

Feliks Prusak

Zróżnicowanie normatywne przestępstw i wykroczeń podatkowych

Palestra 33/2(374), 58-80

1989

Artykuł został zdigitalizowany i 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, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

nictwa mieszkaniowego powyżej określonej liczby kondygnacji. W takiej sytuacji autor projektu nie może mieć uzasadnionej podstawy sprzeciwienia się zmianom. Jednakże z ujmą dla autorskich dóbr osobistych twórca dzieła ten, kto będąc z mocy art. 31 prawa autorskiego uprawniony do wprowadzenia zmian bez zgody twórcy, nie ujawnia faktu ich dokonania w sposób zapobiegający błędnemu przekonaniu osób postronnych, że twórca jest autorem dzieła w zmienionej postaci. Powyższe stanowisko Sądu Najwyższego w sprawie zabezpieczenia twórcy przed naruszeniem jego autorskich dóbr osobistych ma a *fortiori* zastosowanie do właściciela projektu lub budynku, któremu żadne majątkowe prawa autorskie nie przysługują.

W razie kolizji prawa właściciela do wprowadzenia zmian do dzieła z prawem autora do integralności utworu *de lege lata* wydaje się trafny pogląd o konieczności dokładnej analizy sytuacji faktycznej stron oraz wszystkich okoliczności mogących mieć znaczenie dla oceny, której osoby interesy prawne i życiowe uznają należy za przeważające.

Podobnie oceniać by należało prawo autora dostępu do dzieła w celu dalszego wykorzystania utworu.

Brak jest natomiast podstaw, które upoważniałyby autora do modyfikowania lub wycofania nośnika materialnego dzieła znajdującego się w posiadaniu właściciela bez jego zgody.

FELIKS PRUSAK

ZRÓŻNICOWANIE NORMATYWNE PRZESTĘPSTW I WYKROCZEŃ PODATKOWYCH

Przestępstwa i wykroczenia podatkowe stanowią wyodrębnioną rodzajowo grupę czynów karalnych. Ustalenie ich istoty oraz rozgraniczenie zakresów nie jest sprawą oczywistą. Wpływa na to przede wszystkim znaczny stopień skomplikowania stanu prawnego, zwłaszcza przepisów prawa podatkowego, a także przepisów ustawy karnej skarbowej. Złożoność sprawy jest większa ze względu na kazuistykę przepisów podatkowych oraz ze względu na blankietowość przepisów ustawy karnej skarbowej.

I. W ostatnim okresie wzrosła wydatnie ranga ekonomiczno-fiskalna problematyki podatkowej, stan zaś prawa podatkowego wyzwała rozliczne wątpliwości i zastrzeżenia co do przyjętych rozwiązań. Nie ma jasności również co do typologii przestępstw i wykroczeń podatkowych, których samo rozgraniczenie następuje wiele trudności, nie tylko zresztą interpretacyjnych.

Podatki i opłaty są podstawowym źródłem dochodów budżetowych państwa, a ochrona wpływów podatkowych do Skarbu Państwa z tego właśnie powodu jest przedmiotem ochrony karnej skarbowej. W doktrynie¹ przyjmuje się, że przymusowym, powszechnym, nieodpłatnym i bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym jest podatek na rzecz państwa, pobierany na podstawie przepisów prawnych określających warunki, wysokość oraz terminy płatności tych świadczeń.

Przepisy prawa podatkowego (głównie ustawa o zobowiązaniach podatkowych oraz ustawy dotyczące poszczególnych podatków) określają zasady poboru podatków i opłat oraz nakładają odpowiednie obowiązki i formułują stosowne nakazy i zakazy, a także określają procedurę realizacji zobowiązań podatkowych. Adresatami ich są zarówno osoby fizyczne jak i osoby prawne, jednostki gospodarki uspołecznionej i sektor nie uspołeczniony. Zakres obowiązku podatkowego jest szeroki i uzależniony od przedmiotów opodatkowania obejmującego podatki: obrotowy, dochodowy, wyrównawczy, rolny i świadczenia na fundusz gminy i fundusz miejski, a także podatek od wynagrodzeń, podatek od spadków i darowizn, podatek od nieruchomości i opłaty lokalne oraz opłatę skarbową.²

Ustawa z dnia 15.XII.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111) reguluje ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych. Przepisy tej ustawy mają zastosowanie w zasadzie do wszystkich rodzajów zobowiązań podatkowych, aczkolwiek ustawowe upoważnienia delegacyjne wymagały odrębnego uregulowania. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych obejmuje wszystkie grupy podatników, a więc tak osoby fizyczne jak i jednostki gospodarki uspołecznionej, oraz odnosi się do osób prawnych nie będących j.g.u. i do innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Poszczególne ustawy określają różne rodzaje obowiązku podatkowego. Wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatkowe do uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego jest nazywane podatkiem. Postępowanie w sprawach podatkowych określają przede wszystkim przepisy ustawy z 14.VI.1960 r. — Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z

¹ Por. m.in.: J. Jaśkiewicz, Z. Jaśkiewicz: *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1966, s. 58—114; K. Ostrowski: *Prawo finansowe — Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 139—171; L. Kurowski, M. Weralski: *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 292 i nast.; M. Weralski: *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 173—216; J. Harasimowicz: *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 130 i nast.; N. Gajl: *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 190—259.

² Por. J. Biało-brzeski: *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych — Komentarz*, Warszawa 1985. Zob. również: J. Biało-brzeski i Z. Szpakowski: *Ustawa karna skarbową z komentarzem (praca zbiorowa)*, Warszawa 1973, s. 184—191.

1980 r. Nr 9, poz. 26). W dziale III k.p.a. umieszczone zostały przepisy dotyczące podstawowych zagadnień z zakresu zobowiązań podatkowych. Niezależnie od istotnych odrębności w postępowaniu dotyczącym poszczególnych podatków, zasadniczy wzorzec postępowania podatkowego utrzymany jest w ramach typowej procedury administracyjnej.

Zobowiązanie podatkowe jest skonkretyzowanym obowiązkiem podatkowym, odniesionym do imiennie oznaczonego podmiotu i określonym co do przypadającej od niego kwoty świadczenia podatkowego. Rodzi się ono bądź w wyniku powstania okoliczności, z którymi przepisy prawne wiążą powstanie zobowiązania podatkowego, bądź też w wyniku wydania przez właściwy organ finansowy stosownej decyzji, która ustala zobowiązanie podatkowe. Ustalenie istnienia obowiązku podatkowego następuje przez zgłoszenie właściwemu organowi finansowemu przedmiotu opodatkowania w drodze zgłoszenia do rejestracji finansowej lub złożenia deklaracji podatkowej albo też dostarczenie określonych informacji.

Niedopełnienie obowiązków określonych w prawie podatkowym, które powoduje uszczuplenie podatku lub naraża na to uszczuplenie, jest czynem karalnym, który w zależności od stopnia społecznego niebezpieczeństwa i stopnia naruszenia interesu finansowego Państwa jest przestępstwem lub wykroczeniem podatkowym. Odpowiedzialność podatkowa jest niezwykle ważna w kontekście faktu, że obciąża ona nie tylko podatnika czy płatnika, ale również — w określonych wypadkach — ciąży na osobach trzecich (ze względu na wspólnotę majątkową czy dziedziczenie albo sprzedaż przedmiotu opodatkowania), chociaż zakres odpowiedzialności tych osób jest różny.

II. Ustawa karna skarbowa z dnia 26.X.1971 r. (tekst jednol.: Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103) rozróżnia następujące przestępstwa i wykroczenia skarbowe: dewizowe (art. 47—79), w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą (art. 80—91), w zakresie zobowiązań podatkowych przypadających od jednostek gospodarki nieuspołecznionej i osób fizycznych (art. 92—112) oraz przestępstwa i wykroczenia popełnione w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie zobowiązań podatkowych i rozliczeń z budżetem państwa (art. 113—116), a także w zakresie gier losowych i totalizatorów (art. 117—121).

Zakreślając ogólny przedmiot rozważań należy zaznaczyć, że nie stanowią go zagadnienia porównawcze wynikające z konfrontacji rozwiązań prawnych obowiązującej u.k.s. z poprzednią ustawą z 1960 roku, a to ze względu na to, iż odpowiednie ustalenia zostały już wcześniej zarysowane w sposób szczegółowy w innym miejscu.³

³ B. Koch: Ustawa karna skarbowa — Zestawienie porównawcze przepisów ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. Nr 28, poz. 260) i

W odniesieniu do zagadnienia przestępstw i wykroczeń podatkowych powstaje jednak na wstępie pytanie, czy ostatnie trzy grupy przestępstw i wykroczeń skarbowych można potraktować jako podatkowe (*sensu largo*). Ustawa karna skarbową rozgranicza przecież (dwa kolejne rozdziały 3 i 4) przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych przypadających od jednostek gospodarki nie uspołecznionej i osób fizycznych (rozdział 3) oraz przestępstwa i wykroczenia popełnione w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie zobowiązań podatkowych i rozliczeń z budżetem Państwa (rozdział 4). Rozdzielenie obu tych grup czynów karalnych nastąpiło ze względu na odmienny charakter zobowiązań podatkowych. Te ostatnie zaś sprowadzają się głównie do nakazu odprowadzania nadwyżki finansowej do Skarbu Państwa.

