego pracownika płatnika, będącego przedsiębiorcą, którzy powinni –

---

<sup>38</sup> S. Baniak, Prawo karne skarbowe, wyd. II, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2005, s. 296.

<sup>39</sup> Zob. szerzej: J. Sawicki, Kryteria kwalifikacji wykroczeń skarbowych, (w:) Nowa kodyfikacja prawa karnego, pod red. L. Boguni, t. XVI, Wrocław 2004, s. 325–344.

<sup>40</sup> T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2001, s. 212.

<sup>41</sup> T. Grzegorzczak, Kodeks..., wyd. III, s. 251.

<sup>42</sup> Postanowienie SN z dnia 7 października 1998 r. (sygn. akt: V KKN 414/98), Mon. Pod. 1999, nr 2, s. 7.

<sup>43</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 542.

z uwagi na profesjonalny charakter działalności swojej lub swego pracodawcy – znać stosowne przepisy prawa, i którzy w zasadzie nie mogą skutecznie powoływać się na nieświadomość bezprawności czynu. Inne natomiast podejście będzie zasadne wobec indywidualnych podatników, gdyż w odniesieniu do niektórych z nich będzie trzeba uznać, iż istotnie mogą nie mieć możliwości rozpoznania bezprawności swego czynu<sup>44</sup>. W uzupełnieniu tego poglądu należy dodać, że zgodnie z art. 10 § 4 k.k.s. w odniesieniu do czynów karnych skarbowych chodzi o „nieświadomość karalności czynu”.

Przedstawione wykroczenia skarbowe z art. 81 k.k.s., jako czyny zabronione, pociągają za sobą odpowiedzialność karną skarbową ich sprawców. Jaki jest zakres tej odpowiedzialności, wyznaczają przepisy kodeksu karnego skarbowego, którym warto się przyjrzeć, zwłaszcza że sprawa intensywności karania to przedmiot kontrowersji w naszej polityce penalizacyjnej.

Wykroczenia skarbowe z art. 81 k.k.s. są zagrożone karą grzywny określoną kwotowo. Może być ona wymierzona przez sąd w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 1 k.k.s.). Minimalne wynagrodzenie to zgodnie z ustawą<sup>45</sup> najniższe wynagrodzenie pracownika zatrudnionego w pełnym miesięcznym wymiarze czasu pracy. Według rozporządzenia Rady Ministrów z 12 września 2006 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2007 r.<sup>46</sup>, od dnia 1 stycznia 2007 r. wynosi ono 936 zł.

Inny wymiar kary grzywny przewiduje kodeks karny skarbowy w art. 48 § 3 w przypadku wyroku nakazowego. Wówczas sąd może wymierzyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających dziesięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (również od jednej dziesiątej tego wynagrodzenia). Postępowanie nakazowe charakteryzuje znaczne odformalizowanie procedury. W tym trybie sąd orzeka na posiedzeniu bez udziału stron, na podstawie materiału zgromadzonego w aktach sprawy. Wydanie wyroku nakazowego następuje więc bez rozprawy, a więc bez postępowania dowodowego przed sądem. Konieczne jest jednak zgromadzenie w aktach sprawy takiego materiału dowodowego, z którego jasno wynika, że wina oskarżonego nie budzi żadnych wątpliwości.

Ale ukaranie karą grzywny przez sąd, to nie jedyny sposób załatwienia sprawy i reakcji na popełnienie wykroczenia skarbowego. Trzeba bowiem uwzględnić możliwości zaniechania ukarania sprawcy, jakie daje kodeks karny skarbowy. Ujęcie w jednym rozdziale k.k.s.<sup>47</sup> instytucji regresji karania to rozwiązanie zgodne z nowymi trendami współczesnej polityki kryminalnej

<sup>44</sup> Tamże.

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679).

<sup>46</sup> Dz. U. Nr 171, poz. 1227.

<sup>47</sup> Rozdział 2 – w dziale I tytułu I k.k.s.

w zakresie karania średnich i drobnych czynów zabronionych. W razie właściwego, zgodnego z ustawą zachowania sprawcy, nie dochodzi w takich wypadkach do orzeczenia formalnie ujętej kary. Rozwiązanie konfliktu społecznego następuje bowiem na drodze wyrównania w całości lub w części uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego<sup>48</sup>. Tym bardziej jest to oczywiste w przypadku wykroczeń skarbowych z art. 81 k.k.s., stanowiących jedynie naruszenia formalnych obowiązków – w razie ich spełnienia, choć w późniejszym terminie.

