

# Krzysztof Czichy

---

## Skuteczność egzekucji danin publicznych w Polsce a prawo karne skarbowe

---

Zeszyty Prawnicze 15/4, 29-50

---

2015

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

KRZYSZTOF CZICHY

Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku-Białej

## SKUTECZNOŚĆ EGZEKUCJI DANIN PUBLICZNYCH W POLSCE A PRAWO KARNE SKARBOWE

### 1. SKUTECZNOŚĆ EGZEKUCJI PROWADZONEJ PRZEZ ORGANY SKARBOWE.

Ocena skuteczności działań aparatu skarbowego była wielokrotnie przedmiotem kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli. Wskaźnik efektywności egzekucji, mierzony wielkością kwoty wyegzekwowanej do wielkości objętej tytułami wykonawczymi, wynosił, zgodnie z informacją NIK, dla wszystkich urzędów skarbowych w 1991 r. 48,2%, następnie obniżył się w 1992 r. do 36,7%, a w 1993 r. do 28%. W 1994 r. odnotowano niewielką poprawę, a wskaźnik osiągnął 31,9%, w 1995 r. pozostał na prawie identycznym poziomie 31,9%. Przy czym ustalenia kontroli przeprowadzonej w 1996 r. wykazały znaczne zróżnicowanie w kontrolowanych urzędach wskaźników ściągальności należności pieniężnych (od 10,8% do 88,5%). Zdaniem NIK takie zróżnicowanie wynikało z niewłaściwej działalności urzędów i nieskutecznego nadzoru<sup>1</sup>.

Kolejne badania kontrolne objęły okres od 1 stycznia 1998 r. do 30 czerwca 2000 r. Przeprowadzono je w 55 jednostkach, w tym w Ministerstwie Finansów i 54 urzędach skarbowych. Analiza przeprowadzonej

---

<sup>1</sup> Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie egzekucji administracyjnej w latach 1994-1996 (I półrocze) DBP-41004-96, nr ewid. 18/97/P96011/DBP, opubl. [http://www.nik.gov.pl/kontrolne/wyniki-kontroli\\_nik/kontrolne,830.html](http://www.nik.gov.pl/kontrolne/wyniki-kontroli_nik/kontrolne,830.html)

kontroli rozpoczęła się od przypomnienia, że wyniki przeprowadzonej w 1996 r. kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie egzekucji administracyjnej wykazały relatywnie niską ściągalność należności budżetowych. W 1996 r., wskaźnik ściągalności zaległości budżetowych w skontrolowanych urzędach wynosił 40,1%, a w 1995 r. 39,7%. NIK, podając te dane, powołała się na cytowaną przed chwilą informację mówiącą, że w 1995 r. wynosił on zaledwie 31,9%. Nie sposób oczywiście wykluczyć jakiegos błędu w odesłaniu, ponieważ we wcześniejszym raporcie posługiwano się terminem „wskaźnik ściągalności egzekucyjnej”, zaś w obecnym „wskaźnikiem ściągalności zaległości budżetowych” bez wskazania, w jaki sposób zostały one ustalone lub też z zastosowania różnych metodologii wyliczeń.

W analizie wskazano, że w badanym okresie pogorszeniu uległ wskaźnik efektywności egzekucji, mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi – z 50,1% w 1998 r. do 44,4% w 1999 r., chociaż w 1997 r. wskaźnik ten wynosił już 53,9%. W roku 1999 nastąpił również wzrost o 30,9% liczby tytułów wykonawczych zwróconych z protokołami nieściągalności i relacjami o niemożliwości dokonania czynności egzekucyjnych, a kwota objęta takimi protokołami wzrosła z 297.150 tys. zł w 1998 roku do 413.844 tys. zł w roku 1999. Pogarszanie się efektywności egzekwowania zaległości podatkowych spowodowało, że z każdej złotówki zaległości podatkowych wyegzekwowano w 1998 r. 28 groszy, zaś w 1999 r. 23 grosze. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli wzrost zaległości podatkowych wynikał w znacznej mierze z nieprawidłowego działania skontrolowanych urzędów skarbowych, które opieszale i nieskutecznie egzekwowały podatkowe należności budżetu państwa<sup>2</sup>.

W 2004 r. poziom skuteczności egzekucji<sup>3</sup> wynosił 21,48%, w 2005 r. – 19,84%, zaś w 2006 r. – 19,44%<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Informacja o wynikach kontroli działalności urzędów skarbowych w zakresie egzekucji i zabezpieczenia zaległości podatkowych DBP-41015-2000, Nr ewid. 21/2001/P/00/015/DBP, opubl. <http://www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli-nik/kontrol/706.html>

<sup>3</sup> Mierzony wskaźnikiem realizacji tytułów wykonawczych oraz wskaźnikiem ściągalności egzekucyjnej podatków.

<sup>4</sup> Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację nr 7202 z dnia 22 marca 2007 r., znak: SPS-023-7202/07, opubl. <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/2DC1F957>.

Kolejna kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2007 r. do 30 czerwca 2008 r. i została przeprowadzona w Ministerstwie Finansów i 20 urzędach skarbowych. W kontrolowanym okresie nastąpiła poprawa wskaźnika efektywności egzekucji<sup>5</sup> z 19,4% w 2006 r. do 20,2% w 2007 r. W I półroczu 2008 wskaźnik ten był wyższy niż w I półroczu 2007 o 0,6 punktu procentowego. W 2007 r. kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia wyniosła 14.680,2 mln zł i była o 1,6% wyższa niż w 2006 r. (o 237,1 mln zł), natomiast w I półroczu 2008 r. była niższa niż w I półroczu 2007 r. o 3,5% (o 472,5 mln zł).

Kwota wyegzekwowanych w 2007 r. zaległości, w porównaniu do 2006 r., zwiększyła się o 150,7 mln zł do 2.958,8 mln zł (o 5,4%). W I półroczu 2008 r. w porównaniu do I półrocza 2007 r. wyegzekwowano więcej należności o 25,3 mln zł (o 1,8%).

Na niską skuteczność egzekucji, oprócz uchybień aparatu skarbowego, zdaniem NIK miały wpływ także inne czynniki niezależne od organów egzekucyjnych, w tym brak u zobowiązanych składników majątkowych podlegających egzekucji, coraz częstsze prowadzenie działalności gospodarczej przy wykorzystaniu majątku dzierżawionego, kredytowanego lub przyjętego w leasing, brak zainteresowania nabyciem zajętych ruchomości. Inną grupą ograniczeń były mechanizmy polegające na uchylaniu się od potwierdzenia odbioru tytułów wykonawczych oraz zastosowania środków egzekucyjnych, takie jak częste zmiany przez dłużników miejsc zamieszkania lub pobytu bez dokonywania aktualizacji danych adresowych, nieprowadzenie działalności pod adresem wskazanym w danych rejestrowych, wyzbywanie się składników majątkowych. W badanym okresie urzędy skarbowe największe kwoty uzyskały w wyniku zajęć rachunków bankowych, wynagrodzeń za pracę, emerytur, rent oraz pobrania należności u zobowiązanego przez poborcę. Niewystarczająco wykorzystywane były pozostałe środki egzekucyjne. Egzekwowanie należności podatkowych i niepodatkowych pozostaje od kilku lat na niezadowalającym poziomie.

