

Maciej Nawacki

Granice karalności odmowy współpracy z organem podatkowym

Studia Prawnoustrojowe nr 6, 93-106

2006

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.

Maciej Nawacki
Olsztyn

Granice karalności odmowy współpracy z organem podatkowym

Zabezpieczenie interesów i praw majątkowych zarówno państwa, jak i samorządu terytorialnego, ochrona określonego porządku obrotu należą do podstawowych zadań prawa karnego skarbowego¹. Zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa, państwowych funduszy celowych i samorządu terytorialnego jest zależne od sprawności i szybkości działania organów podatkowych². Do głównych zadań postawionych przed Kodeksem karnym skarbowym (k.k.s.)³ należy również ochrona efektywności podejmowanych czynności służbowych przez organy podatkowe i kontroli skarbowej.

Korelatem uprawnień organów prowadzących kontrolę skarbową, podatkową oraz dokonujących czynności sprawdzających jest szereg powinności osób biorących udział w tych postępowaniach⁴. Niewywiązanie się przez biorących udział w postępowaniach z nałożonych na nich obowiązków, godzenie w sprawność i skuteczność czynności sprawdzających kontroli skarbowej i podatkowej może wyczerpywać znamiona przestępstwa określonego w art. 83 § 1 k.k.s., tj. przestępstwa utrudniania i udaremniania kontroli⁵. Bezpośrednim przedmiotem ochrony w wymienionym przepisie jest czynność służbowa organu⁶, ściślej – założony cel czynności i sprawność jej przeprowadzenia. Kryterium za-

¹ Por. *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy, komentarz*, pod. red. A. Leciaka, Warszawa 2000, s. 9.

² Zasadę szybkości działania statuje m.in. art. 125 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 13 listopada 1997, nr 137, poz. 926 ze zm.).

³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 15 października 1999 r., nr 83, poz. 930 ze zm.). Praca uwzględnia zmiany stanowiące ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 16 września 2005 r., nr 178, poz. 1749), ujęcie aktualnej treści art. 83 k.k.s., uzupełnionej o nowe podlegające ochronie postępowanie, tj. czynności kontrolne w ramach szczególnego nadzoru podatkowego w § 1 art. 83 k.k.s. w nowym brzmieniu i wprowadzenie w § 2 wypadku mniejszej wagi jako wykroczenia skarbowego.

⁴ Powinności te stanowią zatem realizację konstytucyjnego obowiązku przestrzegania prawa przez obywatela – art. 83 Konstytucji, jak i obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych – art. 84 Konstytucji (Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483).

⁵ Może również stanowić określone w art. 83 § 2 k.k.s. wykroczenie skarbowe.

⁶ Por. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 300.

grożenia realizacji założonej czynności służbowej będzie zatem stanowiło podstawę oceny, czy dane zachowanie uczestnika kontroli skarbowej, podatkowej czy też czynności sprawdzających wyczerpuje już znamiona utrudniania, udaremniania czynności.

Rozróżnienie między zachowaniami indyferentnymi z punktu widzenia prawa karnego skarbowego, niewątpliwie zaś stanowiącymi przeszkodę w realizacji założonego celu kontroli skarbowej, podatkowej, czynności kontrolnych w ramach szczególnego nadzoru podatkowego albo czynności sprawdzających, a zachowaniami już penalizowanymi, wyczerpującymi znamiona przestępstwa określonego w art. 83 § 1 k.k.s., rodzi trudności. Wyrazem tych trudności są rozbieżności w orzecznictwie⁷. Jest to o tyle zrozumiałe, iż wymieniony przepis jedynie przykładowo wskazuje czynności wykonawcze – zachowania mieszczące się w pojęciach utrudniania i udaremniania kontroli.

Nowa regulacja prawa karnego skarbowego charakteryzuje się też większą syntetycznością w porównaniu do Ustawy karnej skarbowej (u.k.s.)⁸. Założeniem twórców Kodeksu karnego skarbowego było bowiem szersze stosowanie dyspozycji karnych skarbowych sformułowanych bardziej optymalnie, tj. dyspozycji typu syntetycznego, zamiast zawilych dyspozycji kazuistycznych, zwłaszcza przez ograniczenie zbyt uproszczonych i niesamodzielnych dyspozycji blankietowych⁹. Dokonanie skreśleń przepisów nie zawsze oznacza zmianę zakresu kryminalizacji czy stopnia penalizacji, dochodzi bowiem do komasacji bliskich stanów faktycznych¹⁰. Art. 83 § 1 k.k.s. stanowi syntezę dyspozycji zawartych w art. 101 u.k.s., który penalizował odmowę okazania ksiąg uprawnionemu organowi, zniszczenie ksiąg, i art. 106 u.k.s., który określał znamiona przestępstwa utrudniania kontroli. Odejście od dyspozycji kazuistycznych, przy jednoczesnym objęciu depenalizacją czynów nieaktualnych w świetle obowiązującego prawa finansowego, czynów nadających się do zwalczania innymi środkami niż represja karna, skutkuje jednakże pytaniem o aktualny zakres kryminalizacji¹¹.