Przejawem tego rodzaju polityki jest instytucja tzw. czynnego żalu z art. 16 k.k.s. (i dodanego art. 16a k.k.s.). Ma ona istotne znaczenie w przypadku wykroczeń skarbowych z art. 81 k.k.s. Czynnym żalem będzie tu przyznanie się do popełnienia wykroczenia skarbowego<sup>49</sup>. Uchylenie karalności następuje z mocy samego prawa. Jest ono obligatoryjne i niezależne od uznania czy zgody właściwego organu procesowego, nie stanowi więc odstąpienia od wymierzenia kary<sup>50</sup>. Czynny żal unormowany w art. 16 k.k.s. zakłada więc niekaralność sprawcy („nie podlega karze”), zatem postępowania nie wszczyna się (art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), gdyby zaś je wszczęto, uznając brak zaistnienia wszystkich warunków czynnego żalu, a następnie ustalono, iż były one spełnione – postępowanie należy umorzyć<sup>51</sup>.

Drugą instytucją zaniechania ukarania sprawcy jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 17 i 18 oraz 142–149 k.k.s.). Sprawca może zgłosić wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu przed finansowym organem postępowania przygotowawczego<sup>52</sup>, zanim zostanie wniesiony akt oskarżenia. Obowiązkiem sprawcy wykroczenia z art. 81 k.k.s. jest uiszczenie tytułem kary grzywny kwoty nie wyższej niż uiszczona przez niego w wyniku negocjacji z finansowym organem postępowania przygotowawczego (ale odpowiadającej co najmniej najniższej karze grzywny, czyli jednej dziesiątej minimalnego wynagrodzenia), a także uiszczenie co najmniej zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi odstąpienie od formalnego skazania i nie podlega wpisowi do Krajowego

---

<sup>48</sup> E. Chrzanowska, E. Góra, D. Jankowiak, *Kodeks karny skarbowy*, Gdańsk 2000, s. 22.

<sup>49</sup> Szerzej: J. Sawicki, *Czynny żal jako instrument degresji karania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, (w:) *Przegląd Prawa i Administracji*, pod red. B. Banaszaka, t. LXXIII, Wrocław 2005, s. 61–78.

<sup>50</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 125.

<sup>51</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, wyd. III, s. 146.

<sup>52</sup> Zgodnie z art. 53 § 37 k.k.s. finansowymi organami postępowania przygotowawczego są: urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej i urząd celny.

Rejestru Karnego. Osoba, która skorzysta z tej instytucji, może zatem otrzymać zaświadczenie o niekaralności<sup>53</sup>.

Jeśli jednak w sprawie o wykroczenie skarbowe z art. 81 k.k.s. wpłynie akt oskarżenia do sądu, w stosunku do sprawcy możliwe jest jeszcze zastosowanie trzeciej instytucji degresji karania w postaci odstąpienia od wymierzenia kary. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary za wykroczenia skarbowe w wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego, właściwości i warunki osobiste sprawcy oraz jego zachowanie się po popełnieniu tego wykroczenia (art. 19 § 1 pkt 2 k.k.s.). Odstąpienie od wymierzenia kary, które następuje już w sądowym stadium procesu, jest formalnym skazaniem, ale ze skróconym terminem jego zatarcia. W myśl art. 52 § 2 k.k.s. zatarcie skazania następuje wówczas z upływem roku od wydania prawomocnego orzeczenia.

Wśród środków reakcji karnej na wykroczenia skarbowe, trzeba jeszcze wymienić grzywnę nakładaną w drodze mandatu karnego. Postępowanie mandatowe – wprowadzone po raz pierwszy w kodeksie karnym skarbowym – zakłada nakładanie grzywien w drodze mandatu karnego przez finansowe i niektóre niefinansowe organy postępowania przygotowawczego<sup>54</sup>. Uprawnienia tych organów reguluje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 stycznia 2006 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe<sup>55</sup> (wydane na podstawie art. 136 § 2 k.k.s.). Ukazanie mandatem karnym wymaga zgody sprawcy. Konsekwencją odmowy przyjęcia mandatu karnego jest przejście sprawy na drogę sądową. Zgodnie z art. 48 § 2 k.k.s. mandatem karnym można nałożyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających podwójnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (od jednej dziesiątej minimalnego wynagrodzenia)<sup>56</sup>. Ze względu na charakter i wagę wykroczeń skarbowych spenalizowanych w art. 81 k.k.s., ukaranie w trybie mandatowym jawi się jako podstawowy sposób reakcji karnej na popełniony czyn zabroniony, chyba że sprawca zdążył wcześniej zawiadomić o popełnionym wykroczeniu skarbowym i skorzystał z instytucji czynnego żalu.