---

<sup>5</sup> Nazywany także wskaźnikiem ściągalskości zaległości, liczony jako proporcja kwoty wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym do zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi do załatwienia.

Kontrola egzekwowania przez urzędy skarbowe zaległości podatkowych w 2004 r., przeprowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli w I półroczu 2005 r. wykazała, że wzrost zaległości podatkowych w 2004 r. był w znacznej mierze skutkiem ich opieszałego i nieskutecznego egzekwowania, a nawet zaniechania czynności windykacyjnych. W efekcie – w niektórych przypadkach – od powstania zaległości do podjęcia pierwszych czynności egzekucyjnych mijało od kilku do kilkunastu miesięcy, umożliwiając dłużnikom uchylanie się od egzekucji. Podobne nieprawidłowości ujawniono w kontroli realizacji przez urzędy skarbowe dochodów budżetu państwa z podatku od towarów i usług, przeprowadzonej przez NIK w II półroczu 2005 r. Na niską efektywność egzekucji należności podatkowych prowadzonej przez organy podległe Ministrowi Finansów NIK wskazywała corocznie, wydając opinię w zakresie wykonania budżetu państwa. Nieprawidłowości w wykonywaniu zadań przez organy egzekucyjne, polegające również na zaniechaniu wykonania niezbędnych czynności, prowadzą często do utraty możliwości odzyskania należnych kwot wskutek upływu czasu i przedawnienia zobowiązań podatkowych. NIK zwróciła uwagę, że w wielu sprawach, trwających latami, trudno jest ustalić odpowiedzialność pracowników i prawdziwe przyczyny zaniedbań. Stwierdzone nieprawidłowości w urzędach skarbowych mogą stanowić potencjalne obszary korupcjogenne, zwłaszcza przy słabościach kontroli wewnętrznej i świadomości niewielkiej liczby przypadków, w których organy ścigania znajdują podstawy do podejmowania śledztw wobec osób podejrzanych o niedozwolone praktyki.

Wystąpiły również znaczne dysproporcje w efektywności egzekucji poszczególnych grup tytułów wykonawczych. W przypadku tytułów własnych wystawionych na zaległości stanowiące dochody budżetu państwa wskaźnik ten wyniósł w 2007 r. 24,2%, a w zakresie dochodów jednostek samorządu terytorialnego tylko 16,3%. Efektywność egzekwowania tytułów obcych była jeszcze niższa, gdyż wyniosła 14,7%, w tym ZUS 13,1%. NIK zauważa, że w okresie korzystnej koniunktury gospodarczej wystąpiła niewielka poprawa skuteczności egzekucji zaległości podatkowych i niepodatkowych, a urzędy skarbowe odzyskiwały zaledwie co piątą złotówkę z kwot objętych tytułami egzekucyjnymi. Poprawa skuteczności egzekucji jest konieczna, gdyż należności budżetu

państwa zagrożone przedawnieniem na koniec 2007 r. stanowiły 41% zaległości ogółem.

Zdaniem NIK statystyczny wzrost zatrudnienia w egzekucji wpłynął na pogorszenie się wydajności. W 2007 r. zmniejszyła się w porównaniu do 2006 r. liczba tytułów wykonawczych zrealizowanych przez jednego pracownika działu egzekucyjnego z 1.880 do 1.674. Każda złotówka wydatkowana w 2007 r. na wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych przyniosła 10,76 zł wyegzekwowanych zaległości podatkowych i niepodatkowych, tj. mniej o 0,52 zł niż w 2006 r.<sup>6</sup>

W 2009 r. nastąpiła poprawa wskaźnika efektywności egzekucji zaległości podatkowych<sup>7</sup>, o 2,1 punktu procentowego (z 19,1% w 2008 r. do 21,2%) oraz wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych<sup>8</sup> z 42,1% do 44,3%. Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych w 2009 r. wzrosła o 10,3% (z 2,1 mld zł w 2008 r. do 2,3 mld zł). Utrzymywał się wysoki poziom zaległości podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Stan zaległości podatkowych na koniec 2009 r. wyniósł 19,1 mld zł i był wyższy niż na koniec 2008 r. o 3,4% (o 0,6 mld zł)<sup>9</sup>.

Poprawa wskaźnika efektywności egzekucji nastąpiła również w 2010 r. do 24,24%. Przy czym jest to wskaźnik obejmujący ogółem wszystkie podatki. Skuteczność egzekucji poszczególnych rodzajów podatku obrazuje poniższa tabela<sup>10</sup>.

---

<sup>6</sup> Informacja o wynikach kontroli egzekwowania przez naczelników urzędów skarbowych zaległości podatkowych i niepodatkowych, KBF-41016/08, Nr ewid. 52/2009/P08023/KBF, opubl. <http://www.nik.gov.pl/kontrolne/wyniki-kontroli-nik/kontrolne,3620.html>

<sup>7</sup> Liczonego jako proporcja kwoty wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym do zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi do załatwienia.

<sup>8</sup> Liczony jako stosunek liczby tytułów wykonawczych załatwionych w okresie sprawozdawczym do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia.

<sup>9</sup> Wystąpienie Pokontrolne z dnia 30 kwietnia 2010 r., KBF-4100-10-01/2010, P/09/038, opubl. <http://www.nik.gov.pl/kontrolne/wyniki-kontroli-nik/kontrolne,6236.html>.

<sup>10</sup> Dane dotyczące 2009 i 2010 r. na podstawie informacji przekazanej przez Ministerstwo Finansów, Departament Administracji Podatkowej, w piśmie z dnia 21 kwietnia 2011 r. znak AP8/065/146/TDB/11/4195, dotyczące 2011 r. w piśmie z dnia 9 marca 2012 r. znak AP8-016/20a/MXR/11/190 oraz z dnia 12 kwietnia 2012 r. znak AP8-016/193/MXR/12/2402, dotyczące 2012 r. w piśmie z dnia 7 października 2013 r.