Trzeba przyznać, że w doktrynie⁴ spotyka się propozycje podziału przestępstw finansowych (skarbowych) na dwa rodzaje: pierwszy — dotyczący czynów karalnych popełnionych w sektorze nie uspołecznionym, i drugi — obejmujący czyny karalne popełnione w jednostkach gospodarki uspołecznionej, przy czym w tej drugiej grupie znalazły się przestępstwa dotyczące dyscypliny budżetowej w j.g.u. i dotyczące rozliczeń z budżetem, a także inne naruszenia dyscypliny finansowej w gospodarce jednostek socjalistycznych. Jednakże owo zróżnicowanie przestępstw i wykroczeń skarbowych na podatkowe, budżetowe czy w zakresie opłaty skarbowej, znajdujące oparcie w systematyce u.k.s., należy traktować łącznie i zbiorczo, albowiem wszystkie te sfery w gruncie rzeczy chronią interes Skarbu Państwa w zakresie danin publicznych i różnego rodzaju wpływów podatkowych.

III. Podejmując prezentację problematyki typologii przestępstw i wykroczeń podatkowych, wypada odnotować, że w tym względzie wypowiedzieli się już wcześniej komentatorzy przepisów u.k.s.⁵ (J. Białobrzeski, Z. Szpakowski i J. Kowalski) oraz autorzy podręczników (J. Bafia, Z. Siwik, H. Poptawski, W. Świda), a także autorzy opracowań przyczynkowych (W. Wójtowicz).

J. Bafia⁶ — uwzględniając istniejące obowiązki, nakazy i zakazy podatkowe — jest zdania, że do ważniejszych czynów karalnych z dziedziny podatkowej należy zaliczyć: niewykonanie obowiązku zgłoszenia przedmiotu opodatkowania i nieuczestniczenie w postępowaniu podatkowym lub narażenie Skarbu Państwa na

ustawy karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz. U. z 1960 r. Nr 21, poz. 123 i z 1963 r. Nr 28, poz. 167), Warszawa 1972, wkładka do nr 4 „Palestry”, str. 48—57.

⁴ A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski: Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe, NP 1967, nr 12, s. 159 i nast.

⁵ Ustawa karna z komentarzem (praca zbiorowa pod red. M. Siewierskiego), Warszawa 1973, s. 184—228, 262—270, 229—261.

⁶ J. Bafia: Prawo karne skarbowe, Warszawa 1978, s. 99—103.

uszczerpcenie podatku. Autor ten dokonuje również charakterystyki rodzajowej przestępstw i wykroczeń w zakresie opłaty skarbowej i opłat terenowych.

Z. Siwik⁷ utrzymuje, że istotą przestępstw i wykroczeń podatkowych jest z reguły uchylanie się od opodatkowania lub utrudnianie prawidłowego wymiaru podatków albo inne naruszenie przepisów podatkowych. Autor ten wyróżnia cztery następujące grupy przestępstw i wykroczeń podatkowych: pierwsza — związana z całkowitym uchylaniem się od opodatkowania, druga — związana z utrudnianiem przez podatnika prawidłowego wymiaru podatków, trzecia — przewidująca odpowiedzialność osób zatrudnionych w jednostkach gospodarki uspołecznionej za naruszenie przepisów podatkowych w stosunkach między tymi jednostkami a osobami fizycznymi i osobami prawnymi (nie będącymi j.g.u.), czwarta — inne, nie stypizowane naruszenia przepisów podatkowych. Ponadto autor ten uwzględnia przestępstwa i wykroczenia z zakresu opłaty skarbowej i opłat terenowych.

W. Wojtowicz⁸ wyróżnia trzy grupy przestępstw i wykroczeń podatkowych: 1) czyny polegające na uszczerpceniu lub narażeniu na uszczerpcenie dochodów budżetowych, popełnione przez podatnika lub osobę go reprezentującą, 2) czyny polegające na uszczerpceniu lub narażeniu na uszczerpcenie dochodów budżetowych, popełnione przez płatników lub inkasentów, 3) czyny polegające na naruszeniu przepisów podatkowych, gdy naruszenie to nie powoduje bezpośrednio uszczerpcenia lub narażenia na uszczerpcenie tego dochodu.

H. Popławski⁹ zauważa, że odpowiednie przepisy u.k.s. chronią dochody budżetowe przed ich uszczerpceniem lub narażeniem na uszczerpcenie oraz chronią porządek w zakresie realizacji obowiązku podatkowego. Autor ten na podstawie u.k.s. odróżnia wśród przestępstw podatkowych takie, które bezpośrednio nie powodują uszczerpcenia ani narażenia na uszczerpcenie dochodów podatkowych, ale które mogą w określonych sytuacjach stać się przyczyną takiego uszczerpcenia. Proponowany przez tego autora podział przestępstw podatkowych przedstawia się następująco: 1) uszczerpcenie lub narażenie na uszczerpcenie dochodów budżetowych, popełnione przez podatnika lub osobę jego reprezentującą, 2) uszczerpcenie lub narażenie na uszczerpcenie dochodów budżetowych, popełnione przez płatników lub inkasentów, 3) naruszenie przepisów podatkowych nie powodujące bezpośrednio uszczerpcenia lub narażenia na uszczerpcenie dochodu budżetowego. Autor ten osobno charakteryzuje przestępstwa popełnione w jednost-

⁷ Z. Siwik: *Podstawy prawa karnego skarbowego* Wrocław 1981, s. 156 i nast.

⁸ W. Wojtowicz: *Ochrona karna skarbowa dochodów podatkowych i z opłat*, NP 1975, nr 2, s. 214 i nast.

⁹ H. Popławski, R. Skarbak, Z. Szczurek: *Prawo karne wojskowe i skarbowe*, Gdańsk 1983, s. 163—182.

kach gospodarki uspołecznionej w zakresie podatków i rozliczeń z budżetem państwa, a także przestępstwa w zakresie opłaty skarbowej i opłat terenowych.

Najszerzej charakteryzuje tę problematykę W. Świda,¹⁰ który wyróżnia cztery rodzaje przestępstw podatkowych: 1) naruszenie obowiązku podatkowego (art. 92 § 1, 93 § 1 i § 2, 94 § 1, 107 § 1, 108 § 1 i § 2), 2) utrudnianie kontroli podatkowej (art. 100 § 1, 95 § 2, 101, 102 § 1, 102 § 2, 103 § 1, 105 § 1 i § 2, 106 i 109), 3) podatkowe przestępstwa (art. 96 § 1, 97 § 1, 98 § 1, 113 § 1, 114) i 4) przestępstwa subsydiarne (art. 95 § 1 i 99 § 1). Autor ten jednocześnie wskazuje, że trzy przestępstwa podatkowe mają odmianę kwalifikowaną (jest to art. 93 § 3 — dwa razy i art. 94 § 2) a dziewięć przestępstw podatkowych ma 13 odmian uprzywilejowanych, przy czym na to uprzywilejowanie wpływa: w 7 wypadkach — popełnienie czynu nieumyślnie (art. 92 § 3, 96 § 3, 97 § 3, 98 § 3, 99 § 2, 113 § 2), a w 6 wypadkach — mniejsza wartość (art. 96 § 2, 97 § 2, 98 § 2, 92 § 2 i 108 § 3 — dwa razy). Autor ten wyróżnia ponadto wypadki uprzywilejowania drugiego stopnia, którymi są: cztery wypadki ze względu na mniejszą wartość przedmiotu przestępstwa, ulegające dalszemu uprzywilejowaniu, jeśli sprawca działa nieumyślnie (art. 92 § 3, 96 § 3, 97 § 3 i 98 § 3). Zdaniem W. Świdy, o zaliczeniu do grupy wykroczeń podatkowych decyduje:

A. w 12 wypadkach: a) kwota nie przekraczająca 4 tys. zł podatku uszczuplonego (art. 96 § 4, 97 § 4), podatku narażonego na uszczuplenie (art. 92 § 4, 94 § 3, 95 § 3 i 99 § 3 — dwa razy), podatku nie płaconego (art. 98 § 4), b) kwota uszczuplonej opłaty skarbowej nie przekraczająca 4 tys. zł (art. 107 § 3 — dwa razy), c) skarbowe znaki opłaty skarbowej nie przekraczające 3 tys. zł (art. 108 § 4 — dwa razy);

B. w 5 wypadkach decyduje popełnienie go nieumyślnie (art. 102 § 3 — dwa razy, 103 § 2, 105 § 3, 109 § 2). Wykroczenia podatkowe stanowiące odpowiednik przestępstw podatkowych oraz dwa wykroczenia dotyczące postępowania podatkowego i trzy wykroczenia subsydiarne. Są one określone w przepisach art. 110 § 2, 115 § 2, 115 § 1, 104 i 110 § 1 u.k.s.