Na tle art. 83 § 1 k.k.s. pytanie to jest szczególnie wyraźne w odniesieniu do zachowania uczestnika kontroli, polegającego na niestawiennictwie na wezwanie uprawnionego organu. O ile sytuację jednokrotnego nieusprawiedliwionego niestawiennictwa rozstrzygnął sam ustawodawca, nie zawierając

⁷ Patrz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 czerwca 2002 r. w sprawie o sygn. V KKN 454/00, „Orzecznictwo Sądów w sprawach Gospodarczych” 2004, nr 5, poz. 67, s. 26; „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 1 (dodatek), poz. 11.

⁸ Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn. Dz. U. z 1984 r., nr 22, poz. 103 ze zm.) uchylona z dniem 17 października 1999 r.

⁹ Por. *Projekt Kodeksu karnego skarbowego. Uzasadnienie*. Druk Sejmowy nr 1146, Warszawa 17 maja 1999, s. 68–69.

¹⁰ Por. *ibidem*, s. 75.

¹¹ Tak w *ibidem*, s. 67.

w Kodeksie karnym skarbowym odpowiednika wykroczeń skarbowych określonych w art. 110 § 2 u.k.s. i art. 115 § 2 u.k.s., co wskazuje na depenalizację tego zachowania jako wykroczenia skarbowego¹², to kontrowersje nadal budzi sytuacja wielokrotnego, uporczywego niestawiennictwa (bojkotu), która może nawet udaremnić kontrolę¹³.

Poprzestanie na wykładni językowej wskazanego przepisu może skutkować znacznym rozszerzeniem zakresu penalizacji zachowań podatników, szerzej – uczestników postępowań kontrolnych, czynności sprawdzających, co nie było intencją ustawodawcy reformującego prawo karne skarbowe. Pozostawienie rozróżnienia, czy dane zachowanie wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w art. 83 § 1 k.k.s., organowi prowadzącemu postępowanie, bezpośrednio zaangażowanemu w spór, nieuchronnie skutkuje relatywizacją i subiektywizacją tej oceny, jak również rozbieżnościami w wykładni przepisu w skali kraju. Przyjmując zatem za punkt wyjścia rozważań określenie semantycznych desygnatów znamion utrudniania i udaremniania, konieczne jest ściśle ustalenie kryteriów oceny zachowań składających się na te pojęcia, kryteriów pozwalających na racjonalizację polityki karania. Jest to szczególnie istotne przy powszechności postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i kontroli skarbowej, jak również przy zaistnieniu możliwości pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności w drodze postępowania mandatowego w wyniku ostatniej nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego. Przedmiotowa praca przedstawia kryteria oceny, czy dane zachowanie wyczerpuje znamiona utrudniania bądź udaremniania kontroli, tj. kryterium realnego zagrożenia bezpośredniego przedmiotu ochrony i pomocniczo kryterium, które dla potrzeb tej pracy można określić mianem kryterium wystarczającego środka ochrony – możliwości zwalczania zachowania innymi środkami sankcjonująco-dyscyplinującymi¹⁴.

¹² Wprowadzany ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw § 2 nie stanowi przywrócenia karalności jednokrotnego nieusprawiedliwionego niestawiennictwa jako wykroczenia skarbowego. W uzasadnieniu do projektu przytoczonej ustawy wskazano bowiem, iż wyłącznie względy natury pragmatycznej, możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy czynu zabronionego stypizowanego w art. 83 k.k.s. w postępowaniu mandatowym, jako najbardziej uproszczonym, były podstawą wprowadzenia do Kodeksu wypadku mniejszej wagi czynu zabronionego utrudniania lub udaremniania kontroli. Tak *Projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw wraz z projektami podstawowych aktów prawnych. Uzasadnienie*. Druk Sejmowy nr 2375, Warszawa 16 grudnia 2003, s. 119.

¹³ W sytuacji zaistnienia bojkotu czynności służbowych organu, w tym wielokrotnego niestawiennictwa, nader często wnoszone są przez finansowe organy dochodzenia akty oskarżenia bądź wnioski o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się karze.

¹⁴ Zawarta w pracy analiza może być również pomocna dla wykładni innych przepisów prawa karnego skarbowego, jak też pozakodeksowych materialnych przepisów karnych. Tożsamymi znamionami czasownikowymi, jak w art. 83 k.k.s., posłużył się ustawodawca w pozakodeksowych przepisach karnych określających przestępstwa udaremnienia lub utrudnienia określonych postępowań administracyjnych – w art. 54 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. o Instytucji Pamięci

W porównaniu z zawartą w art. 106 u.k.s. dyspozycją karną bardziej wyczerpująco określono w art. 83 § 1 k.k.s. zespół znamion, dodano zwrot „udaremnia”¹⁵. Semantycznymi desygnatami określonego w art. 83 § 1 k.k.s. znamienia utrudniania według *Słownika języka polskiego* są „stanowienie lub stwarzanie przeszkody, czynienie czegoś trudnym, trudniejszym, przeszkadzanie, komplikowanie”¹⁶. Udaremnienie zaś, to „sprawienie, że coś nie zostaje zrealizowane, uniemożliwienie, zniweczenie”¹⁷. Analizując zakresy tych pojęć od strony działań i zaniechań podejmowanych przez uczestnika postępowań kontrolnych lub czynności sprawdzających, należy zauważyć, iż tożsame zachowania, zależnie od sytuacji przedmiotu czynności wykonawczej, mogą wyczerpywać znamię utrudniania, jak też prowadzić do udaremnienia zamierzonej czynności służbowej. Za tezę tą przemawia dokonane przez ustawodawcę wyszczególnienie przestępnych zachowań w omawianym przepisie, zawierających się w obydwu znamionach czasownikowych. Odmowa okazania książki, jej zniszczenie, uszkodzenie, uczynienie bezużyteczną, ukrycie lub usunięcie może stanowić utrudnienie, jak i udaremnienie czynności służbowej, a w rezultacie postępowania kontrolnego, czynności sprawdzających¹⁸.