Wyszczególnienie	Wskaźnik efektywności egzekucji				
	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.	2013 r.
Podatek dochodowy od osób prawnych	22,61%	37,99%	22,60%	26,44%	20,91%
Podatek dochodowy od osób fizycznych	19,99%	21,62%	28,06%	20,97%	22,45%
Podatek od towarów i usług	27,75%	29,62%	30,49%	26,75%	24,05%
Podatek akcyzowy	1,08%	1,48%	2,21%	2,56%	8,41%
Podatek od gier	5,84%	52,11%	42,20%	32,28%	27,11%
Podatki zniesione	1,85%	0,77%	0,21%	1,06%	30,25%
<b>OGÓŁEM PODATKI</b>	<b>21,20%</b>	<b>24,24%</b>	<b>20,73%</b>	<b>19,25%</b>	<b>18,10%</b>

Dokonując corocznej analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, Najwyższa Izba Kontroli wskazała, że w 2012 roku, dochody zaplanowane w ustawie budżetowej nie zostały wykonane. Dochody wyniosły 287,6 mld zł i były niższe od planowanych o 6,2 mld zł, tj. o 2,1%. Na niskie wykonanie dochodów wpłynęło niewykonanie planu dochodów podatkowych. Z tego tytułu pozyskano 248,3 mld zł, czyli o 16,5 mld zł (6,2%) mniej niż prognozowano. Obniżyła się przy tym ściągalność bieżąca dochodów podatkowych oraz zaległości z lat ubiegłych przez urzędy skarbowe. Malą także skłonność przedsiębiorców do wywiązywania się z zobowiązań podatkowych. Szybciej niż w latach poprzednich rosły zaległości podatkowe – 31 grudnia 2012 r. wynosiły one 27,1 mld zł i w porównaniu ze stanem na koniec 2011 r. były wyższe o 18,3%. Tempo wzrostu zaległości podatkowych było wyraźnie wyższe niż w poprzednich latach. Najmocniej wzrosły zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych. Pogorszyła się także skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych

przez urzędy skarbowe. Wskaźnik skuteczności egzekucji, czyli relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, wyniósł w 2012 r. 24,9%. W poprzednich latach był wyższy i wynosił w 2011 r. 28,1%, a w 2010 r. – 27,7%<sup>11</sup>. Szczególną uwagę należy zwrócić na dane podane w ostatnim zdaniu. Według wyliczeń Najwyższej Izby Kontroli wskaźnik efektywności egzekucji jest znacznie wyższy niż ten podawany przez Ministerstwo Finansów. Rozbieżność danych wynika jednak z faktu, że wyniki Najwyższej Izby Kontroli nie uwzględniają skuteczności izb celnych.

Oceniając rok 2013, Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, że w ciągu kolejnego roku pogorszyła się skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych przez urzędy skarbowe. Wskaźnik skuteczności egzekucji, liczony jako relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi, wyniósł 23,0%. Skuteczność egzekucji zaległości w VAT w 2013 r. obniżyła się z 26,8% do 24,1%, w CIT z 26,4% do 22,5%. W urzędach skarbowych zaległości podatkowe objęte tytułami wykonawczymi rosły szybciej niż zaległości wyegzekwowane w trybie postępowania egzekucyjnego. Mimo, że zaległości objęte tytułami wykonawczymi wzrosły o 10,4% (o 1.226,8 mln zł), to w trybie postępowania egzekucyjnego wyegzekwowano tylko o 2,1% więcej niż w 2012 r. (o 61,4 mln zł), tj. 2.990,4 mln zł. Zaległości podatkowe odpisane z powodu przedawnienia wyniosły 1.661,2 mln zł i były wyższe w porównaniu do odpisanych w 2012 r. o 93,0 mln zł, tj. o 5,9%. Najbardziej wzrosły kwoty odpisanych zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych<sup>12</sup>.

Powyższa część obrazuje, że istnieje bardzo poważny problem w egzekwowaniu danin publicznych, który narasta z każdym rokiem. Jeżeli zaś chodzi o kwoty to zaległości podatkowe (obejmujące wszystkie typy podatków) w 2009 r. wynosiły 22.967.588.000 zł, w 2010 r. była to już kwota 25.028.803.000 zł, w 2011 r. kwota 25.895.040.000 zł, natomiast w 2012 r. 29.554.399.000 zł. W 2013 r. kwota ta wynosiła 35.595.836.000 zł. W tych

---

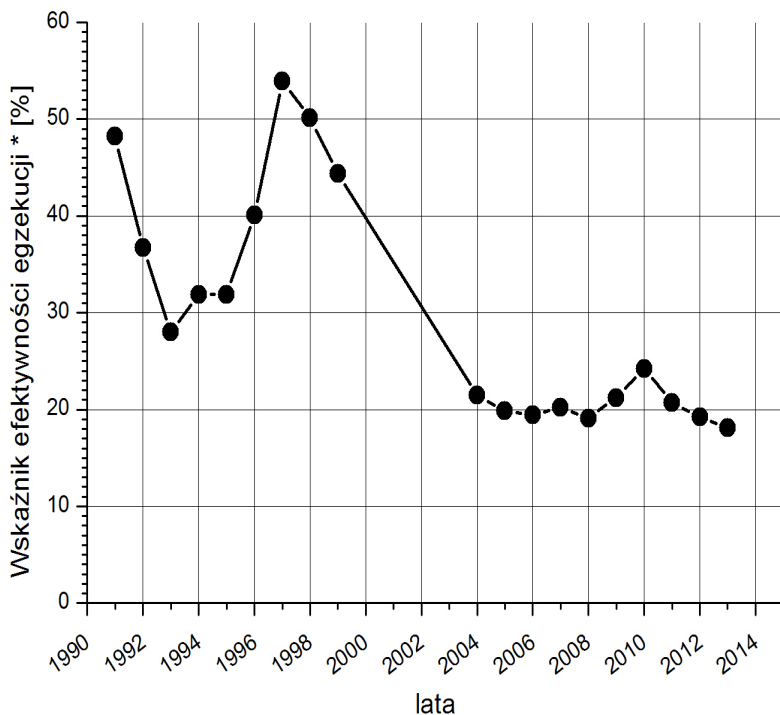
<sup>11</sup> Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2012 roku, Nr ewid. 128/2013/KBF, 129/2013/KBF, Druk Sejmowy nr 1457, s. 14 i 15.

<sup>12</sup> Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku, Nr ewid. 138/2014/KBF, 139/2014/KBF, Druk Sejmowy nr 2495, s. 98.



sumach największe zaległości dotyczyły podatku od towarów i usług i wynosiły one odpowiednio 10.716.522.000 zł w 2009 r., 11.609.309.000 zł w 2010 r. oraz 13.309.084.000 zł w 2011 r. W 2013 r. kwota ta wzrosła do 20.971.976.000 zł.