IV. Dokonując ogólnej charakterystyki przestępstw i wykroczeń podatkowych na podstawie analizy przepisów art. 92—116 u.k.s., należy stwierdzić, że w obowiązującym stanie prawnym można wyróżnić 44 przestępstwa podatkowe i 22 wykroczenia podatkowe. Podstawowe rodzaje przestępstw podatkowych wymienia u.k.s. w przepisach: art. 92 § 1, 93 § 1, 93 § 2, 94 § 1, 95 § 1, 95 § 2, 96 § 1, 97 § 1, 98 § 1, 99 § 1, 99 § 2, 100 § 1, 101, 102 § 1, 102 § 2, 103 § 1, 105 § 1, 105 § 2, 106, 107 § 1, 107 § 2, 108 § 1, 108 § 2, 109 § 1, 113 § 1 i 114. Uprzywilejowaną postać przestępstwa podatkowego przewidują przepisy: art. 92 § 2, 92 § 3, 96 § 2,

¹⁰ F. Prusak i W. Świda: *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989 (w druku).

96 § 3, 97 § 2, 97 § 3, 98 § 2, 98 § 3, 99 § 2, 107 § 2, 108 § 3, 113 § 2. Kwalifikowaną odmianę przestępstwa podatkowego przewidują przepisy art. 93 § 3 i 94 § 2 u.k.s. Wykroczenia zaś podatkowe są określone w przepisach: art. 92 § 4, 94 § 3, 95 § 3, 96 § 4, 97 § 4, 98 § 4, 99 § 3, 102 § 3, 103 § 2, 104, 105 § 3, 107 § 3, 108 § 4, 109 § 2, 110 § 1, 110 § 2, 113 § 3, 115 § 1 i 115 § 2.

Wśród wskazanych wyżej 44 przestępstw podatkowych tylko 7 przestępstw jest zagrożonych karą pozbawienia wolności, natomiast pozostałe przestępstwa podatkowe są zagrożone karą grzywny. Karą pozbawienia wolności do 3 lat są zagrożone następujące przestępstwa: z art. 93 § 3 — dwa razy — i art. 92 § 1 u.k.s., karą pozbawienia wolności do lat 2 przestępstwa z art. 98 § 1 i art. 108 § 1 i § 2, a karą do jednego roku pozbawienia wolności — przestępstwo z art. 96 § 1 u.k.s. Wśród pozostałych przestępstw podatkowych zagrożonych karą grzywny należy zwrócić uwagę na to, że wyłączna kara grzywny odnosi się do 37 wypadków, jeden raz występuje kumulatywnie z karą pozbawienia wolności (art. 98 § 1 u.k.s.), a sześć razy występuje w sankcji tzw. alternatywno-kumulatywnej (art. 92 § 1, 93 § 3, 96 § 1, 108 § 1 i § 2). Co się tyczy wysokości ustawowego zagrożenia kary grzywny, to należy zauważyć, że w odniesieniu do trzech przestępstw kwalifikowanych górna jej granica wynosi: do 5 mln zł (art. 93 § 2 — dwa razy — i art. 94 § 2 u.k.s.), a w jednym wypadku — do typu podstawowego — art. 92 § 1), do 2,5 mln zł (art. 93 § 1 i § 2, art. 94 § 1, art. 98 § 1), do 1 mln zł (95 § 1 i § 2, 96 § 1), do 0,5 mln zł (art. 97 § 1, 99 § 1, 100 § 1, 101, 108 § 1 i § 2, 114), do 250 tys. zł (art. 102 § 1 i § 2, 103 § 1, 109 § 1, 113 § 1) i do 125 tys. zł (art. 105 § 1 i § 2, 106 u.k.s.). W odniesieniu do przestępstw uprzywilejowanych górna granica kary grzywny jest niższa i wynosi: 1 mln zł (art. 92 § 2, 98 § 2, 96 § 2), 250 tys. zł (art. 97 § 2, 98 § 3), 125 tys. zł (art. 96 § 3, 99 § 2, 100 § 2, 108), 75 tys. zł (art. 97 § 3) oraz 50 tys. zł (art. 113 § 2). Ustawa karna skarbową przyjęła ponadto formułę określenia górnej granicy kary grzywny przez wyznaczenie pułapu 10-krotnej kwoty uszczuplonej opłaty skarbowej (art. 107 § 1) czy 4-krotności tej kwoty (art. 107 § 2).

V. Klasyfikację rodzajową przestępstw i wykroczeń podatkowych można przeprowadzić według różnych kryteriów podziału.

Uwzględniając kryterium podmiotowe, można wyróżnić — ze względu na stosunek do zobowiązania podatkowego — następujące cztery grupy rodzajowe czynów popełnionych przez:

1. podatnika, czyli osobę, na której ciąży zobowiązanie podatkowe,
2. płatnika, czyli osobę, która oblicza, pobiera i przekazuje podatek na rachunek organu podatkowego, oraz inkasenta, czyli osobę, która tylko pobiera podatek i odprowadza na rachunek organu podatkowego,
3. osobę pełniącą funkcję w instytucji państwowej lub społecznej,

4. inne osoby pośrednio uczestniczące w postępowaniu podatkowym.

Uwzględniając odrębności, a także charakter i istotę opodatkowania osób fizycznych i zobowiązań podatkowych od jednostek gospodarki nie uspołecznionej oraz zobowiązań podatkowych i dotacji budżetowych dla jednostek gospodarki uspołecznionej, można dokonać podziału na trzy grupy:

1. przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych przypadających od jednostek gospodarki nieuspołecznionej, i osób fizycznych,
2. przestępstwa i wykroczenia popełnione w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie zobowiązań podatkowych i rozliczeń z budżetem Państwa,
3. przestępstwa i wykroczenia w zakresie opłaty skarbowej.

Systematyka ustawowa oraz zróżnicowanie rzeczowe poszczególnych czynów karalnych pozwalają wszelako na wyróżnienie następujących sześciu rodzajów przestępstw i wykroczeń podatkowych, które stanowią podstawę przyjętej klasyfikacji.

A. całkowite uchylanie się podatnika od opodatkowania, czyli niebranie udziału w postępowaniu podatkowym, którego przejawami są:

1. naruszenie obowiązku zgłoszenia przedmiotu opodatkowania i udziału w postępowaniu podatkowym — art. 92 u.k.s.,
2. zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu przez postugiwanie się nazwiskiem, firmą lub nazwą osoby podstawionej — art. 93 § 1 u.k.s.;

B. narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku przez naruszenie przepisów podatkowych, którego przejawami są:

1. niezgłoszenie albo podanie nieprawdziwych danych mogących mieć wpływ na ustalenie istnienia czy wysokości zobowiązania podatkowego — art. 94 u.k.s.,
2. nierzetelne prowadzenie ksiąg lub wbrew obowiązkowi nadzoru dopuszczenia do tego — art. 95 u.k.s.,
3. inne naruszenie przepisów podatkowych — art. 99 u.k.s.;

C. inne formy utrudniania prawidłowego biegu postępowania podatkowego, którego przejawami są:

1. naruszenie obowiązku prowadzenia stosownych ksiąg pozwalających na prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego — art. 100 u.k.s.,
2. odmowa okazania uprawnionemu organowi stosownych ksiąg lub niszczenie takich ksiąg — art. 101 u.k.s.,
3. naruszenie obowiązku w zakresie wystawienia rzetelnego rachunku za wykonanie świadczenia lub odmowa wydania takiego rachunku albo nieprzechowywanie jego kopii — art. 102 u.k.s.,
4. naruszenie obowiązku prawidłowej dokumentacji w stosownych księgach co do zapisów dotyczących produkcji, zużycia przechowywania lub zakupu rzeczy albo świadczenia usług oraz

- obowiązku rzetelnego prowadzenia ewidencji dowodów zakupu — art. 103 u.k.s.,
5. inne naruszenie obowiązku rzetelnego prowadzenia stosownej księgi pozwalającej na prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego — art. 104 u.k.s.,
 6. dopuszczenie do postępowania się własnym nazwiskiem, firmą lub nazwą przez osobę, która zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu — art. 93 § 2 u.k.s.,
 7. naruszenie obowiązku nadsyłania organowi podatkowemu rzetelnych informacji podatkowych — art. 105 u.k.s.,
 8. utrudnianie pracownikom organu podatkowego przeprowadzenia czynności kontrolnych dotyczących ustalenia zobowiązania podatkowego — art. 106 u.k.s.,
 9. inne nie stypizowane naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych przez podatnika, płatnika, inkasenta lub osobę obowiązana do uiszczenia opłaty skarbowej czy innego zobowiązania podatkowego — art. 110 § 1 u.k.s.,
 10. nie usprawiedliwione niestawiennictwo albo bezzasadna odośób mowa złożenia zeznania lub wydania opinii obowiązanych do osobistego stawiennictwa w organie podatkowym (strona, świadek, biegły) — art. 110 § 2 u.k.s.;
- D.** naruszenie przepisów podatkowych w stosunkach pomiędzy j.g.u. a osobami fizycznymi i prawnymi (nie będącymi j.g.u.) przez:
1. zaniechanie przez płatnika w związku z robotami, dostawami lub usługami pobrania w ogóle albo pobranie w kwocie niższej od naliczonej podatku — art. 96 u.k.s.,
 2. zaniechanie przez płatnika lub inkasenta — w związku z innymi zobowiązaniami podatkowymi — pobrania tego zobowiązania albo pobrania w kwocie niższej od należnej — art. 97 u.k.s.,
 3. nieopłacenie przez płatnika lub inkasenta na rachunek organu podatkowego kwoty pobranej od płatnika z tytułu zobowiązania podatkowego — art. 98 u.k.s.,
 4. inne naruszenie przepisów podatkowych powodujące narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku — art. 99 u.k.s.,
 5. inne naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych przez płatnika czy inkasenta — art. 110 § 1 u.k.s.;
- E.** naruszenie przepisów prawa finansowego w zakresie opłaty skarbowej przez:
1. uchylanie się od obowiązku uiszczenia należnej opłaty skarbowej — art. 107 u.k.s.,
 2. uszczuplenie opłaty skarbowej przez użycie skasowanego jej znaczka albo przez puszczanie go w obieg czy dokonywanie obrotu — art. 108 u.k.s.,
 3. nieprowadzenie rejestru opłaty skarbowej albo innych urzędzeń księgowych dokumentujących zobowiązania podatkowe — art. 109 u.k.s.,
 4. inne naruszenie przez osobę obowiązana do uiszczenia opłaty

skarbowej przepisów o zobowiązaniach podatkowych — art. 110 § 1 u.k.s.;

F. naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych w zakresie tych zobowiązań co do jednostek gospodarki uspołecznionej i rozliczeń z budżetem państwa przez:

1. narażanie Skarbu Państwa na uszczuplenie zobowiązania podatkowego lub wypłatę nienależnych lub nadmiernych dotacji przez naruszanie stosownych przepisów przez odpowiedzialną osobę pełniącą funkcję w instytucji państwowej lub społecznej — art. 113 u.k.s.,
2. narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie zobowiązania podatkowego lub spowodowanie pobrania nienależnych lub nadmiernych dotacji z budżetu Państwa przez podanie nieprawdziwych danych przez odpowiedzialną osobę pełniącą funkcję w instytucji państwowej lub społecznej art. 114 u.k.s.,
3. inne naruszenie przepisów podatkowych lub przepisów o rozliczeniach z budżetem Państwa przez osobę pełniącą funkcję w instytucji państwowej lub społecznej — art. 115 § 1 u.k.s.,
4. nie usprawiedliwione niestawienie osoby obowiązanej do osobistego stawienia się w organie podatkowym w charakterze strony, świadka lub biegłego w sprawach zobowiązań podatkowych lub rozliczeń z budżetem państwa z tytułu dotacji dotyczących j.g.u. — art. 115 § 2 u.k.s.

VI. Uchylenie się podatnika od opodatkowania, czyli niebranie udziału w postępowaniu podatkowym może nastąpić przez naruszenie obowiązku zgłoszenia przedmiotu opodatkowania (art. 92) oraz przez zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i jej skrywanie za osobą podstawioną (art. 93).

Wykładnia przepisu art. 92 u.k.s. wymaga zwrócenia uwagi na sposób i zakres rozumienia obowiązku podatkowego i obowiązku udziału w postępowaniu podatkowym. W tym celu konieczne jest odwołanie się do przepisów ustawy z dnia 15.XII.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111). Do powstania zobowiązania podatkowego muszą być spełnione dwa warunki: istnienie obowiązku podatkowego (na zasadzie przepisów o danym podatku) oraz zajście okoliczności powodujących obowiązek zapłacenia określonego świadczenia pieniężnego, czyli podatku, w wyniku istnienia obowiązku podatkowego. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych oraz ustawy dotyczące poszczególnych podatków ustalają nie tylko istnienie danego obowiązku, ale również określają zakres tego obowiązku podatkowego, jak również formy i terminy jego realizacji. Naruszenie obowiązku zgłoszenia przedmiotu opodatkowania tylko wtedy jest czynem karalnym (przestępstwem lub wykroczeniem), gdy następstwem tego niezgłoszenia jest niebranie udziału w postępowaniu podatkowym czyli niedopełnienie wymagań formalnych wynikających z obowiązku po-

datkowego.¹¹ Istotę czynu karalnego z art. 92 u.k.s. wyznacza konieczna konsekwencja wspomnianego niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania, jaką stanowi narażenie na uszczuplenie podatku. Wysokość uszczuplonego podatku ma znaczenie dla określenia istnienia formy podstawowej lub uprzywilejowanej przestępstwa, a także dla odróżnienia przestępstwa od wykroczenia (art. 92 § 4).

W prawie karnym skarbowym ugruntowało się przekonanie, że tam, gdzie wchodzi w grę interes finansowy państwa, obywatele zobowiązani są do szczególnej ostrożności, a nieumyślne popełnienie czynu zabronionego w licznych wypadkach nie zmniejsza stopnia społecznej niebezpieczeństwa czynu tak dalece, by należało zrezygnować z represji karnej, gdyż nie wpływa to na obiektywną szkodę wyrządzoną czynem zabronionym.¹²

Analiza dyspozycji art. 92 u.k.s. wymaga przypomnienia następującej tezy wypowiedzianej przez SN w postanowieniu z 26.XI.1980 r. VI KZP (Gaz. Prawn. 1981 nr 3): „Był przestępstwa określonego w art. 96 (dawna numeracja — *przyp. F.P.*) u.k.s. zależy od istnienia obowiązku podatkowego. Jeżeli więc obowiązek podatkowy nie istnieje, odpowiedzialność z tego przepisu nie wchodzi w rachubę. Jeżeli natomiast obowiązek podatkowy istnieje, a sprawca wbrew niemu nie zgłasza właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania i przez to nie bierze udziału w postępowaniu podatkowym, może odpowiadać z tego przepisu”.

J. Białobrzeski i Z. Szpakowski¹³ utrzymują, że przez niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania należy rozumieć: a) niezgłoszenie podatku, gdy co do danego podatku jest wyraźnie przewidziany obowiązek, b) niezłożenie zeznania, gdy co do danego podatku nie obowiązuje zgłoszenie obowiązku podatkowego i c) niezawiadomienie organu o przedmiocie opodatkowania w inny sposób przewidzianego w przepisach dotyczących konkretnego podatku.

J. Bafia¹⁴ zwraca w tym względzie uwagę na to, że wykonanie obowiązku zgłoszenia przedmiotu opodatkowania może przybierać różne postacie (zgłoszenie podatkowe stosownie do nakazu ustawy, złożenie zeznania, gdy nie ma nakazu ustawowego, zawiadomienie organu o przedmiocie opodatkowania w inny sposób), niewykonanie zaś takiego obowiązku jest czynem karalnym.

W uzupełnieniu powyższych uwag należy dodać, że dla każdego procesu podatkowego istotne znaczenie mają informacje podatkowe, a więc informacje o zdarzeniach, sytuacjach i okolicznościach, których wystąpienie rodzi obowiązek podatkowy. Informa-

¹¹ J. Białobrzeski: op. cit., s. 12 i nast.; J. Białobrzeski i Z. Szpakowski: op. cit., s. 192 i nast.

¹² B. Koch: Wina nieumyślna i błąd przy przestępstwach dewizowych, *Paestra* 1962, nr 3—4 s. 72.

¹³ Jak wyżej.

¹⁴ J. Bafia: op. cit., s. 100.

cje podatkowe są czerpane z różnych źródeł, ale również od podatników, na których ciąży obowiązek zgłoszenia obowiązku podatkowego (podatek dochodowy i podatek obrotowy). Specyficzną instytucją dowodowego stadium procesu podatkowego są zeznania podatkowe oraz księgi handlowe i podatkowe.

Wprawdzie SN rzadko wypowiada się na temat przestępstw podatkowych,¹⁵ jednakże warto wskazać na to, że uchwała SN z 24.I.1973 r. VI KZP 54/92 (OSN Prok. Gen. 1973/3/39) w uzasadnieniu głównej tezy co do obowiązku podatkowego zwraca uwagę na blankietowy charakter art. 86 u.k.s. (obecnie art. 92 u.k.s.). Wyrok zaś SN z 8.II.1974 r. V KR 42/74 (OSNKW 1974/6/115) zwraca uwagę na to, że „dla bytu przestępstwa określonego w art. 86 § 1 u.k.s. nie jest konieczne ścisłe ustalenie kwoty podatku, byle tylko podatek narażony na uszczuplenie przekraczał 50 tys. zł”. Na marginesie należy tu dodać, że obecny art. 92 § 2 u.k.s. wprowadza próg wielkości 250 tys. zł podatku narażonego na uszczuplenie.

Rodzi się również pytanie, czy konieczne jest ścisłe ustalenie kwoty podatku uszczuplonego. W świetle stanowiska judykatury należy stwierdzić, że dla bytu tego przestępstwa podatkowego nie jest konieczne ścisłe ustalenie kwoty podatku, byle tylko podatek narażony na uszczuplenie przekraczał kwotę 250 tys. zł.