Odwołanie się do samego znaczenia językowego tych pojęć nie daje zatem możliwości jednoznacznej klasyfikacji zachowań, jak również odróżnienia zachowań niepenalizowanych. Kodeks karny skarbowy nie stanowi odmiennego zakresu pojęć utrudniania i udaremniania od języka ogólnego¹⁹, nie zawiera ich definicji legalnych. Pojęcia te nie mają znaczenia technicznego, nie zostały również użyte w znaczeniu specjalistycznym. Podejście to znajduje uzasadnienie w braku możliwości przewidzenia wszystkich sytuacji prowadzących do stwarzania przeszkód w realizacji i zniweczenia założonych celów czynności służbowych. Ustawodawca z uwagi na niemożność określenia wszystkich rodzajów zachowań utrudniających lub udaremniających czynności służbowe

Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu (Dz. U. z 1998 r., nr 155, poz. 1016 ze zm.), w art. 132 ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r., nr 53 poz. 533 ze zm.), bądź wykroczenia – w art. 38 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz. U. z 1998 r., nr 90, poz. 575 ze zm.), w art. 98 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 1998 r., nr 137, poz. 887 ze zm.).

¹⁵ Zmiany te miały w założeniu projektodawców uwzględniać potrzebę łatwiejszej interpretacji i kwalifikacji w praktyce dyspozycji karnych podatkowych. Por. *Projekt Kodeksu.*, s. 81.

¹⁶ Por. *Uniwersalny słownik języka polskiego*, pod. red. S. Dubisza, Warszawa 2003, t. 4, s. 302–303.

¹⁷ Por. *ibidem*, t. 4, s. 204.

¹⁸ Przykładowo, zniszczenie książki, w sytuacji niemożności odtworzenia treści książki na podstawie innych dokumentów, może prowadzić do udaremnienia założonych czynności, a przez to postępowania; jednakże może też prowadzić jedynie do znacznego utrudnienia postępowania, gdy odtworzenie treści książki będzie możliwe na podstawie innych dokumentów bądź zachował się zapis książki np. w formie elektronicznej.

¹⁹ Por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 136.

poprzestał na ich przykładowym wyliczeniu, używając zwrotu „w szczególności”²⁰. Nadanie odmiennego znaczenia tym pojęciom od znaczenia w języku potocznym, konstrukcja definicji legalnej mogłaby skutkować ograniczeniem możliwości przeciwdziałania negatywnym zachowaniom uczestników postępowań kontrolnych, mającym w większości charakter niesformalizowany.

Szeroka ekstensja pojęć utrudniania i udaremniania w języku potocznym, brak precyzyjnego wyliczenia sposobów działania, zamkniętego katalogu zachowań – implikuje stosowanie ostrożnej, restryktywnej wykładni art. 83 k.k.s. Przy istnieniu bowiem wątpliwości co do zakresu penalizacji, wynikających również ze wzajemnej relacji pojęć użytych przez ustawodawcę, nie jest dopuszczalne rozszerzanie tego zakresu w drodze wykładni. Skutkowałoby to naruszeniem stanu bezpieczeństwa prawnego, którego gwarancję stanowi zasada określoności wszystkich znamion czynu zabronionego²¹. Wykładnia tego przepisu nie może też prowadzić do ograniczenia uprawnień osób występujących w postępowaniach kontrolnych i czynnościach sprawdzających, paraliżować ich inicjatywę w ramach tych postępowań, niweczyć możliwość przeciwdziałania w sposób legalny określonym czynnościom służbowym²². Posługując się celem przepisu, jakim jest ochrona sprawności i skuteczności czynności służbowych, interpretowanym zgodnie z podstawowymi zadaniami prawa karnego skarbowego, możliwe jest jednakże uzyskanie doprecyzowanego katalogu zachowań penalizowanych²³. Katalog ten jest węższy od zakresu pojęcia „utrudnianie” w języku ogólnopolskim.

Ustawodawca nie przewidział osobnego typu przestępstwa skarbowego utrudniania kontroli, kwalifikowanego przez następstwo w postaci udaremnienia, tym samym uzupełnienie zespołu znamion dyspozycji karnej art. 83 k.k.s. o udaremnienie ma charakter podkreślenia stopniowości zachowań sprawcy przestępstwa z punktu widzenia zagrożenia bezpośredniego przedmiotu ochrony, tj. czynności służbowej organu. Udaremnienie będzie zatem stanowiło zespół zachowań, w konkretnej sytuacji ocenianych jako w większym stopniu godzące w przedmiot ochrony, skutkujących bowiem zniweczeniem

²⁰ W sposób tożsamy skonstruowana jest dyspozycja art. 239 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z dnia 2 sierpnia 1997 r., nr 88, poz. 553 ze zm.) zawierająca znamiona przestępstwa popełnienia, w tym znamiona utrudniania i udaremnienia postępowania. Przepis art. 225 k.k., określający przestępstwa udaremnienia lub utrudniania kontroli w zakresie ochrony środowiska i kontroli w zakresie inspekcji pracy, nie zawiera przykładowego wyliczenia czynności sprawczych składających się na te pojęcia.