Analiza omówionych przepisów kodeksu karnego skarbowego wskazuje na dwa problemy z zakresu polityki karnej. Pierwszy związany jest z prze-

<sup>53</sup> Szerzej: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego, Warszawa 2003; zob. też J. Sawicki, Zaniechanie ukarania sprawcy w prawie karnym skarbowym, (w:) Nowa kodyfikacja prawa karnego, pod red. L. Boguni, t. IX, Wrocław 2001, s. 345–368.

<sup>54</sup> Zob. przypis 52. Natomiast niefinansowe organy postępowania przygotowawczego stosujące tryb mandatowy to: Straż Graniczna, Policja i Żandarmeria Wojskowa.

<sup>55</sup> Dz. U. Nr 25, poz. 184.

<sup>56</sup> Szerzej: J. Sawicki, Postępowanie mandatowe w sprawach o wykroczenia skarbowe, (w:) Nowa kodyfikacja prawa karnego, pod red. L. Boguni, t. XII, Wrocław 2003, s. 357–374.

prowadzoną w 1999 r. częściową depenalizacją czynów polegających na zaniedbaniu obowiązków w zakresie NIP, które z przestępstw powszechnych zostały przekwalifikowane na wykroczenia skarbowe. Drugi problem, to zakres oddziaływania karnego na sprawców wykroczeń skarbowych z art. 81 k.k.s.

Ustosunkowując się do tych kwestii, przede wszystkim należy uwzględnić specyfikę przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, która przejawia się głównie w tym, że w przypadku ich popełnienia zagrożonym dobrem jest najczęściej publiczny interes finansowy. Dlatego celem postępowania karnego skarbowego jest nie tylko wykrycie i ukaranie sprawcy, wykonanie zadań postępowania karnego w walce z przestępczością, czy uwzględnienie interesów pokrzywdzonego, ale przede wszystkim dbałość o zapewnienie wyrównania uszczerbku finansowego. Realizację tego celu ustawodawca przedkłada nad dążność do bezwzględnego ukarania sprawcy<sup>57</sup>. Jeśli więc mamy do czynienia z wykroczeniami skarbowymi, które nie godzą bezpośrednio w publiczny interes finansowy – jak w przypadku wykroczeń skarbowych z art. 81 k.k.s. – tym bardziej zasadne jest zaniechanie ukarania sprawcy, bądź porzucenie na nałożeniu grzywny w drodze mandatu karnego. Zakres dostępnych środków penalnych jest tu więc wystarczająco szeroki: od czynnego żalu lub postępowania mandatowego po dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za zgodą sądu lub sądowe odstąpienie od wymierzenia kary. Ukazanie sprawcy karą grzywny przez sąd na posiedzeniu w trybie nakazowym, albo w trybie zwyczajnym na rozprawie, jest już tylko – najbardziej dolegliwym dla sprawcy – uzupełnieniem tej penalizacji.

W literaturze podnoszone są jednak wątpliwości, czy uzasadnione jest penalizowanie zachowania polegającego na posługiwaniu się nieprawdziwym numerem NIP jedynie jako wykroczenia skarbowego. Zachowanie takie jest przecież przypadkiem swoistej nierzetelności, a zauważyć należy wyraźną tendencję ustawodawcy do wprowadzania wyższych zagrożeń ustawowych karą dla przypadków działania nierzetelnego, niż dla niepodjęcia działania w ogóle. Z powyższych względów, zdaniem niektórych autorów, postulować należy kryminalizację zachowania polegającego na posługiwaniu się nieprawdziwym numerem NIP jako przestępstwa skarbowego zagrożonego karą grzywny. Można też ich zdaniem rozważyć przesunięcie pewnych zachowań związanych z NIP do kategorii wykroczeń nieskarbowych<sup>58</sup>.