W judykaturze SN pojawił się swego czasu problem, czy działalność sprzeczna z prawem może być przedmiotem opodatkowania. Sąd Najwyższy pierwotnie udzielił w tym względzie twierdzącej odpowiedzi. Mianowicie w cyt. wyżej uchwale z 24.I.1973 r. VI KZP 54/72 (OSN Prok. Gen. 1973/3/39) wyraził pogląd, że „odpłatne wytworzenie biżuterii ze złota i platyny przez osobę nie mającą na to wymaganego zezwolenia, jak również wprowadzenie bez zezwolenia takich wyrobów do obrotu polega opodatkowaniu”. Podobne stanowisko zajął SN we wcześniejszej swej uchwale z 8.I.1966 r. VI KZP 55/69 (OSNKW 1966 nr 3, poz. 42), w której przyjęto, że „przestępny w pewnych warunkach charakter konkretnej czynności nie uchyla obowiązku podatkowego, jeżeli czynność ta, sama w sobie, może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy; czynnością taką jest kupno-sprzedaż jako instytucja prawa cywilnego”.

W późniejszym jednak czasie przyjęto, że przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna. Konstatacja ta wymaga wszelako uściślenia dla wyjaśnienia kwestii wątpliwych ujawnionych wcześniej w judykaturze. Uchwała SN z 19.VII.1973 r. VI. KZP 13/73 (OSNKW 1973/9/104) przyjmuje, że podatkowi nie podlegają takie „czynności, które nie mogą być przed-

¹⁵ Z. Siwik: Przegląd orzecznictwa SN z zakresu prawa karnego skarbowego (za lata 1972—1974), NP 1979, nr 4, s. 85—103; tegoż: Przegląd orzecznictwa SN z zakresu prawa karnego skarbowego (za lata 1975—1977), NP 1980, nr 1, s. 118—138.

miotem prawnie skutecznej umowy (np. paserstwo, nierząd)", natomiast „odpłatne wytworzenie biżuterii ze złota i platyny przez osobę nie mającą na to wymaganego zezwolenia, jak również wprowadzenie bez zezwolenia takich wyrobów do obrotu podlega opodatkowaniu". Kontynuacją tego poglądu jest stanowisko wyrażone przez SN w orzeczeniu z 12.III.1976 r. VI KZP 47/75 (OSNKW 1976/4-5/56), w którym stwierdza się, że „odpowiedzialność karna sprawcy przestępstwa określonego w art. 224 k.k. następuje niezależnie od odpowiedzialności wynikającej z przepisów ustawy karnej skarbowej, a w szczególności z art. 86 u.k.s. za niezgłoszenie tego rodzaju transakcji do opodatkowania". Podobnie zresztą wypowiedziano się w wyroku z 17.XII.1976 r. VI KRN 401/76 (OSN Prok. Gen. 1977/11/108):

Orzecznictwo SN ustaliło pogląd, który można uznać za jednolity. Trafne jest generalne przyjęcie, że działalność sprzeczna z prawem nie może być przedmiotem opodatkowania. Konsekwencją takiego poglądu jest również uznanie, że w takiej sytuacji uchylania się od opodatkowania nie można wiązać z sankcjami karnymi skarbowymi.

Powstaje jeszcze pytanie co do zakresu obowiązku podatkowego. Przepisy rozdziału 3 u.k.s., odnoszące się do podatkowych czynów karalnych popełnionych w sektorze nie uspołecznionym, obejmują przede wszystkim podatki, niemniej jednak u.k.s. wymaga szerszego ich rozumienia. Mianowicie przepis art. 111 § 1 u.k.s. stanowi, że przepisy dotyczące podatków stosuje się odpowiednio do zaliczek i przedpłat na podatek. Podatkiem przy tym jest zobowiązanie podatkowe wynikające z obowiązku podatkowego i sprowadzające się do obowiązku uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego (art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z 15.XII.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych — Dz. U. Nr 27, poz. 111). W tym względzie wypada zauważyć, że obowiązek ten uległ zawężeniu w stosunku do poprzedniej regulacji, gdyż dawniejszy art. 103 § 1 u.k.s. nakazywał uwzględniać również ryczałty i należności na karty podatkowe, jak również składki na cele emerytalne.

VII. Wyżej już sygnalizowano, że drugą postacią uchylania się od opodatkowania i niebrania udziału w postępowaniu podatkowym jest skrywanie własnej działalności podlegającej opodatkowaniu za osobę podstawioną (tzw. firmowanie). Tego rodzaju zatajenie źródeł przychodu wiąże się zazwyczaj z dążeniem do uniknięcia opodatkowania (w sensie unikania kumulacji dochodów) albo unikania innych konsekwencji uzyskiwania przychodów (np. utrata czy zawieszenie prawa do renty). Odpowiedzialności karnej z art. 93 u.k.s. podlegają również osoba podstawiona, która umożliwia zatajenie prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu. Czyn karalny z art. 93 u.k.s. z natury rzeczy zakłada umyślność działania.

W odróżnieniu od czynu z art. 92 u.k.s., nie jest konieczne dla bytu przestępstwa z art. 93 u.k.s. stwierdzenie narażenia na

uszczerplenie podatku; wystarcza niewątpliwość zatajenia prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu.

Kwalifikowana odmiana tego przestępstwa podatkowego (art. 93 § 3) występuje w razie przekroczenia kwoty wielkości 250 tys. zł uszczuplonego podatku lub uniemożliwienia ściągnięcia uszczuplonej należności bez względu na jej wysokość. Alternatywność sformułowania znamion tego przestępstwa oznacza, że wystarczające jest powstanie jednego z nich.

W kwestii krzyżowania się zakresów czynów karalnych z art. 93 u.k.s. i art. 113 u.k.s. należy zauważyć, że sprawcą przestępstwa z art. 93 może być również osoba pełniąca funkcje w instytucji państwowej lub społecznej. Chodzi o tego rodzaju sytuację, gdy jednostka gospodarki uspołecznionej firmuje działalność prowadzoną przez osobę fizyczną, która zbywa swoje produkty przez firmę tej jednostki i korzysta w ten sposób z ulg podatkowych.

VIII. Osobną grupę czynów karalnych z omawianego zakresu stanowią przestępstwa i wykroczenia, polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczerplenie podatku przez naruszenie przepisów podatkowych ze względu na niezgłoszenie podatkowe albo podanie nieprawdziwych danych podatkowych (art. 94 u.k.s.) lub ze względu na nierzetelne prowadzenie odpowiednich ksiąg (art. 95) lub po prostu inne naruszenie przepisów podatkowych (art. 99 u.k.s.).

W kwestii rozgraniczenia zakresów art. 92 u.k.s. i art. 94 u.k.s. należy stwierdzić, że ten pierwszy przepis ma zastosowanie do osób, które uczestniczą w postępowaniu podatkowym. Odpowiedzialność określoną w art. 94 u.k.s. ponosi osoba, która podaje dane niezgodne z rzeczywistością lub zataja dane mogące mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego i w ten sposób naraża Skarb Państwa na uszczerplenie podatku. Istotne dla bytu tego czynu karalnego jest narażenie Skarbu Państwa na uszczerplenie podatku z powodu niezgłoszenia podatkowego lub fałszywych zeznań podatkowych. Niezgłoszenie to lub fałszywe zeznanie podatkowe zawsze stanowi narażenie Skarbu Państwa na uszczerplenie podatku. To narażenie Skarbu Państwa na uszczerplenie podatku jest istotnym znamieniem czynu karalnego. Jeżeli bowiem ten element nie zachodzi, to zachowanie osoby zobowiązanej ocenia się w ramach art. 110 § 1 u.k.s.

Kwalifikowaną postać przestępstwa określa art. 94 § 2 u.k.s., a znamieniem kwalifikującym jest nierzetelność prowadzenia odpowiednich ksiąg. Jest to drugie (poza art. 93 § 3) przestępstwo podatkowe o kwalifikowanej postaci.

Narażenie Skarbu Państwa na uszczerplenie podatku przez nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, handlowych lub podatkowych, a także innych urzędzeń księgowych (art. 111 § 2) jest czynem karalnym z art. 95 u.k.s., jeżeli tylko nie jest objęte zakresem znamion określonych w art. 94 u.k.s. Nierzetelność prowadzenia wspomnianych ksiąg wiąże się zazwyczaj z niezgodnością ze stanem rzeczywistym. Sama zaś nierzetelność zapisów

dotyczących produkcji, przerobu, zużycia czy przechowywania wyczerpuje znamiona czynu karalnego z art. 103 u.k.s. Wykorzystanie natomiast nierzetelnych zapisów księgowych w postępowaniu podatkowym — zwłaszcza jeżeli wiąże się to z narażeniem Skarbu Państwa na uszczuplenie — wyczerpuje znamiona czynu karalnego z art. 94 u.k.s. Jeżeli zaś nierzetelne dane nie zostały wykorzystane w postępowaniu podatkowym, to czyn należy kwalifikować z art. 99 u.k.s.

Wspomniany art. 99 u.k.s. obejmuje wszystkie nie objęte zakresami art. 92—98 u.k.s. naruszenia przepisów podatkowych, które prowadzą do narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku. Odnosi się to do wypadku nierzetelnie prowadzonej ewidencji sprzedaży przez podatników opłacających podatki w formie zryczałtowanej i nie zobowiązanych do prowadzenia ksiąg.