²¹ Por. Uchwała Pełnego Składu Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r. I KZP 7/05, OSNKW 2005, nr 5, poz. 44, zdanie odrębne, s. 40–41.

²² Podobnie postulowana jest wykładnia restryktywna art. 239 k.k., która nie może prowadzić do ograniczenia prawa do obrony. Por. B. Kunicka-Michalska, *Przestępstwa przeciwko ochronie informacji i wymiarowi sprawiedliwości. Rozdział XXX i XIII Kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 123–124.

²³ Por. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 143 i nast.

założonego celu czynności służbowych. Utrudnianiem będzie zaś zespół zachowań godzących w sprawność czynności służbowej, nieniweńczących celu czynności²⁴.

Wskazana możliwość stopniowania zachowań uczestnika kontroli bądź czynności sprawdzających, według kryterium zagrożenia bezpośredniego przedmiotu ochrony, tj. od udaremniania do utrudniania, przy szerokim zakresie pojęcia utrudniania w języku ogólnopolskim, prowadzi do konstatacji, iż możliwe jest wyodrębnienie zachowań stanowiących semantyczny desygnat pojęcia „utrudnianie”, a jednocześnie z uwagi na jakkolwiek brak zagrożenia bezpośredniego przedmiotu ochrony, zachowań niewyczerpujących znamienia utrudniania. W oparciu o powyższe założenie możliwe jest stworzenie modelu zawierającego podział czynności uczestnika postępowań kontrolnych, czynności sprawdzających na cztery grupy:

- 1) współpraca z organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej,
- 2) odmowa dobrowolnej współpracy,
- 3) utrudnianie czynności służbowych,
- 4) udaremnianie czynności służbowych.

Pierwsza grupa zachowań, polegających na współpracy z organem podatkowym, celnym lub organem kontroli skarbowej przy realizacji legalnych czynności służbowych, pozostaje zasadniczo poza zainteresowaniem prawa karnego skarbowego. Drugą grupę stanowią zachowania sprowadzające się do odmowy dobrowolnej współpracy z organem. Osoba, której zachowania można zakwalifikować do tej grupy, realizuje czynności jej nakazane. Rozróżnienie między tą grupą zachowań a zachowaniami stanowiącymi utrudnianie czynności służbowych stanowi rozróżnienie między zachowaniami przestępnymi a obojętnymi z punktu widzenia prawa karnego skarbowego.

Zachowania składające się na odmowę dobrowolnej współpracy, niewątpliwie uciążliwe, wyrażające dezaprobatę uczestnika postępowania wobec przeprowadzanych czynności służbowych, ze swojej istoty nigdy nie będą stanowiły przestępstwa, nie zagrażają bowiem przedmiotowi ochrony, nie godzą w sprawność i skuteczność czynności służbowych. Rozszerzanie zakresu kryminalizacji o zachowania tego rodzaju byłoby sprzeczne z założonym celem przepisu.

Do grupy tej nie będą należeć zachowania godzące w bezpośredni przedmiot ochrony, niestanowiące jednakże przestępstwa z uwagi na stopień społecznej szkodliwości, oceniany w indywidualnych, konkretnych sprawach jako znikomy. Działania i zaniechania tego rodzaju wyczerpują znamiona czasownikowe utrudniania lub udaremnienia, ich założeniem jest zniweczenie celu czynności służbowej bądź stworzenie przeszkód w jej realizacji, stanowią zatem czyn

²⁴ Por. J. Wojciechowski, *Kodeks karny, komentarz, orzecznictwo*, Warszawa 1999, s. 426.

zabroniony²⁵. Z uwagi jednakże na elementy indywidualizujące dany czyn – takie jak rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego konkretnego dobra, niewielka waga naruszonego przez sprawcę obowiązku, nietypowy sposób i niezwykłe okoliczności popełnienia czynu, a także z uwagi na postać zamiaru, zasługującą na szczególne uwzględnienie motywację sprawcy – nie są to zachowania społecznie szkodliwe, a przez to nie są wykroczeniem skarbowym. Wskazane kryteria, pozwalające na ocenę stopnia społecznej szkodliwości, nie stanowią rozróżnienia między czynem zabronionym a zachowaniami indyferentnymi z punktu widzenia prawa karnego skarbowego, nie dają bowiem podstawy do analizy zakresu znamion czasownikowych.

Próbę rozróżnienia zachowań, wskazania kryterium podziału podjął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 czerwca 2002 r. w sprawie o sygn. V KKN 454/00²⁶. W orzeczeniu stwierdził, iż nieprzychylnie, niekulturalnie czy nawet niegrzeczne traktowanie kontrolujących nie może być uznane za zachowanie wyczerpujące znamię czasownikowe „utrudnia”, niewątpliwie utrudnianiem nie jest też zachowanie, które z reguły wiąże się z chwilowym zamieszaniem i wywołuje sytuację przejściowo kłopotliwą.