Zaległości podatkowe, których termin płatności upłynął w 2004 r. lub w latach wcześniejszych, zagrożone przedawnieniem na koniec 2010 r. wyniosły 5.473.123.000 zł, zaś w 2011 r. już 6.150.317.000 zł (kwota dotyczy wszystkich zaległości mających ponad 5 lat, niezależnie od tego, czy nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia). Kwota wszystkich zaległości mających ponad 5 lat, niezależnie od tego czy nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia, wzrosła w 2012 r. do 6.484.211.000 zł.



\* liczony jako proporcja kwoty wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym do zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi do załatwienia.

Oczywiście powyższy wykres, sporządzony na podstawie wskazań Najwyższej Izby Kontroli, dotyczy ogółem wszystkich podatków. Wskaźnik efektywności bez wątplenia różni się w zależności od rodzaju podatku, czego dowodzą dane przedstawione w powyższej tabeli. Różnice powstaną również, jeżeli porówna się poszczególne województwa czy też poszczególne urzędy skarbowe.

Jeżeli zbadamy poszczególne obszary kraju, to w przypadku województwa śląskiego, w którym piszący te słowa zamieszkuje i prowadzi badania, wskaźnik efektywności egzekucji administracyjnej<sup>13</sup> wszystkich podatków w 2009 r. wyniósł 15,76%. W 2010 r. był on nieco wyższy i wyniósł 16,24%<sup>14</sup>. Wynik znacznie poprawił się w 2011 r. i wyniósł już 20,37 %<sup>15</sup>. Natomiast w 2012 r. nastąpił spadek do 17,2%<sup>16</sup>. Natomiast w 2013 r.<sup>17</sup> wskaźnik ten wzrósł do 20,59%. Jeżeli spojrzeć na podatki stanowiące dochód budżetu państwa, to w 2009 r. wskaźnik efektywności egzekucji administracyjnej wyniósł w tym regionie 20,99%, w 2010 r. 23,05%, natomiast w 2011 r. 24,01%. Na podobnym poziomie utrzymał się w 2012 r. i wyniósł 24,03%. Natomiast w 2013 r. wzrósł on do poziomu 30,91%.

W przypadku pozostałych województw badanie efektywności egzekucji administracyjnej obejmowało rok 2012. Wyniki badań prezentuje poniższa tabela.

---

<sup>13</sup> Liczony jako proporcja kwoty wyegzekwowanych zaległości w latach 2009 i 2010 do zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi do załatwienia.

<sup>14</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach pismem z dnia 8 kwietnia 2011 r. Izba Skarbową nie posiadała szczegółowych informacji dotyczących tego, jaki był koszt wyegzekwowania jednej złotówki zaległości podatkowej w latach 2009 i 2010.

<sup>15</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach pismem z dnia 15 lutego 2012 r., znak KO/051-0001/12.

<sup>16</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach pismem z dnia 23 września 2013 r., znak KO/50892/2013.

<sup>17</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach pismem z dnia 5 maja 2014 r., znak KO/0611-0012/14.

Województwo	Wskaźnik efektywności egzekucji – podatki ogółem	Koszt egzekucji 1 zł
dolnośląskie <sup>18</sup>	26,25%	0,15 zł
kujawsko-pomorskie <sup>19</sup>	13,96%	-
lubelskie <sup>20</sup>	20,07%	-
lubuskie <sup>21</sup>	22,32%	-
łódzkie <sup>22</sup>	18,07%	0,16 zł
małopolskie <sup>23</sup>	24,41%	-
mazowieckie <sup>24</sup>	19,40%	0,03 zł
opolskie <sup>25</sup>	28,17%	-
podkarpackie <sup>26</sup>	25,53%	-

<sup>18</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu pismem z dnia 18 grudnia 2013 r., znak IS.KO/063-79/2013/ETW/43941.

<sup>19</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy pismem z dnia 18 grudnia 2013 r., znak KR-077-109/13. W przypadku podatków stanowiących dochód budżetu państwa wskaźnik ten wyniósł 17,02%, natomiast stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego 40,11%.

<sup>20</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie pismem z dnia 18 grudnia 2013 r., znak KO/051-0043/13/40184.

<sup>21</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze pismem z dnia 11 grudnia 2013 r., znak KO/063-0062/13. W przypadku podatków stanowiących dochód budżetu państwa wskaźnik ten wynosi 32,15%.

<sup>22</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi pismem z dnia 5 maja 2014 r., znak KO/077-0002/14/18562.

<sup>23</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie pismem z dnia 12 grudnia 2013 r., znak KO/0091-174/13.

<sup>24</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie pismem z dnia 20 grudnia 2013 r., znak 1401/KO/077-190/13/ES.

<sup>25</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu pismem z dnia 9 grudnia 2013 r., znak AS/077-0003/13. W przypadku podatków stanowiących dochód budżetu państwa wskaźnik ten wynosi 31,91%.

<sup>26</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie pismem z dnia 13 grudnia 2013 r., znak IS-KO/077-24/13.

Województwo	Wskaźnik efektywności egzekucji – podatki ogółem	Koszt egzekucji 1 zł
podlaskie <sup>27</sup>	24,53%	-
pomorskie <sup>28</sup>	21,11%	-
świętokrzyskie <sup>29</sup>	24,05%	-
warmińsko-mazurskie <sup>30</sup>	20,23%	0,035 zł
wielkopolskie <sup>31</sup>	23,52%	-
zachodniopomorskie	25,49%	-

## 2. KOSZTY EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

Jedynie niewielka część badanych Izb Skarbowych prowadziła statystyki dotyczące ponoszonych. W zależności od województwa koszt egzekucji 1 złotówki podatku wahał się w granicach od 3 do 15 gr. Natomiast zdaniem Ministerstwa Finansów koszt wyegzekwowania jednej złotówki zaległości podatkowych wyniósł 14 gr w 2009 r., a w 2010 r. tylko 12 gr. Z kolei w latach 2011, 2012 i 2013 ponownie wzrósł do 14 gr.

Koszty postępowań egzekucyjnych były również przedmiotem badań Europejskiego Centrum Doradztwa i Dokumentacji Podatkowej. Z przedstawionego w 2009 r. raportu wynika, że koszty administracyjne poboru podatków są w Polsce kilkakrotnie wyższe niż w najlepiej rozwiniętych krajach. Ściągnięcie 100 euro podatków kosztuje

<sup>27</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Białymstoku pismem z dnia 9 grudnia 2013 r., znak KO/061-2-21/13.

<sup>28</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku pismem z dnia 17 grudnia 2013 r., znak KO/051-0068/13. W przypadku podatków stanowiących dochód budżetu państwa wskaźnik ten wynosi 24,57%.