Wyjaśnienia wymaga kwestia niezgłoszenia podatkowego w rozumieniu art. 94 u.k.s. Odpowiedź trzeba tu wiązać przede wszystkim z art. 5 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, który stanowi, że wprawdzie zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, jednakże — w określonych warunkach — zobowiązanie to powstaje z chwilą nastąpienia okoliczności, z którymi prawo łączy powstanie tego zobowiązania.

Wypada wreszcie zaznaczyć, że istotą omawianych czynów karalnych jest narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku, natomiast skutek działania w postaci nastąpienia faktycznego uszczuplenia podatku nie wchodzi w zestaw ustawowych znamion czynu karalnego.

XI. Obszerną grupę przestępstw i wykroczeń podatkowych stanowią różnego rodzaju przejawy utrudniania prawidłowego biegu postępowania podatkowego (art. 100—106, 93 § 2 i 110 § 1 u.k.s.). Wymienione przepisy zapewniają prawidłowość stosowania ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz prawidłowość stosowania innych przepisów, które dotyczą przebiegu postępowania podatkowego oraz odpowiednich czynności kontrolnych. Chodzi o czyny karalne, które nie powodują bezpośrednio uszczuplenia ani narażenia na uszczuplenie dochodów podatkowych. Istotne wszelako dla tej grupy czynów karalnych jest to, że określone zachowanie sprawcy w pewnych sytuacjach może się stać pośrednią przyczyną uszczuplenia potencjalnego. Specyfiką tych karalnych czynów jest po prostu utrudnianie postępowania podatkowego, m.in. przez zaniechanie dokonania wymaganych czynności dokumentacyjnych albo przez utrudnianie dokonywania czynności kontrolnych.

Przepisy prawa podatkowego nakładają określone obowiązki na podatników w związku z tokiem postępowania podatkowego, a zwłaszcza: obowiązek prawidłowego i rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, handlowych, podatkowych oraz innych urzędów księgowych (art. 111 § 2); obowiązek okazania ksiąg organowi podatkowemu, który ma urealnić czynności kontrolne

działalności zarobkowej i doprowadzić do prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania; obowiązek rzetelnego wystawiania rachunków i przechowywania ich kopii; obowiązek nadsyłania organowi podatkowemu informacji; obowiązek poddania się kontroli.

Naruszenie obowiązku prawidłowego i rzetelnego prowadzenia ksiąg jest przestępstwem z art. 100 u.k.s.

Z art. 111 u.k.s. wynika, że przez księgi należy rozumieć księgi rachunkowe, handlowe lub podatkowe, a także inne urządzenia księgowo prowadzone przy tych księgach, takie jak księgi ewidencji sprzedaży i kontrola ilościowa. W księgach takich dokonywane są zapisy obrazujące działalność gospodarczą podatnika, np. zakupy surowców lub koszty. Stwarza to możliwość ustalenia danych potrzebnych do wymiaru podatku. Księgi podatkowe mają znaczenie dla wymiaru podatku, księgi handlowe zaś mają znaczenie szersze, bo obrazują całokształt działalności podatnika.

Organy podatkowe są wyposażone w uprawnienia kontrolne w celu ustalenia zobowiązań podatkowych. Zakres tych uprawnień kontrolnych określa ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Podatnik jest obowiązany umożliwić pracownikowi organu dokonanie czynności kontrolnych, a w szczególności okazać posiadane akta, księgi i inne dokumenty wiążące się z prowadzoną działalnością. Przystępstwo z art. 100 u.k.s. ma charakter przestępstwa trwałego. Stan karalny ustaje z chwilą skazania za dokonanie tego czynu albo przez założenie i prowadzenie właściwych ksiąg lub przez ustanie obowiązku ich prowadzenia. Zwrócono na to uwagę w uchwale składu siedmiu sędziów SN z 7.X.1966 r. VI KZP 24/66 (OSNKW 1966/12/126).

Należy odróżnić nierzetelność prowadzenia ksiąg w ramach znamion przestępstwa z art. 94 § 2 u.k.s. oraz w ramach nieprowadzenia tych ksiąg (art. 100 u.k.s.) albo w aspekcie odmowy ich okazania organowi podatkowemu lub niszczenie tych ksiąg (art. 101 u.k.s.). Wskazane przejawy naruszania przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych odzwierciedlają swego rodzaju gradację negatywnego zachowania podatnika. Penalizacji podlega również nierzetelność prowadzenia tych ksiąg lub zaniechanie dokumentowania obligatoryjnych zapisów (art. 103 u.k.s.), a także różnego rodzaju inne przejawy wadliwego prowadzenia tych ksiąg.

Naruszenie obowiązku rzetelnego wystawiania rachunków i przechowywania ich kopii jest penalizowane. Niewystawienie rachunku za wykonanie świadczenia, odmowa wydania takiego rachunku odbiorcy czy nieprzechowywanie kopii wystawionych rachunków albo też wystawienie fałszywego rachunku za świadczenia rzeczy lub usług czy jego ukrywanie — stanowią czyny karalne z art. 102 u.k.s.

Jeszcze inną grupę czynów karalnych stanowi naruszenia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych co do obowiązku prowadzenia rzetelnej dokumentacji zapisów i ewidencji mającej znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania. Nieudokumen-

towanie w księgach zapisów dotyczących produkcji, przerobu, zużycia, przechowywania lub zakupu (skupu) rzeczy lub świadczenia usług, nieprowadzenie ewidencji dowodów zakupu, nierzetelne prowadzenie tej ewidencji zakupów — stanowią czyny karalne z art. 103 u.k.s.

Wykładnia przepisów art. 100—106 u.k.s. natrafia na pewne trudności, zwłaszcza ze względu na konieczność rozgraniczenia poszczególnych stanów faktycznych.

Obowiązek wystawienia i wydania rachunku wynika z art. 37 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Obowiązek ten istnieje tylko w razie zgłoszenia stosownego żądania przez nabywcę towaru lub odbiorcę usługi. Przepis art. 102 u.k.s. penalizuje odmowę stosownemu żądaniu, a nie samo niewystawienie rachunku.

Obowiązek prowadzenia ewidencji dowodów zakupu wprowadzony został względem tych podatników, którzy nie są zobowiązani do prowadzenia odpowiednich ksiąg. Obowiązek dokumentowania został wprowadzony w celu umożliwienia organowi podatkowemu ustalenia podstawy opodatkowania. Ewidencja zakupów prowadzonych przez podatnika, który nie jest zobowiązany do prowadzenia ksiąg, nie może być utożsamiana z prowadzeniem księgi (art. 111 § 2). Nierzetelność prowadzenia ewidencji zakupów jest penalizowana na podstawie art. 103 u.k.s., natomiast nierzetelność prowadzenia ksiąg wymaga oceny prawnej w ramach art. 94 czy 95 u.k.s. Sama zaś wadliwość prowadzenia księgi jest wykroczeniem z art. 104 u.k.s. Nie jest to bez związku z faktem, że księgi prowadzone przez podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym (art. 169 § 1 k.p.a.). Naruszenie obowiązku rzetelnego prowadzenia ksiąg, jeśli wiąże się z uszczupleniem podatku, wyczerpuje znamiona z art. 94 § 2 i art. 95. Wykroczenia z art. 104 u.k.s. zasadza się na porządkowym i raczej formalnym naruszeniu przepisów przewidujących prowadzenie ksiąg. Nie może ono polegać na braku dokumentowania zapisów dotyczących zakupu (art. 103) lub na braku urządzeń księgowych, o których mowa w art. 100 u.k.s. Obowiązek nadestania informacji podatkowej może wynikać bezpośrednio z obowiązujących przepisów lub może też być ustalony na mocy wyraźnego żądania uprawnionego organu finansowego.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych wprowadza obowiązek przesłania organom podatkowym informacji podatkowej (art. 34—36), którego naruszenie jest penalizowane w art. 105 u.k.s. zarówno przez zaniechanie jego realizacji, jak i przez zrealizowanie wprawdzie tego obowiązku, ale opartego na przekazaniu informacji zawierającej dane niezgodne z rzeczywistością.

Penalizacja obejmuje również utrudnianie czynności kontrolnych dotyczących ustalenia zobowiązania podatkowego (art. 106 u.k.s.). Utrudnianie to polega na uniemożliwianiu dokonania stosownych czynności kontrolnych, a w szczególności oglądaniu do ksiąg, lustracji lub sporządzania odpisów czy wyciągów. Jeżeli utrudnianie nosi charakter użycia przemocy, groźby albo

jeśli sprawca dopuszcza się czynnej napaści na pracownika organu podatkowego, to odpowiedzialność kształtuje się nie tylko na podstawie przepisu art. 106 u.k.s., ale — stosownie do dyspozycji art. 6 u.k.s. — również na podstawie przepisu kodeksu karnego.

Wykroczeniem z art. 110 § 1 u.k.s. jest każde inne takie naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, które nie powoduje uszczuplenia podatku czy narażenia na uszczuplenie oraz nie wyczerpuje znamion czynów karalnych określonych w art. 92—109 u.k.s. Sprawcą tego wykroczenia może być podatnik, płatnik, inkasent albo osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty skarbowej lub innego zobowiązania podatkowego.

