

Kamil Frąckowiak

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-6992-4904

kamil.frackowiak@uwm.edu.pl

Wybrane zagadnienia statusu podatnika jako podmiotu indywidualnego właściwego czynu zabronionego z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego

Uwagi wprowadzające

W prawie karnym skarbowym w zakresie ustawowego znamienia podmiotu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych dominują czyny zabronione o charakterze indywidualnym (*delicta propria*). W praktyce oznacza to konieczność poczynienia dodatkowych ustaleń przez Sąd w postępowaniu karnym skarbowym w zakresie wymaganego statusu sprawcy.

W piśmiennictwie wskazuje się, że podmiotem indywidualnym jest sprawca, który spełnia warunki dla sprawcy powszechnego, tj. każdej osoby, którą osiągnęła wiek odpowiedzialności karnej, jest osobą poczytalną, nie działa w anormalnej sytuacji motywacyjnej, lecz dodatkowo posiada ściśle określoną cechę czy właściwość, która pozwala wyróżnić go lub zindywidualizować na tle podmiotów powszechnych¹. Kategorię podmiotów indywidualnych można dodatkowo różnicować ze względu na funkcję w zakresie bytu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego na podmioty indywidualne właściwe i niewłaściwe. W przypadku podmiotów indywidualnych właściwych, wypełnienie lub też niewypełnienie znamion podmiotu decyduje o istnieniu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego. Podmioty te mają zatem charakter zero-jedynkowy (binarny). Sprawca musi spełniać kryteria podmiotu indywidualnego właściwego, aby móc przypisać mu popełnienie przestępstwa. W przypadku podmiotów indywidualnych niewłaściwych status podmiotu decyduje o łagodniejszej lub surowszej odpowiedzialności sprawcy. Jeśli sprawca nie spełnia kryteriów podmiotu indywidualnego niewłaściwego, wchodzi w grę

¹ I. Sepiolo-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 26.

niejako zastępcza odpowiedzialność w ramach innej kwalifikacji prawnej przestępstwa, typu podstawowego, czyli w jego zasadniczej postaci².

W prawie karnym skarbowym przeważającą większość stanowią czyny zabronione o charakterze indywidualnym właściwym, określone takimi desygnatami jak: podatnik, płatnik, inkasent, rezydent, nierezydent czy importer. W przypadku oskarżenia wyłącznie o taki czyn zabroniony brak odpowiednio cechy podatnika, płatnika, inkasenta, rezydenta, nierezydenta czy importera powoduje niemożność przypisania sprawy znamienia wymaganego podmiotu i finalnie brak przestępstwa.

Celem niniejszego artykułu jest określenie granic desygnatu ‘podatnik’ jako podmiotu czynu zabronionego z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego (dalej jako k.k.s.), a w konsekwencji wyznaczenia zakresu odpowiedzialności karnej przez pryzmat tego ustawowego znamienia.

Status podatnika na gruncie prawa karnego skarbowego

W kontekście przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego z art. 54 k.k.s.³, tj. jednego z klasycznych czynów zabronionych godzących w mienie Skarbu Państwa, czyli uchylania się od opodatkowania poprzez niezgłoszenie odpowiedniemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania, należy na wstępie zaznaczyć, że ma ono charakter indywidualny właściwy z uwagi na status wymaganego podmiotu jako podatnika.

Trafnie wskazuje Grzegorz Łabuda, że podmiotem czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. jest podmiot posiadający status podatnika. Pojęcie ‘podatnik’ jest określone do danego rodzaju podatku, co do którego sprawca – w realiach konkretnego stanu faktycznego – uchyla się od opodatkowania⁴. W rozdziale 5 o intytulacji *Objaśnienie wyrażeń ustawowych* w art. 53 § 30 k.k.s. wskazuje się, że określenie podatnik ma znaczenie nadane mu w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵. Wskazana ustawa w art. 7 § 1 określa podatnika jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podlegającą na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Jeżeli podatnikiem nie jest osoba fizyczna, odpowiedzialność karnoskarbowa z art. 54 k.k.s. wchodzi w grę jedynie na warunkach tzw. odpowiedzialności zastępczej zawartej w art. 9 § 3 k.k.s.. Wskazany przepis zakreśla krąg osób fizycznych zajmujących się sprawami finansowymi

² Zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 69.