<sup>29</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach pismem z dnia 18 grudnia 2013 r., znak KO/061-0151/13.

<sup>30</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie pismem z dnia 19 grudnia 2013 r., znak KAKO/0630-0040/13.

<sup>31</sup> Na podstawie informacji przekazanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu pismem z dnia 12 grudnia 2013 r., znak KO/061-007/13/BIP.

w Polsce 2,45 euro. W Szwajcarii, która przewodzi w rankingu krajów Unii Europejskiej, Norwegii i właśnie Szwajcarii, koszt ściągnięcia 100 euro podatków to 0,75 euro. W Wielkiej Brytanii – 1,31, a w Czechach – 1,61 euro. Za Polską jest Hiszpania (2,89), Grecja (3,17) i Włochy (3,77). Zdaniem ECDDP jeszcze gorzej wypadamy na tle niektórych krajów spoza UE. Nowa Zelandia za ściągnięcie 100 euro podatków płaci tylko 0,41 euro, USA – 0,43, Australia – 0,67, a Rosja – to niespodzianka – 1,71 euro. Za nami są Brazylia – 3,16 i Meksyk – 4,08 euro<sup>32</sup>. Jeżeli jednak przyjmie się, że w dniu 30 września 2009 r. za 1 euro trzeba było zapłacić 4,2228 zł, to okaże się że koszt wyegzekwowania jednej złotówki wyniósł jedynie 2 gr. Jest to kwota bez porównania niższa niż ta wskazana przez Ministerstwo Finansów.

### 3. EFEKTYWNOŚĆ EGZEKUCJI PROWADZONEJ PRZEZ INNE ORGANY

Celem kontroli NIK była również ocena efektywności i skuteczności egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalania lub określania i pobierania właściwy jest organ gminy, prowadzonej przez prezydentów miast oraz naczelników urzędów skarbowych. Kontrolę przeprowadzono w 30 jednostkach, tj. 15 urzędach miast wybranych spośród 47 miast, których prezydenci posiadają uprawnienia organu egzekucyjnego oraz 15 urzędach skarbowych w wybranych miastach. Badaniami kontrolnymi objęto lata 2006 – 2008.

Zrealizowane należności stanowiły 92% tytułów wystawionych w okresie objętym kontrolą, a wartościowo – 38% kwoty z nich wynikającej (wyegzekwowano 92,2 mln zł należności ze 116.142 tytułów wykonawczych). Stwierdzone nieprawidłowości polegały na: wprowadzaniu ze znacznym opóźnieniem do systemu informatycznego tytułów wykonawczych przekazanych do egzekucji przez prezydentów miast w dziewięciu urzędach skarbowych (60%), przewlekłym prowadzeniu

---

<sup>32</sup> P. SKWIROWSKI *Ściąganie podatków w Polsce jest drogie* «wyborcza.biz» z dnia 11 września 2009 r. dostępne na [http://wyborcza.biz/biznes/1,101774,7027898,Sciaganie\\_podatkow\\_w\\_Polsce\\_jest\\_drogie.html](http://wyborcza.biz/biznes/1,101774,7027898,Sciaganie_podatkow_w_Polsce_jest_drogie.html)

czynności egzekucyjnych w 14 urzędach skarbowych (93%), pogorszeniu się skuteczności egzekucji zaległości objętych tytułami wykonawczymi przekazanymi przez prezydentów miast w 11 urzędach skarbowych (73%). Prezydenci wszystkich miast objętych kontrolą nie przestrzegali obowiązku niezwłocznego wystawiania upomnień, tytułów wykonawczych oraz podejmowania czynności egzekucyjnych. Istotną przyczyną powstawania opóźnień było nieokreślenie w procedurach kontroli finansowej granicznych terminów wystawiania upomnień, tytułów wykonawczych oraz podejmowania czynności egzekucyjnych. W ocenie NIK takie działania świadczą o występowaniu mechanizmu korupcyjnego, polegającego na dowolności w postępowaniu urzędników. Prezydenci miast nie wykorzystywali wszystkich możliwości mających na celu zwiększenie efektywności egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalania lub określania i pobierania byli właściwi. Zwiększenie efektywności egzekucji uwarunkowane jest m.in. podjęciem przez prezydentów miast, w szerszym niż dotychczas zakresie, działań (w tym zarządczych i kontrolnych) zapewniających wyeliminowanie przypadków nieobejmowania postępowaniem egzekucyjnym powstających zaległości, jak również uniknięcie nieuzasadnionych opóźnień w wystawianiu upomnień, tytułów wykonawczych oraz podejmowaniu czynności egzekucyjnych.

Ustalenia kontroli wskazują na zmniejszającą się w większości objętych kontrolą urzędów skarbowych skuteczność egzekucji prowadzonej przez naczelników urzędów w odniesieniu do tytułów przekazanych przez prezydentów miast. Wskaźnik skuteczności egzekucji mierzonej jako stosunek liczby tytułów załatwionych w danym roku (okresie) objętym kontrolą (w tym tytułów otrzymanych w latach poprzednich) do liczby tytułów otrzymanych w danym roku (okresie) objętym kontrolą wynosił 33% – w przypadku tytułów przekazanych przez prezydentów miast – oraz 40% – w przypadku tytułów przekazanych przez innych wierzycieli<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Informacja o wynikach kontroli efektywności egzekucji administracyjnej podatków i opłat, dla których ustalania lub określania i pobierania właściwy jest organ gminy LKI-41014-08, nr ewid. 161/2008/P/ 08/139/ LKI, opubl. <http://www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli-nik/kontrol,2070.html>

Oceniając wyniki kontroli, niektórzy autorzy zwracają uwagę, że są to podstawowe (a często jedyne) informacje dotyczące egzekucji zobowiązań podatkowych udostępniane publicznie. Są one przedmiotem wyjątkowo rzadkich analiz i ocen doktryny. Istotą materiałów NIK jest jednak wskazanie nieprawidłowości, tj. rozbieżności między wykonaniami (ustalonym stanem faktycznym) a wyznaczeniami (głównie przepisami prawa), nie zaś kompleksowa analiza przyczyn istniejącego stanu rzeczy oraz przesłanek jego poprawy<sup>34</sup>.