X. Osobną grupę rodzajową stanowi naruszenie przepisów podatkowych w stosunkach pomiędzy j.g.u. a osobami fizycznymi i osobami prawnymi (nie będącymi j.g.u.). Obejmuje ona czyny karalne określone w art. 96—99 i art. 110 § 1 u.k.s. Przepisy te stanowią karnoprawną ochronę dochodów budżetowych państwa.

Podmiotem czynu karnego z art. 96 u.k.s. jest płatnik. Przepis art. 3 ust. 4 ustawy z 19.XII.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111) stanowi, że płatnikiem jest osoba obowiązana do obliczenia i pobrania od płatnika podatku oraz do wpłacenia go na właściwy rachunek. Wskazany przepis koresponduje z art. 16 cyt. ustawy, wprowadzającym obowiązek wyznaczenia osoby do której obowiązków należy obliczanie i pobranie podatków oraz terminowe ich wpłacanie na właściwy rachunek. Odpowiedzialność płatnika ocenia się w ramach art. 14 ust. 2 cytowanej ustawy.

Zaniechanie pobrania podatku albo pobranie go w kwocie niższej od należnej stanowi o czynie karalnym z art. 96 u.k.s., gdy sprawcą tego czynu jest płatnik dopuszczający do uszczuplenia podatku należnego w związku z dokonywaniem przez osoby fizyczne lub jednostki gospodarki nie uspołecznionej dostaw, robót lub usług. Natomiast czynem karalnym z art. 97 u.k.s. jest również zaniechanie pobrania podatku albo pobranie go w kwocie niższej od należnej, ale odnosi się to do innych zobowiązań podatkowych, sprawcą zaś może być oprócz płatnika także inkasent, którym jest osoba obowiązana do pobrania podatku i do wpłacenia go na właściwy rachunek (art. 3 ust. 5 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Istota czynu karnego z art. 97 jest więc taka sama jak czynu określonego w art. 96 u.k.s., z rozróżnieniem, że wyższe zagrożenie karne określone w tym ostatnim przepisie jest następstwem uznania, iż większe uszczuplenia podatkowe zachodzą w zakresie robót, dostaw i usług świadczonych na rzecz j.g.u.

Płatnik lub inkasent może być również podmiotem czynu karnego określonego w art. 98 u.k.s., który penalizuje niewpłacenie przez te osoby kwot pobranych od podatnika z tytułu zobowiązania podatkowego. Niewpłacenie pobranej kwoty jest czynem z art. 98 u.k.s., gdy jego sprawcą jest inkasent zobowiązany tylko do pobrania podatku. Jeżeli zaś inkasent ten jest zobowiązany

również do obliczania pobieranego podatku, wtedy ma zastosowanie przepis art. 97 u.k.s.

Trzeba tu zwrócić uwagę na to, że art. 98 u.k.s. penalizuje przywłaszczenie przez płatnika czy inkasenta kwoty pobranego podatku. Natomiast przepisy art. 96 i 97 u.k.s. penalizują zaniechanie ciążącego na nich obowiązku, a więc niepobranie podatku lub pobranie niższej kwoty należnego podatku. Zagrożenie karne przewidziane w art. 98 u.k.s. jest zatem wyższe. W kwestii zbiegu przepisów art. 96, 97 i 98 u.k.s. należy przyjąć rozwiązanie ustalone w art. 5 u.k.s. Natomiast przywłaszczenie przez płatnika lub inkasenta pobranego podatku rodzi odpowiedzialność karną również z art. 200 k.k., zbieg zaś odpowiednich przepisów rozstrzyga się według dyrektyw art. 6 u.k.s. Zwrócić wypada w tym miejscu uwagę na stosunkowo wysokie zagrożenie karą przewidziane za przestępstwo z art. 98 § 1 u.k.s. Na gruncie wykładni art. 98 § 1 u.k.s. wymaga stwierdzenia, że przepis ten przewiduje jedyny wypadek obligatoryjnej kary pozbawienia wolności do lat 2 i grzywny za przestępstwo podatkowe.

Inne naruszenie obowiązków i powinności określonych w przepisach, które nie powoduje narażenia na uszczuplenie lub uszczuplenie podatków i nie jest czynem karalnym określonym w art. 92—103 u.k.s., ocenia się w ramach odpowiedzialności za wykroczenia określone w art. 110 § 1 u.k.s.

XI. Odrębnie trzeba potraktować również czyny karalne związane z opłatą skarbową (art. 107—109 u.k.s.). Opłatę tę pobiera się na podstawie przepisów ustawy z 19.XII.1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226), zwłaszcza w postępowaniu administracyjnym w sprawach indywidualnych, od czynności cywilnoprawnych i od niektórych rzemiosł zamiast podatku. Stawki opłaty skarbowej pobiera się na zasadach określonych w rozporządzeniu RM z 16.VI.1983 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 34, poz. 161). Opłatę tę uiszcza się znaczkami opłaty skarbowej lub gotówką w kasie albo na rachunek bankowy urzędu kasowego.

Przepis art. 107 u.k.s. penalizuje uchylanie się od uiszczenia należnej opłaty skarbowej, a więc odpowiednie jej uszczuplenie. Przepis art. 107 u.k.s. nie wskazuje dolnej granicy kary grzywny, dlatego należy stwierdzić, że wysokość tej kary jest zależna od rozmiarów i charakteru czynu karalnego, ale nie może być niższa od 5 tys. zł (art. 10 u.k.s.).

Uszczuplenie opłaty skarbowej może polegać nie tylko na uchylaniu się od jej uiszczenia w należnej wysokości (art. 107), ale również na używaniu skasowanego znaczka tej opłaty (art. 108 § 1) albo puszczaniu w obieg skasowanego znaczka czy jego nabywaniu albo przechowywaniu w tym celu (art. 108 § 2); bez znaczenia jest tu sposób usunięcia poprzednich oznak kasowania.

W kontekście znamion przestępstwa z art. 109 u.k.s. istotny jest obowiązek prowadzenia rejestru opłaty skarbowej lub innego urządzenia ewidencjonującego zobowiązania podatkowe. Naru-

szenie tego obowiązku jest penalizowane w ramach wyznaczonych przez art. 109 u.k.s.

Czyn karalny z art. 109 nie dotyczy osób pełniących funkcje w instytucjach państwowych i społecznych, mimo że mogą oni być płatnikami opłaty skarbowej. Nie pozwala na to dyspozycja art. 112 u.k.s. W omawianym wypadku należy dokonać oceny prawnej z art. 115 § 1 k.k. Zaznaczyć wypada, że pod rządami wcześniejszej regulacji prawnej opłaty skarbowe podlegały ochronie na równi z tzw. opłatami terenowymi, które pobierano na rzecz budżetu terenowego.

XII. Wreszcie trzeba jeszcze zwrócić uwagę na czyny karalne polegające na naruszeniu ustawy o zobowiązaniach podatkowych w zakresie tych zobowiązań co do jednostek gospodarki uspołecznionej i rozliczeń z budżetem Państwa (art. 113—115 u.k.s.). Wyodrębnienie tej grupy rodzajowej przestępstw i wykroczeń podatkowych jest uzasadnione nie tyle systematyką ustawową (rozdz. 4), co odmiennością zasad opodatkowania j.g.u. oraz odrębnością trybu postępowania w zakresie ustalenia i poboru zobowiązań podatkowych. Odrębności te są następstwem roli podatków obciążających j.g.u., a zwłaszcza ich znaczenia z punktu widzenia wpływów budżetowych. Ponadto j.g.u. autonomicznie same ustalają dla siebie zobowiązania podatkowe i pobierają je (zasada samoopodatkowania), organ podatkowy zaś ingeruje tylko w razie stwierdzenia nieprawidłowości.

Przepisy art. 113—115 u.k.s. penalizują określone zachowania odpowiedzialnych osób pełniących funkcje w instytucji państwowej lub społecznej. W odniesieniu do czynów popełnianych przez osoby fizyczne penalizacji podlega podatnik. Natomiast naruszenie przepisów podatkowych w j.g.u. obciąża osoby pełniące odpowiedzialne funkcje związane z realizacją obowiązków co do przestrzegania porządku podatkowego. Odnotować w tym miejscu należy, że jednostkami gospodarki uspołecznionej w rozumieniu przepisów prawa podatkowego są jednostki organizacyjne wymienione w ustawie z 26.II.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (Dz. U. Nr 8, poz. 44). Jednostki te są zobowiązane również do opłacenia różnych należności budżetowych (nie stanowiących podatku), na które zostały rozciągnięte przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Sposób rozumienia pojęcia instytucji państwowej lub społecznej został określony w art. 120 § 12 k.k., który to przepis został recypowany w art. 2 u.k.s. Z przepisów art. 113—116 u.k.s. wynika pośrednio, że chronią one również Skarb Państwa przez dyscyplinowanie rozliczeń j.g.u. z budżetem Państwa.