Tezy zawarte w orzeczeniu Sądu Najwyższego pozwalają zatem na przyjęcie kryterium zagrożenia bezpośredniego przedmiotu ochrony jako umożliwiającego odróżnienie zachowań zawierających w sobie wyłącznie odmowę dobrowolnej współpracy z organem od zachowań stanowiących już utrudnienie czynności służbowej w rozumieniu analizowanego przepisu. Przykładowe zachowania wymienione w orzeczeniu nie godzą w przedmiot ochrony, nie zagrażają celowi podejmowanych czynności, wpływają jedynie na komfort pracy pracowników organu, wymuszają skrupulatne, drobiazgowość podejście do przedmiotu postępowania, ewentualnie wymuszają współpracę przez zapowiedź zastosowania procesowych instytucji przewidzianych w Ordynacji podatkowej, do których zwykle uciekać się nie trzeba. Zachowania zatem utrudniające, czyniące uciążliwym prowadzenie postępowań kontrolnych, czynności sprawdzających, nieutrudniające zaś samych czynności służbowych, które składają się na postępowania kontrolne i czynności sprawdzające, nie będą stanowiły przestępstwa skarbowego.

W uzasadnieniu wyroku zaakcentowano również, iż zachowanie nie zawierające w sobie uchybienia obowiązkowi nałożonemu na kontrolowanego nie stanowi przestępstwa określonego w art. 83 § 1 k.k.s. Normy prawa karnego skarbowego zasadniczo penalizują bowiem zachowania sprzeczne z obowiązkami zawartymi w odrębnych ustawach. Uwagę w uzasadnieniu orzeczenia należy jednakże odnieść wyłącznie do zachowań jednocześnie niegodzących

²⁵ Por. A. Zoll, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks Karny Komentarz*, t. I: *Część ogólna*, Kraków 1998, s. 21; S. Baniak, *op. cit.*, s. 47–49.

²⁶ Patrz przypis 7.

bezpośrednio w przedmiot ochrony. Punktem odniesienia w analizie zachowań osoby kontrolowanej jest cel rozważanego przepisu, zachowania, które nie odnoszą się do szczególnych obowiązków nakładanych w toku postępowań, mogą zaś zagrozić sprawności czynności służbowych, a nawet zniweczyć założony ich rezultat.

Przestępstwo określone w art. 83 § 1 k.k.s. ma charakter powszechny, może zatem zostać dokonane przez osobę, która nie bierze bezpośredniego udziału w postępowaniach kontrolnych, czynnościach sprawdzających, z tej przyczyny nie mogą być nałożone na tę osobę żadne obowiązki. Krąg podmiotów, na które mogą być nałożone obowiązki i zakres tych obowiązków, jest ściśle limitowany przepisami proceduralnymi i nie może być dowolnie rozszerzany przez organ prowadzący dane postępowanie²⁷. Osoba trzecia przez swoje działania może jednakże skutecznie opóźniać, dezorganizować przeprowadzenie określonych czynności służbowych, a nawet je udaremnić. W szczególności możliwe są sytuacje, kiedy od osoby trzeciej pochodzą działania bezpośrednio ukierunkowane na osobę pracownika organu dokonującego kontroli – funkcjonariusza publicznego, celem których jest zniweczenie podjętych czynności. Tego rodzaju przestępcze działania mogą być kwalifikowane jako wyczerpujące jednocześnie znamiona przestępstw określonych w Rozdziale XXIX Kodeksu karnego, tj. przestępstw przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, i znamiona przestępstwa skarbowego określonego w art. 83 § 1 k.k.s. Zachowania te będą kwalifikowane jako pozostające w idealnym zbiegu czyny karalne (art. 8 § 1 k.k.s.)²⁸. Działania bądź zaniechanie nie mające charakteru uchybienia określonym, konkretnym obowiązkom mogą zatem stanowić przestępstwo skarbowe utrudniania lub udaremnienia kontroli, przy założeniu, iż sprawca działa w zamiarze utrudnienia lub udaremnienia kontroli.

Nie każde również uchybienie obowiązkom przez kontrolowanego będzie stanowiło przestępstwo skarbowe, w tym przestępstwo utrudniania i udaremnienia kontroli. Pomijając uchybienia niezawinione, ze swej istoty niemające na celu stwarzanie przeszkód czynnościom służbowym podejmowanym w toku kontroli podatkowej, skarbowej, czynności sprawdzających, można wyróżnić uchybienia niesankcjonowane, tj. uchybienia obowiązkom, za których naruszenie ustawodawca nie przewidział żadnych represji względem uczestnika, oraz uchybienia, za których dokonanie przewidział swoiste sankcje o charakterze administracyjnym, wyłączające stosowanie art. 83 § 1 i 2 k.k.s. Podstawą

²⁷ „Art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. stanowiący, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, zawiera normę zakazującą domniemywania kompetencji takiego organu i tym samym nakazuje, by wszelkie działania organu władzy publicznej były oparte na wyraźnie określonej normie kompetencyjnej”. Tak Sąd Najwyższy w postanowieniu 7 sędziów w z dnia 18 stycznia 2005 r., sygn. WK 22/04, OSNKW 2005, nr 3, poz. 29.