Z kolei skuteczność egzekucji prowadzonej przez izby celne pozostaje na niskim w stosunku do urzędów skarbowych poziomie. Według NIK skuteczność egzekucji mierzona stosunkiem kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych i celnych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi wyniosła 2,1% w 2010 r. i była wyższa o 0,6 punktu procentowego od poziomu osiągniętego w 2009 r. W 2011 r. wskaźnik skuteczności uległ poprawie o 1,0 punkt procentowy i wyniósł 3,1%. W pierwszym półroczu 2012 r. wskaźnik ukształtował się na poziomie 1,5% i był o 0,3 punktu procentowego wyższy od osiągniętego w pierwszym półroczu 2011 r. Rosły również kwoty wyegzekwowanych zaległości. W postępowaniu egzekucyjnym izby celne odzyskały w poszczególnych latach 30,2 mln zł, 36,1 mln zł, 48,4 mln zł oraz 21,2 mln zł w I półroczu 2012 r. Zaległości podatkowe i celne w izbach celnych wyniosły 6.065,7 mln zł na koniec 2011 r. i były wyższe o 13% od ich stanu na koniec 2009 r. Na koniec czerwca 2012 r. wyniosły 6.199,1 mln zł, w tym 90% stanowiły zaległości w podatku akcyzowym, a 7,4% zaległości celne. Wysoki był udział zaległości, których termin płatności minął przed co najmniej pięcioma laty. Na koniec 2011 r. stanowiły 77% zaległości podatkowych i celnych, a 72% na koniec czerwca 2012 r. Zaznaczono jednak, że służba celna uzyskała dobre rezultaty w poborze bieżących należności podatkowych i celnych. Wpłacone i egzekwowane było od 97,5% kwot wynikających ze złożonych deklaracji i wydanych decyzji w 2010 r. do 99,3% w 2012 r.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> L. ETEL, C. KOSIKOWSKI, E. RUŚKOWSKI *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 105.

<sup>35</sup> Informacja o wynikach kontroli. Egzekwowanie należności podatkowych i celnych przez Izby Celne, KBF-4101-03-00/2012, Nr ewid. 48/2013/P12037/KBF, opubl.

Skuteczność egzekucji prowadzonej przez izby celne poprawiła się natomiast w 2013 r. Wskaźnik skuteczności egzekucji zwiększył się z 3,4% w 2012 r. do 9,2% w 2013 r. Kwota zaległości podatkowych objęta tytułami wykonawczymi wzrosła z 1.208,4 mln zł do 1.244,9 mln zł, tj. o 3,0%, a kwota wyegzekwowanych zaległości z 40,6 mln zł do 114,7 mln zł, tj. o 182,5%<sup>36</sup>.

#### 4. PRZYCZYNY WPŁYWAJĄCE NA SKUTECZNOŚĆ EGZEKUCJI

Opisane wyżej dane przedstawione przez Najwyższą Izbę Kontroli oraz Ministerstwo Finansów dowodzą, że skuteczność egzekucji zobowiązań publicznoprawnych systematycznie maleje. Jako główne przyczyny tego zjawiska w opisanych informacjach wskazywano niedoskonałości przepisów prawa materialnego prawa podatkowego oraz zaniedbania samych organów egzekucyjnych.

Sami pracownicy aparatu skarbowego wskazują również na inne przyczyny, których nie można tutaj pominąć. Wskazują oni głównie na wzrost liczby tytułów wykonawczych. Dla przykładu, według informacji przekazanych przez II Śląski Urząd Skarbowy w Katowicach w 2010 r. wszystkich tytułów wykonawczych było ponad 20 tys. Bardzo istotną barierą w prowadzeniu egzekucji są również problemy z dostępem do wszystkich informacji niezbędnych do namierzenia nie tylko samego dłużnika (np. gdy adres zamieszkania lub siedziby jest już nieaktualny), ale również jego majątku, z którego możliwe będzie przeprowadzenie egzekucji.

Kolejną przyczyną jest rzeczywisty brak majątku, z którego można zaspokoić roszczenia publicznoprawne. Może to wynikać z różnych powodów. Część dłużników całą swoją działalność prowadzi w oparciu o majątek, który nie stanowi ich własności. Lokale są wynajmowane, maszyny dzierżawione, środki transportu są przedmiotem leasingu.

---

[http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p\\_12\\_037\\_201209271259331348743573~01,typ,kk.pdf](http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_12_037_201209271259331348743573~01,typ,kk.pdf).

<sup>36</sup> Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku..., s. 98.



Część przedsiębiorców staje się ofiarami nieuczciwych kontrahentów (lub nawet uczciwych, lecz z różnych przyczyn ni będących w stanie zapłacić). Jeżeli taki przedsiębiorca nie otrzyma zapłaty należności za fakturę, którą zapłacił, to znajduje się w sytuacji, w której nie ma towaru (za który zapłacił, ma zapłacić lub poniósł koszt jego wytworzenia), nie ma pieniędzy za towar, za to ma obowiązek zapłaty podatku z tytułu zawartej transakcji. Wreszcie sygnalizuje się zubożenie części społeczeństwa (podatnik nie płaci, ponieważ rzeczywiście nie ma pieniędzy). Nie sposób również pomijać sytuacji, w których zaległości są niemożliwe do wyegzekwowania, gdyż zobowiązania są wymierzone podmiotom fikcyjnie uczestniczącym w obrocie gospodarczym, które już w momencie rejestracji nie posiadały majątku i nastawione były na dokonywanie oszustw podatkowych<sup>37</sup>.

Zwraca się również uwagę na samą procedurę postępowania egzekucyjnego. Jedynie dla przykładu można tu wskazać dużą liczbę środków zaskarżenia w przypadku prowadzenia egzekucji z nieruchomości czy też przewlekłość postępowania w przedmiocie obciążenia hipoteką skarbową nieruchomości, której podstawą może być jedynie oryginał dokumentu.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że jeśli nie ma alternatywy dla reakcji karnej, ta stanowić będzie rozwiązania ostateczne, ale zarazem konieczne. W przeciwnym wypadku, tj. w razie stwierdzenia pozakarnych możliwości przeciwdziałania zjawisku, użycie norm penalnych będzie niedopuszczalne<sup>38</sup>.

Jak widać z powyższych danych, środki prawne służące do dobrowolnej egzekucji podatków są niewystarczające, a co gorsza, ich skuteczność systematycznie maleje. Pojawia się pytanie, jak zatem daleko powinno sięgać prawo karne skarbowe, a przede wszystkim, czy powinno surowiej karać (i skutecznie egzekwować te kary), czy też skupić się bardziej na redukcji odpowiedzialności karnej pod warunkiem wyrównania uszczerbku finansowego?

---

<sup>37</sup> Informacja o wynikach kontroli. Egzekwowanie należności podatkowych i celnych ..., s. 8.

<sup>38</sup> S. ŻÓŁTEK *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009 s. 129.