Taki postulat oznacza stanowisko, że nawet najsurowsza kara za wykroczenie skarbowe nie jest wystarczającą reakcją karną na omawiane czyny zabronione. Trudno jednak zgodzić się z tym poglądem, skoro najwyższa kara grzywny za wykroczenie skarbowe to według kodeksu karnego skarbo-

---

<sup>57</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 13–14.

<sup>58</sup> Tak: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 533 i 539.



wego dwudziestokrotność minimalnego wynagrodzenia, czyli kwota 18.720 zł. Z całą pewnością wymierzona grzywna w tej wysokości nie jest zbyt łagodnym potraktowaniem sprawcy. Zupełnie zaś nietrafionym postulatem (z uwagi na intencje jego autorów zmierzające do zaostrzenia odpowiedzialności karnej) jest propozycja przesunięcia niektórych czynów spenalizowanych w art. 81 k.k.s. do kategorii wykroczeń powszechnych. Oznaczałoby to bowiem dalszą depenalizację czynu, gdyż najwyższa grzywna za wykroczenie powszechne z kodeksu wykroczeń<sup>59</sup>, to kwota 5.000 zł, a więc dużo niższa od grzywny za wykroczenie skarbowe. Tak samo sytuacja wygląda w przypadku grzywny nakładanej w drodze mandatu karnego, gdyż grzywna mandatowa za wykroczenia powszechne jest dużo niższa i wynosi do 500 zł (wyjątkowo do 1.000 zł)<sup>60</sup>, a za wykroczenia skarbowe można nałożyć grzywnę do podwójnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, czyli do 1.872 zł. Wymierzanie zaś kar surowszych, w rodzaju kary aresztu lub ograniczenia wolności (przewidzianych za wykroczenia powszechne), ze względu na charakter tych czynów – stanowiących naruszenie obowiązków formalnych – zupełnie nie znajduje uzasadnienia. Jedynym praktycznym wyrazem zaostrzenia przepisów, w razie przesunięcia tych czynów do kategorii wykroczeń powszechnych, byłby brak możliwości zastosowania klauzuli znikomego stopnia społecznej szkodliwości czynu, którą przewiduje art. 1 § 2 k.k.s. W myśl tego przepisu nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma (w kodeksie wykroczeń nie ma podobnego przepisu). Jednak fakt występowania tej klauzuli w kodeksie karnym skarbowym i możliwość stosowania jej także do wykroczeń skarbowych nie należy traktować jako przejaw szczególnej liberalizacji przepisów karnych skarbowych, lecz jako większą ich elastyczność, uzasadnioną tym, że wykroczenia skarbowe posiadają dużo większy ciężar gatunkowy niż wykroczenia powszechne, stąd większa stopniowalność ich społecznej szkodliwości (wykroczenia powszechne godzą w dobra o wartości do 250 zł, zaś wykroczenia skarbowe dotyczą uszczupień należności publicznoprawnych w wysokości do pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia, czyli do kwoty 4.680 zł).

Podobnie nie ma zasadnych racji dla przesunięcia tych zachowań do przestępstw powszechnych, zwłaszcza że od 1999 r., tj. od wejścia w życie kodeksu karnego skarbowego, zdążyły one dostatecznie utrwalić się w świadomości podatników jako czyny z zakresu wykroczeń podatkowych, a więc czynów z dziedziny prawa karnego skarbowego. Ich powrót do prawa karnego byłby zabiegiem sztucznym i niepotrzebnie zacierającym różnice

<sup>59</sup> Art. 24 § 1 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 12, poz. 114 z późn. zm.).

<sup>60</sup> Art. 96 § 1 ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz. U. Nr 106, poz. 1148 z późn. zm.).

między prawem karnym powszechnym i jego wyspecjalizowaną dziedziną, jaką jest prawo karne skarbowe.

Biorąc powyższe argumenty pod uwagę można uznać, że obowiązująca obecnie penalizacja niedopełnienia obowiązków w zakresie NIP – ujęta w art. 81 k.k.s. – stanowi dobre rozwiązanie, charakteryzujące się z jednej strony szczegółową penalizacją zabronionych zachowań, z drugiej zaś, wyważonym podejściem do zakresu karania sprawców takich czynów.