²⁸ Tak też S. Baniak, op. cit., s. 303.

rozróżnienia będą przepisy proceduralne zawarte w Ordynacji podatkowej, ustawie o kontroli skarbowej²⁹ i ustawie o służbie celnej³⁰, stanowiące obowiązki uczestnika postępowania względem organu prowadzącego dany typ postępowania.

W toku czynności sprawdzających, czynności kontrolnych w ramach szczególnego nadzoru podatkowego, kontroli podatkowej, a także skarbowej uczestnik jest obowiązany m.in. do ustanowienia w razie wyjazdu za granicę pełnomocnika do doręczeń (art. 147 § 1 ord. pod.), zawiadomienia o każdej zmianie swojego adresu (art. 146 § 1 ord. pod.), okazania dokumentów lub złożenia fotokopii dokumentów (art. 275 § 1 ord. pod.), stawiennictwa w miejscu kontroli (art. 284 § 3 ord. pod.), przedstawienia, na żądanie kontrolującego, tłumaczenia na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym (art. 287 § 1 pkt 2 ord. pod.). Uchybienie obowiązkom wymienionej kategorii, częstokroć zamierzone, mające na celu zniweczenie założonego celu czynności służbowych, pozbawione jest jakiegokolwiek sankcji, skutkuje jedynie pogorszeniem sytuacji procesowej uczestnika, który nie dopełniając obowiązków, sam pozbawia się należnych mu w postępowaniu uprawnień. Ustawodawca przewidział bowiem szereg domniemań prawnych znoszących skutki uchybień, jak również uprawnień dla pracowników organów do podjęcia czynności zastępczych za uczestnika.

Skutkiem nieustanowienia pełnomocnika, niezawiadomienia o zmianie swojego adresu będzie doręczenie zastępcze korespondencji kierowanej do uczestnika (art. 146 § 2 i art. 147 § 4 ord. pod.). Niestawiennictwo kontrolowanego w miejscu kontroli pociąga za sobą wszczęcie kontroli bez jego udziału (art. 284 § 4 ord. pod.), dokumenty zaś, które nie zostały przetłumaczone na język polski na żądanie kontrolującego przez kontrolowanego, mogą zostać przetłumaczone na jego koszt.

Ocena naruszenia obowiązku przez uczestnika postępowania nie może być również oderwana od charakteru prowadzonego przez organ postępowania, od założonego celu. Regulacja czynności sprawdzających przez ustawodawcę zakłada niekonfrontacyjny charakter relacji między uczestnikiem a organem podatkowym³¹. Czynności sprawdzające z założenia stanowią postępowanie umożliwiające podatnikowi, płatnikowi, bez narażania się na negatywne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karnoskarbową, skorygowanie błędnych

²⁹ Ustawa o kontroli skarbowej z dnia 28 września 1991 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r., nr 8 poz. 65 ze zm.). W art. 31 ust. 1 ustawa odsyła w zakresie nieuregulowanym do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, w tym statuujących obowiązki uczestnika postępowania.

³⁰ Ustawa o Służbie Celnej z dnia 24 lipca 1999 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r., nr 156, poz. 1641 ze zm.). Zgodnie z art. 6e ustawy do wykonywania czynności kontrolnych w ramach szczególnego nadzoru podatkowego stosuje się odpowiednio przepisy art. 281–292 Ordynacji podatkowej, tj. działu VI „Kontrola podatkowa”.

³¹ Tak też K. Dworniak, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 352.

rozliczeń w zakresie podatków, zaś organowi podatkowemu pozwalają na sprawdzenie w sposób uproszczony prawidłowości tych rozliczeń, a nawet korektę oczywistych omyłek popełnionych przez podatnika, a wpływających na wymiar podatków.

Uchybienie obowiązkom w toku czynności sprawdzających, m.in. nieokazanie żądanych dokumentów, niezłożenie fotokopii dokumentów, niestawiennictwo uczestnika na wezwanie organu podatkowego do złożenia wyjaśnień, odmowa złożenia wyjaśnień będzie zatem skutkowało jedynie swoistą sankcją, jaką jest wszczęcie postępowania kontrolnego bądź podatkowego³². Odmowy dobrowolnej współpracy nie można tym samym postrzegać jako skutkującej utrudnieniem lub udaremnieniem założonych czynności służbowych. Przejście do postępowania kontrolnego lub podatkowego nie powoduje bowiem utrudnienia czynności służbowych, a tym bardziej ich zniweczenia; czynności, które są podejmowane w trakcie czynności sprawdzających mogą bowiem być zrealizowane w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym. Odmienna jest jedynie sytuacja uczestnika postępowania, który może być poddany określonym rygorom wynikającym z procedury. Odmowa współpracy na etapie czynności sprawdzających, zważywszy na charakter tego postępowania, stanowi uprzedzenie uczestnika tych czynności.