Z jednej strony nie można zapominać, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych ogranicza zarówno prawo do korzystania z własności, jak i do czerpania z niej godziwych pożytków<sup>39</sup>. Z drugiej, pamiętać należy, że ofiarą przestępstw podatkowych są wszyscy obywatele, nawet ci, którzy dokonują oszustw podatkowych. Jeżeli określona ilość środków nie wpłynie do budżetu, to wcześniej czy później musi dojść do sytuacji, gdy zabraknie tych środków na służbę zdrowia, szkolnictwo, infrastrukturę. Prowadzi to w efekcie do wzrostu niezadowolenia społecznego. Jeżeli uczciwy obywatel, który zapłacił podatek, znajdzie się w sytuacji, w której nie otrzyma należnego mu świadczenia ze strony państwa, np. w zakresie opieki zdrowotnej, a nie będzie miał oszczędności (albo nie będzie znał osób, które przyjdą mu z pomocą), to w jakiś sposób będzie musiał sfinansować swoje leczenie. Możliwością jest co najmniej kilka: od zaciągania pożyczek bez zamiaru (lub możliwości) ich spłacenia, poprzez drobne oszustwa podatkowe, a na przestępstwach kryminalnych skończywszy. Bez względu jednak na to, w jaki sposób zachowa się obywatel, już sam fakt braku świadczenia należnego ze strony państwa może wywołać w uczciwym podatniku lub u osób mu najbliższych opór wobec legalnej władzy, który może się przejawiać w uchylaniu się od opodatkowania.

Dalszy opór może wywołać potrzeba zapewnienia w budżecie odpowiedniej kwoty. Często wiąże się to z likwidacją ulg podatkowych czy zwiększeniem obciążeń publicznoprawnych. Planując podwyżkę podstawowej stawki VAT z 22% do 23%, rząd zakładał, iż przyniesie to dochód budżetowi państwa w wysokości 5 – 5,5 mld zł<sup>40</sup>. Zawieszenie możliwości odliczenia podatku VAT od paliw miało przynieść 1,8 mld zł, zaś zawieszenie możliwości odliczenia VAT dla aut z kratką kolejne 0,6 mld zł. Już na etapie proponowanych zmian ekonomiści

---

<sup>39</sup> Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 2004 r. SK 31/04 «OTK-A» 10/2004, s. 110.

<sup>40</sup> Jak podają ekonomiści, podwyżka przyniosła odwrotny skutek: wpływy z VAT w 2011 r. wynosiły 120,8 mld zł, w 2012 r. 120 mld zł, zaś 2013 r. 114,7 mld zł, P. SKWIROWSKI *Rosną stawki podatku, a dochody spadają. Rząd przesadził z podwyżkami?* «wyborcza.biz» dostępny na [http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15731377,Rosna\\_stawki\\_podatku\\_\\_a\\_dochody\\_spadaja\\_\\_Rzad\\_przesadzil.html](http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15731377,Rosna_stawki_podatku__a_dochody_spadaja__Rzad_przesadzil.html)

ostrzegali, że pierwszą i podstawową konsekwencją będzie z pewnością ograniczenie konsumpcji, co z kolei spowoduje mniejsze zyski przedsiębiorców. Teoretycznie podwyżka podatku VAT o 1 punkt procentowy nie była podwyżką drastyczną i gwałtownych zmian w zachowaniach konsumentów nie powinno się spodziewać, ale dla wielu firm, zwłaszcza balansujących na granicy opłacalności, nawet niewielkie ograniczenie konsumpcji może mieć skutki drastyczne. Kolejną konsekwencją podwyżki podatku VAT może być uciekanie części przedsiębiorców, zwłaszcza drobnych, w szarą strefę<sup>41</sup>. Brak wydolności systemu może również oznaczać podniesienie wieku emerytalnego. Zastosowanie każdego z tych środków będzie prowadziło do tego samego – do wzrostu niezadowolenia społecznego. W tym miejscu wypada przypomnieć, że zaległości podatkowe zagrożone przedawnieniem na koniec 2010 r. to kwota prawie 5,5 mld zł (a więc spodziewane wpływy z tytułu podwyżki podatku od towarów i usług), zaś cała kwota zaległości podatkowych w 2010 r. to kwota ponad 25 mld zł.

Oczywiście reforma systemu podatkowego, zwłaszcza skuteczności jego egzekucji, powinna być w takim przypadku priorytetem. Jednakże dyskusja na ten temat nie przyniosła przez ostatnie lata spodziewanego (czy też patrząc na liczbę, żadnego) efektu.

W literaturze niemieckiej przestrzega się przed arbitralnym stosowaniem prawa karnego wobec pewnych zjawisk o rosnącej społecznej doniosłości. Praktyka wskazuje bowiem, że prawo karne staje się często nie *ultima*, a *prima* albo wręcz *sola ratio* polityki kryminalnej. Zachodzi więc groźba sięgania po nie jako po „lek na całe zło”<sup>42</sup>. Należy zatem zadać pytanie, czy w sytuacji braku możliwości ściągnięcia podatków czy też innych należności budżetowych, z których państwo finansuje swoją działalność, nie powinna nastąpić zmiana przepisów kodeksu karnego

---

<sup>41</sup> Artykuł *Podwyżka stawki VAT uderzy w przedsiębiorców*, dostępne na <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Podwyzka-stawki-VAT-uderzy-w-przedsiębiorcow-2193718.html>.

<sup>42</sup> CH. HANSEN, M. OTTO *Das Freiheitsprinzip als Grenze inflationärer Strafnormenschaaffung*, «Zeitschrift für Rechtspolitik» 7/2002, s. 320 cyt. za: K. WOJTYCZEK *Zasada proporcjonalności jako granica prawa karania*, «Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych» 2/1999, s. 31.

skarbowego. Być może rozwiązaniem mogłoby być zaostrzenie kar przy jednoczesnym zwiększeniu możliwości zmniejszenia odpowiedzialności sprawcy pod warunkiem wyrównania powstałej szkody w kasie państwa, samorządu czy Wspólnoty Europejskiej. A może sytuacja tak daleko już się posunęła, że obowiązkiem państwa jest wprowadzenie dalej idących rozwiązań. Być może jedno z tych rozwiązań jest prawidłowe, ale na tak postawione pytania nie ma możliwości udzielenia prawidłowej odpowiedzi bez uprzedniego przeprowadzenia odpowiednich badań empirycznych. Konieczne jest bowiem zbadanie przyczyn uchylania się przez obywateli danego kraju od opodatkowania, zbadanie skali i skutków tego zjawiska. Nie można oczywiście zapominać, że część przestępstw popełnianych jest przez zorganizowane grupy przestępcze, co również wiąże się z koniecznością przeprowadzenia odpowiednich badań. Dopiero po przeprowadzeniu badań zjawiska przynajmniej w podstawowym zakresie będzie można rozpocząć dyskusję nad kształtem proponowanych zmian. Zmiany powinny być jednak proponowane przez szersze grono specjalistów nie tylko z zakresu prawa, ale również ekonomii, socjologii czy nawet psychologii społecznej. Przeprowadzenie całego procesu będzie czasochłonne i bez wątpienia dosyć kosztowne, co w dobie narastającego kryzysu może stanowić problem.