W kwestii dotyczącej sposobu rozumienia pojęcia narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie należności podatkowej lub innej należności budżetowej wypada się odwołać do ustaleń doktrynal-

nych.¹⁶ Przyjmuje się mianowicie, że chodzi o tego rodzaju wypadki, gdy: 1. sprawca — wbrew obowiązkowi — nie oblicza i nie zgłasza należności podlegającej wpłacie do budżetu. 2. sprawca dokonuje tego obliczenia i zgłoszenia w wysokości niższej od należnej, 3. sprawca zgłasza organowi niepełne lub nieprawdziwe dane mogące mieć wpływ na ustalenie tego zobowiązania lub jego wysokości, 4. sprawca, naruszając przepisy o rachunkowości j.g.u., stwarza niebezpieczeństwo zaniżenia rozliczeń z budżetem.

Przepisy art. 113—116 penalizują określone naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz przepisów o rachunkowości i kontroli w j.g.u., a także przepisów o rozliczeniach z budżetem tytułu otrzymanych dotacji. Powstaje wątpliwość co do podstawy prawnej odpowiedzialności za naruszenie ustawy budżetowej, albowiem wskazane przepisy tę kwestię prawną pomijają. Ustawa z dnia 3.XII.1984 r. — Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 56, poz. 283) określa m.in. zagadnienia naruszeń budżetowych i w przepisie art. 80 stanowi, że naruszenia dyscypliny budżetowej nie obejmują należności objętych ustawą o zobowiązaniach podatkowych. Odpowiedzialność zaś za naruszenie dyscypliny budżetowej jest niezależna od odpowiedzialności skarbowej. Zbiegające się naruszenie dyscypliny budżetowej i naruszenie przepisów podatkowych albo innych rodzących odpowiedzialność karną występuje jedynie w aspekcie niezgodnego z przeznaczeniem wykorzystania dotacji budżetowej (art. 113 lub 115 u.k.s.).

Dotacje budżetowe mogą być przyznawane z kredytów centralnego budżetu na finansowanie określonych elementów przedmiotowych. Rozliczenia z budżetem z tytułu otrzymanych dotacji zostały uregulowane w zarządzeniu Ministra Finansów z 28.V.1985 r. w sprawie zasad i trybu udzielania dotacji przedmiotowych (M.P. Nr 15, poz. 120). Wskazane przepisy nie wyczerpują całości problematyki; obowiązują również inne szczegółowe zarządzenia Ministra Finansów.

Wyłania się tu kwestia podmiotu czynów karalnych określonych w art. 113—115 u.k.s. Ustawa używa określenia ogólnego i odwołuje się do osoby pełniącej funkcję w instytucji państwowej lub społecznej. Określenia tego nie należy odczytywać przez łączenie z kierowniczą funkcją w instytucji państwowej lub społecznej. Wykładnia teleologiczna pozwala na przyjęcie, że chodzi o osobę pełniącą funkcję w zakresie jej upoważnienia do decydowania o działalności w sferze administracji czy zarządzania albo do wpływania na istotne rozstrzygnięcia w sferze gospodarki i finansów. Określenie ustawowe jest atoli o tyle niejednoznaczne, że pozwala na szeroką wykładnię. Niewątpliwie jest jednak, że w świetle przepisów ustawy z 26.II.1982 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. z 1986 r. Nr 8, poz. 44) za pra-

¹⁶ J. Kowalski (w pracy zbiorowej): Ustawa karna skarbową z komentarzem (pod red. M. Siewierskiego), op. cit., s. 230.

widłowe ustalenie stanu i wyniku finansowego przedsiębiorstwa oraz przestrzeganie zasad finansowych odpowiadają dyrektor i główny księgowy. Przyjąć wszelako trzeba, że przepisy art. 113—115 u.k.s. mają na względzie nie tylko te osoby. Chodzi również o inne osoby, które pełnią w instytucji funkcje związane ze stosowaniem przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz przepisów o postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych, a także przepisów o rachunkowości i kontroli j.g.u. oraz o rozliczeniach z budżetem z tytułu otrzymanych dotacji (art. 113 u.k.s.). Chodzi również o osoby, do których obowiązków należy rzetelne zgłoszenie danych podatkowych czy stawek dotacji budżetowych (art. 114 u.k.s.).

Znamieniem czynów karalnych określonych w art. 113—115 u.k.s. jest nie tylko naruszenie odpowiednich przepisów podatkowych oraz z zakresu rozliczeń z budżetem państwa, ale również występujące jednocześnie narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie zobowiązania podatkowego czy wypłatę nie naliczonych lub nadmiernych dotacji z budżetu Państwa. Narażeniem Skarbu Państwa na uszczuplenie jest każde zaniżenie należnych zobowiązań podatkowych, jak również wykorzystanie nienależnych ulg i zwolnień podatkowych. Jeżeli narażenie na uszczuplenie podatku wynika ze zgłoszenia właściwych danych niezgodnych z rzeczywistością, występuje wówczas przestępstwo zagrożone surowszą karą z art. 114 u.k.s.

W odniesieniu do kwestii przepisu art. 114 u.k.s. powstaje zagadnienie jego relacji do art. 113 u.k.s. i co do powodów eskalacji zagrożenia. Konfrontacja obu przepisów prowadzi do wniosku, że odnoszą się one do różnych stadiów postępowania podatkowego. Przepis art. 114 u.k.s. ma na uwadze etap ustalenia stawek podatkowych i wysokości dotacji przedmiotowych z budżetu. W wyniku nierzetelnej kalkulacji (zwłaszcza kosztów) następuje zaniżenie stawek podatkowych lub zawyżenie dotacji budżetowej. Podanie propozycji na podstawie nierzetelnych danych (zwłaszcza zawyżenie kosztów) może spowodować ustalenie wyższej kwoty dotacji, powodując w ten sposób pobranie nienależnych lub nadmiernych kwot z budżetu Państwa. Czyny karalne z art. 113 u.k.s. polegają na narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie zobowiązania podatkowego (należnego nie tylko od podatnika, jakim jest macierzysta j.g.u. sprawcy) albo na wypłatę nadmiernej lub nienależnej dotacji. W przestępstwie z art. 114 u.k.s. chodzi o większą szkodę, albowiem zaniżona stawka podatku lub zawyżona kwota dotacji mogą dotyczyć wielu jednostek gospodarki.

Konstrukcja art. 115 u.k.s. wskazuje na to, że określone czyny mają charakter subsydiarny. W gruncie rzeczy penalizowane są formalne naruszenia przepisów, jeżeli tego rodzaju naruszenia nie powodują narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie zobowiązań podatkowych lub na pobranie nadmiernej czy nienależnej dotacji. Chodzi tu o różnego rodzaju pogwałcenie przepisów o obowiązku sprawozdawczości finansowej, przepisów o szczególnym nadzorze

podatkowym, a także o obowiązku terminowego realizowania pobranych dotacji.

XIII. Opracowanie niniejsze ograniczono jedynie do przedstawienia zróżnicowania rodzajowego przestępstw i wykroczeń podatkowych. Osobnej analizy wymagają problemy ich struktury i dynamiki oraz związku z systemem podatkowym czy oceny konstrukcji normatywnej. Zauważyć wszelako wypada, że dotychczasowy system podatkowy jest złożony i skomplikowany, a nawet trudny do opanowania, nie mówiąc już o trudnych do przewidzenia skutkach oddziaływania na politykę gospodarczą. Nominalna stopa podatkowa jest relatywnie wysoka, a z drugiej strony istnieje mnogość różnych ulg. Konieczna tymczasem jest jednolitość i jednoznaczność podatkowej regulacji prawnej, a także rezygnacja z nadmiernego fiskalizmu podatków. Mimo wielu głosów krytycznych i rozlicznych prób naprawy nadal nie osiągnięto jednolitości obciążeń podatkowych — niezależnie od formy własności. Wiele przepisów podatkowych jest wprowadzonych nie publikowanymi zarządzeniami resortowymi, co podważa potrzebę zachowania jednoznaczności systemu podatkowego i jego stabilności.

Praktyka dotychczasowej działalności NSA wykazuje stały wzrost skarg podatkowych, które ujawniają zły stan prawa podatkowego oraz liczne mankamenty orzecznictwa w sprawach z tego zakresu. Orzecznictwo urzędów skarbowych i izb skarbowych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe wymaga odrębnej analizy, zwłaszcza dlatego, że konstytucyjna zasada sądowej jurysdykcji w sprawach o wszystkie przestępstwa doznaje wyłomu w sprawach z zakresu przestępstw skarbowych.¹⁷

¹⁷ F. Prusak: Rozgraniczenie jurysdykcji sądowej i orzecznictwa finansowych organów w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, „Zesz. Nauk. U. Wr.” 1988.

PYTANIA I ODPOWIEDZI PRAWNE

PYTANIE:

Adwokat X skierował do Redakcji „Palestry” pytanie dotyczące wykładni § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 sierpnia 1987 r. (Dz. U. Nr 26, poz. 144) w sprawie osiągnięcia wynagrodzenia lub innych dochodów przez osoby uprawnione do pobierania emerytury lub renty. W szczególności chodzi o wyjaśnienie uprawnień adwokata-członka zespołu, który ukończył 65 lat i uzyskał uprawnienia emerytalne, w razie kontynuowania dalszej pracy w zespole adwokackim aż do ukończenia lat 70. Czy w takiej sytuacji adwokat może pracować w zespole w pełnym, czy też tylko w ograniczonym wymiarze czasu pracy?