Uchybienia obowiązkom przez uczestnika czynności sprawdzających, bezpośrednio godzące w przedmiot ochrony czynu stypizowanego w art. 83 k.k.s., będą wyczerpywały znamię utrudniania bądź udaremniania czynności służbowych jedynie w sytuacji, jeżeli następstwa tych uchybień będą wywierały bezpośredni wpływ na skuteczność i sprawność tożsamyh czynności służbowych w postępowaniach następujących po czynnościach sprawdzających i dotyczących tego samego przedmiotu postępowania. Odmowa okazania księgi w toku czynności sprawdzających nie będzie stanowiła przestępstwa, o ile ta księga zostanie okazana w postępowaniu kontrolnym wszczętym po bezskutecznym zakończeniu czynności sprawdzających. Natomiast zniszczenie, uszkodzenia, ukrycie, usunięcie lub uczynienie bezużyteczną księgi w toku czynności sprawdzających, jako czynności sprawcze skutkujące również niemożnością lub ograniczeniem możliwości posłużenia się daną księgą w następczych postępowaniach kontrolnych, będą stanowiły przestępstwo z art. 83 § 1 k.k.s. dokonane już na etapie czynności sprawdzających. W tego rodzaju sytuacji uchybienie obowiązkowi udostępnienia księgi da asumpt nie tylko do wszczęcia postępowania kontrolnego lub podatkowego, ale nade wszystko do wszczęcia postępowania karnoskarbowego.

³² „Bierna postawa podatnika w toku postępowania sprawdzającego [...] może stanowić asumpt do wszczęcia postępowania podatkowego, skoro wątpliwości nie usunięto w wyniku postępowania sprawdzającego”. Tak Naczelny Sąd Administracyjny – Órodek Zamiejscowy w Katowicach w wyroku z dnia 7 stycznia 2000 r. w sprawie o sygn. I SA/Ka 963/98, ONSA 2001, nr 1 poz. 36.

Uczestnik czynności sprawdzających, postępowań kontrolnych, naruszając określone, nałożone na niego obowiązki, naraża się również na zastosowanie przez organ prowadzący postępowanie sankcji o charakterze administracyjnym, tj. kary porządkowej. W odróżnieniu od niesankcjonowanych zachowań uczestnika, polegających na naruszeniu obowiązków, zachowania, w stosunku do których ustawodawca przewidział możliwość wymierzenia sankcji o charakterze administracyjnym, niewątpliwie mieszczą się w pojęciu utrudniania czynności służbowych podlegających ochronie, mogłyby także wyczerpywać znamiona utrudnienia bądź udaremnienia zawarte w art. 83 k.k.s.

Kary porządkowe zostały przewidziane w art. 262 ord. pod. jedynie za naruszenie przez uczestnika postępowania niektórych obowiązków. Organ uprawniony jest do wymierzenia postanowieniem pieniężnej kary porządkowej wyłącznie za zachowanie polegające na nieusprawiedliwionym niestawiennictwie na wezwanie, bezzasadnej odmowie złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności, opuszczeniu bez zezwolenia organu miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem. Katalog czynów zagrożonych karami porządkowymi jest zamknięty. Nie można zatem stosować kar porządkowych do innych czynów niż określone w art. 262 ord. pod., nawet gdyby ich zajęcie utrudniało lub udaremniało przeprowadzenie czynności służbowych³³.

Punktem wyjścia rozważań jest zawsze założenie racjonalności ustawodawcy. Wykładnia pojęć utrudniania i udaremniania czynności służbowych nie może prowadzić do kolizji z przepisami chronionych postępowań kontrolnych. Ustanowienie kompetencji organu do zastosowania kar porządkowych przewidzianych w Ordynacji podatkowej wyłączać będzie możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności za przestępstwo bądź wykroczenie określone w art. 83 k.k.s., a co za tym idzie także możliwość nałożenia mandatu. Zagrożenie karą porządkową nieusprawiedliwionego niestawiennictwa na wezwanie, w tym także wielokrotnego niestawiennictwa, skutkować będzie wyłączeniem możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności z art. 83 k.k.s.; niestawiennictwo nie będzie zatem wyczerpywało znamion utrudniania bądź udaremniania czynności służbowych, tj. czynności przesłuchania.

Odmienne stanowisko zajmował Departamentu Nadzoru i Kontroli Resortowej Ministerstwa Finansów. Wypowiadając się w piśmie z dnia 27 marca 1998 r., stwierdzał na tle poprzednio obowiązujących przepisów, iż kara porządkowa przewidziana w ustawie – Ordynacja podatkowa w art. 262 ma charakter wyłącznie administracyjny i jest stosowana niezależnie od kary pieniężnej przewidzianej w art. 110 § 2 i art. 115 § 2 u.k.s. Zastosowanie zaś

³³ Tak też Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu w wyroku z dnia 29 sierpnia 2002 r., sygn. I SA/Po 533/01, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 5, poz. 62.

kary porządkowej i kary pieniężnej z art. 110 § 2 lub art. 115 § 2 u.k.s. za uchylenie się od obowiązkowego stawiennictwa nie narusza obowiązującej w prawie karnym skarbowym zasady, iż nie można być dwukrotnie ukaranym za ten sam czyn, gdyż ma ona zastosowanie jedynie na gruncie prawa karnego skarbowego i nie odnosi się do kar administracyjnych przewidzianych w przepisach prawa administracyjnego³⁴. W dalszej części pisma Departament zalecał jednak zaniechanie ze względów celowościowych wszczynania postępowania karnego skarbowego o czyny z art. 110 § 2 lub art. 115 § 2 u.k.s. w sytuacji, gdy w postępowaniu podatkowym została zastosowana kara porządkowa.