W przypadku trudności w egzekwowaniu przestrzegania prawa i nieskuteczności pozakarnych form reakcji na jego nieprzestrzeganie powstaje pytanie, kiedy prawo karne powinno ingerować w określone zagrożone bezprawiem sfery stosunków społecznych i gospodarczych i jak taka ingerencja powinna wyglądać. Obecnie zasadę subsydiarności formułuje się w ten sposób, że prawo karne nie powinno wkraczać (a zatem kryminalizacja nie powinna również mieć miejsca), jeżeli wystarczą środki przewidziane w innych dziedzinach prawa (węższe rozumienie zasady subsydiarności), lub w ten sposób, że przy zrozumieniu potrzeby kryminalizacji należy brać pod uwagę również inne środki kontroli społecznej (szersze znaczenie zasady subsydiarności)<sup>43</sup>. Zasadę tę zalicza

---

<sup>43</sup> L. GARDOCKI *Subsydiarność prawa karnego oraz 'in dubio pro libertate' – jako zasady kryminalizacji*, «Państwo i Prawo» 44.12/1989, s. 61 oraz przywołana tam literatura.

się do zasad kryminalizacji. Można odnosić ją zarówno do stosowania prawa karnego, jak i jego tworzenia<sup>44</sup>. Na etapie stosowania prawa ujmowana jest jako zasada skierowana do ustawodawcy, polegająca na określeniu kiedy powinno się kryminalizować albo dekryminalizować określone zachowania, zaś na etapie stosowania prawa adresowana jest do organów stosujących prawo i stanowi wzór interpretacji przepisów zgodnie z założeniami obowiązującymi przy ich tworzeniu<sup>45</sup>.

Natomiast subsydiarność prawa karnego skarbowego oznacza, że ma ono wobec prawa finansowego charakter wyłącznie pomocniczy, uzupełnia ono i wspomaga ochronę finansów publicznych, wkraczając z represją karno skarbową tam, gdzie sankcje finansowoprawne są niewystarczające<sup>46</sup>. Niektóre przepisy wprost wyrażają zasadę traktowania represji karnoskarbowej jako *ultima ratio*, np. art. 57 kks, który penalizuje niewpłacanie podatku w terminie, ale tylko wówczas, gdy to zachowanie sprawcy ma charakter uporczywy. Ponadto sąd może odstąpić od wymierzenia kary nawet w razie uporczywego nie płacenia podatku, jeżeli sprawca przed wszczęciem postępowania w sprawie o to wykroczenie wpłacił w całości należny podatek na rachunek właściwego organu<sup>47</sup>.

Z powyższej analizy wynika dosyć mało optymistyczny wniosek o bardzo niskiej skuteczności egzekucji danin publicznych. Powoduje to wzrost znaczenia prawa karnego skarbowego, a w szczególności tych instytucji, które umożliwiają wyłączenie lub redukcję odpowiedzialności karnoskarbowej w przypadku uiszczenia w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej. Ta dziedzina prawa nie może jednak zastępować egzekucji administracyjnej i być narzędziem, które stosuje się, aby ukryć wszystkie niedoskonałości działań organów egzekucyjnych. Niezbędne jest zatem dokonanie w pierwszej kolejności odpowiednich

---

<sup>44</sup> L. GARDOCKI *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 127-128.

<sup>45</sup> S. ŻÓŁTEK *Prawo...*, s. 135.

<sup>46</sup> L. WILK, *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, «Palestra» 65./2010, s. 14.

<sup>47</sup> L. WILK, *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, «Prokuratura i Prawo» 6/2000, s. 64.

zmian w prawie podatkowym w celu poprawy skuteczności egzekucji podatków i innych danin publicznych.

THE EFFECTIVENESS OF TAX COLLECTION IN THE REPUBLIC OF  
POLAND AND POLISH CRIMINAL LAW ON TAXATION

Summary

One of the duties of Polish citizens listed in Art. 84 of the Polish Constitution is the liability to pay statutorily defined taxes. The procedures for the carrying out of this duty are part of Polish administrative law, but they also come under criminal law, in which the principle governing penalisation is based on the pragmatic rule of prioritising collection over and above punishment.

The Polish Criminal Code on taxation prescribes a series of institutions which give the tax offender the opportunity to reduce his liability, or even exempt him altogether from criminal liability, providing he remits his dues outstanding under public law. It is self-evident that criminal law should not be treated as a substitute for administrative enforcement. However, if we are to consider the question whether the extenuation of penalties for tax evasion should depend on the offender's satisfaction of his outstanding fiscal liabilities, and what form such an institution should take, we must first ask how effective the Polish administrative procedures for tax collection are.

**Słowa kluczowe:** zobowiązania publicznoprawne, egzekucja administracyjna, odpowiedzialność karnoskarbowa, redukcja odpowiedzialności karnoskarbowej

**Keywords:** tribute, administrative enforcement, fiscal penal responsibility, limitation of criminal fiscal liability

**Bibliografia:**

ETEL LEONARD, KOSIKOWSKI CEZARY, RUŚKOWSKI EUGENIUSZ, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006

- GARDOCKI LECH, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990
- GARDOCKI LECH, *Subsydiarność prawa karnego oraz 'in dubio pro libertate' – jako zasady kryminalizacji*, «Państwo i Prawo» 44.12/1989
- HANSSEN CH., OTTO M., *Das Freiheitsprinzip als Grenze inflationärer Strafnormenschaŕfung*, «Zeitschrift für Rechtspolitik» 7/2002
- SKWIROWSKI PIOTR, *Rosną stawki podatku, a dochody spadają. Rząd przesadził z podwyżkami?* «wyborcza.biz» dostępny na [http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15731377,Rosna\\_stawki\\_podatku\\_\\_a\\_dochody\\_spadaja\\_\\_Rzad\\_przesadzil.html](http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15731377,Rosna_stawki_podatku__a_dochody_spadaja__Rzad_przesadzil.html)
- WILK LESZEK, *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, «Palestra» 65.3/2010
- WILK LESZEK, *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, «Prokuratura i Prawo» 6/2000
- WOJTYCZEK KRZYSZTOF, *Zasada proporcjonalności jako granica prawa karania*, «Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych» 2/1999
- ŻÓŁTEK SŁAWOMIR, *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009.