Już na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów argumentacja Ministerstwa Finansów nie mogła być zaakceptowana. Przepis art. 127 u.k.s. stanowił, iż postępowanie wszczyna się z urzędu. Odmowa wszczęcia postępowania, umorzenie postępowania karnego skarbowego dopuszczalne były jedynie w sytuacji zaistnienia ujemnej przesłanki z zamkniętego katalogu określonego w art. 126 § 1 u.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 1–8 i 11 k.p.k.³⁵ W przesłankach procesowych odpowiadających ujemnym przesłankom postępowania karnego brak było zalecanego przez Departament oportunizmu. Stanowisko Ministerstwa Finansów było zatem wewnętrznie sprzeczne. Odstąpienie od wszczęcia postępowania karnego skarbowego, przy braku innych ujemnych przesłanek, możliwe było bowiem jedynie przy przyjęciu, iż sprawca został już ukarany za ten sam czyn.

Zakres stosowania reguł konstytucyjnych dotyczących odpowiedzialności karnej obejmuje nie tylko odpowiedzialność karną za przestępstwa, ale również inne formy odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki – różne dziedziny prawa represyjnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się, iż konstytucyjne wymagania pod adresem przepisów karnych należy odnosić do wszystkich przepisów o charakterze represyjnym, do wszystkich przepisów, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania czy sankcji³⁶. Nałożenie zatem na sprawcę na podstawie art. 262 ord. pod. kary porządkowej, a następnie pociągnięcie do odpowiedzialności za utrudnienie bądź udaremnienie czynności służbowej na podstawie art. 83 k.k.s. stanowiłoby duplikację odpowiedzialności.

Do fundamentalnych zasad prawa karnego należy zasada *ne bis in idem*. Stanowi ona również element zasady państwa prawnego określonej w art.

³⁴ Pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Nadzoru i Kontroli Resortowej z dnia 27 marca 1998 r., NK-1-OPR-7/CP/98, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 43 (dodatek 1), s. 5; „Serwis Podatkowy” 2001, nr 9, s. 59.

³⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z dnia 4 sierpnia 1997 r., nr 89, poz. 555 ze zm.).

³⁶ Tak Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02, OTK-A 2003, nr 6, poz. 62; w orzeczeniu z dnia 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, OTK 1994, cz. 1 poz. 5.

2 Konstytucji. Stworzenie organowi władzy publicznej kompetencji do dwukrotnego zastosowania środka represji wobec tej samej osoby za ten sam czyn skutkowałoby naruszeniem zasady państwa prawnego³⁷. Duplikacja odpowiedzialności jest niedopuszczalna. Brak w Kodeksie karnym skarbowym odpowiedników wykroczeń określonych w poprzednim stanie prawnym w art. 110 § 2 u.k.s. i art. 115 § 2 u.k.s. jest skutkiem zamierzonego zachowania ustawodawcy, tym bardziej iż brak ten nie prowadzi do depenalizacji nieusprawiedliwionego niestawiennictwa na wezwanie, a jedynie wyłącza duplikację odpowiedzialności.

Ustawodawca w stosunku do wąskiej grupy czynności służbowych, odpowiadającej zachowaniom wymienionych w art. 262 ord. pod., przewidział, iż wystarczającym środkiem ochrony jest wyłącznie kara porządkowa. Zachowania sankcjonowane art. 262 ord. pod. nie wyczerpują zatem znamion utrudniania bądź udaremniania czynności służbowych, zostały wyłączone z zakresu tych znamion przez ustawodawcę. Przyjęcie odmiennej wykładni, wobec braku reguł kolizyjnych analogicznych do art. 8 § 1–3 k.k.s., skutkowałoby niemożnością wymierzania przez organ na podstawie art. 262 ord. pod. kar porządkowych, czyniłoby martwym ten przepis.

Przy zachowaniu prymatu wykładni językowej, fakt użycia przez ustawodawcę dla oddania znamion czynu zabronionego pojęć języka ogólnonarodowego o szerokiej ekstensji skutkuje koniecznością odwołania się do kryterium realnego zagrożenia bezpośredniego przedmiotu ochrony, w celu ustalenia, czy dana kategoria zachowań podlega penalizacji. Zachowania mieszczące się w zakresie użytych pojęć zaczerpniętych z języka ogólnopolskiego, niezagrożające jednakże przedmiotowi ochrony, nie wyczerpują znamion czynu zabronionego. Zagrożające przedmiotowi ochrony zachowania, mieszczące się w zakresie pojęć, nie będą jednakże wyczerpywały znamion czynu zabronionego określonych tymi pojęciami, o ile ustawodawca przewidział, iż wystarczającym środkiem ochrony jest możliwość represji na podstawie innych przepisów o charakterze sankcjonująco-dyscyplinującym. Odmowa współpracy z organem podatkowym, wielokrotne nawet niestawiennictwo na wezwanie organu nie będzie przestępstwem ani nawet wykroczeniem z art. 83 k.k.s.

³⁷ Tak też Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK-A 2004, nr 10, poz. 103.

Załącznik

Podział zachowań uczestników czynności sprawdzających, czynności kontrolnych w ramach szczególnego nadzoru podatkowego, kontroli podatkowej i skarbowej.