³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r., poz. 19, t.j. z dnia 8 stycznia 2020 r.).

⁴ G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, LEX, komentarz do art. 54 k.k.s., teza 3.

⁵ Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.

osób prawnych i jednostek organizacyjnych, a które przez to mogą zostać uznane za sprawców deliktów karnoskarbowych dokonanych w interesie i na rzecz tych podmiotów⁶.

Dodatkowo wskazuje się w art. 53 § 30 pkt 2 k.k.s., że określenie 'podatnik' oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷, zaś w § 30a art. 53 k.k.s. wskazano, że użyte w rozdziale 6 kodeksu określenie 'podatnik' oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa w § 26a, tj. należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że na gruncie prawa karnego skarbowego podatnikiem jest jedynie ten, czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania⁸.

W praktyce orzeczniczej oraz doktrynie prawa karnego skarbowego ujawniły się dwa poglądy odnośnie zagadnienia powiązania podmiotu (sprawcy) z przedmiotem opodatkowania, mianowicie: do niejednoznacznego ustalenia, czy na gruncie prawa karnego skarbowego za podatnika (jako podmiotu indywidualnego właściwego) można uznać sprawcę prowadzącego nielegalną działalność gospodarczą. Jak trafnie zauważają Leszek Wilk i Jarosław Zagrodnik, sprowadza się to do konieczności odpowiedzi na pytanie, czy przedmiotem opodatkowania może być działalność sprzeczna z prawem, czyli zazwyczaj przestępcza (ewentualnie sprzeczna z dobrymi obyczajami lub zasadami współżycia społecznego, moralnie dwuznaczna), czy też jest nią wyłącznie działalność legalna⁹. Zawężenie przedmiotu opodatkowania do działalności wyłącznie legalnej oznacza, że podatnikiem, czyli jednocześnie podmiotem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z art. 54 k.k.s nie będzie sprawca, który prowadzi działalność nielegalną.

Niezależnie od odpowiedzi udzielonej na zadane wyżej pytanie, należy koncyliacyjnie przyjąć, że brak obowiązku podatkowego ciężącego na danym podmiocie (ewentualnego sprawcy deliktu karnoskarbowego) nie będzie pro-

⁶ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 194.

⁷ T.j. Dz.U z 2020 r., poz. 1426.

⁸ Wyrok SN z 1 grudnia 2005 r., sygn. akt IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19; postanowienie SN z 22 listopada 2011 r., sygn. akt IV KK 270/11, LEX nr 1095847.

⁹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Legalis, komentarz do art. 54 k.k.s., teza 3.

wadzić do realizacji znamienia podatnika, a w konsekwencji skutkuje niemożnością przypisania wszystkich ustawowych znamion czynu zabronionego z art. 54 k.k.s.

Problemy z wykładnią statusu podmiotu czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. z perspektywy nielegalnej działalności gospodarczej

► Pogląd negujący opodatkowanie czynności sprzecznych z prawem

Piśmiennictwo karnoskarbowe i judykatura nie pozostały obojętne wobec wskazanych problemów z wykładnią statusu podatnika. Ujawniły się jednakże dwa przeciwstawne stanowiska w omawianej materii. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem, opodatkowanie dochodów z nielegalnej działalności gospodarczej jest równoznaczne z jej wtórną legalizacją. Skoro państwo nie próbuje omawianej kategorii czynów i kryminalizuje je jako zabronione prawem karnym skarbowym, to winno wycofać się jednoznacznie z ich opodatkowania, albowiem nie może czerpać korzyści z wynikających z nich przychodów. Taka ewentualna partycypacja czyniłaby bowiem z państwa swoistego „paserą”¹⁰. Należy odnotować, że w poprzednim stanie prawnym, tj. w czasie obowiązywania ustawy karnej skarbowej z 1971 r.¹¹ (dalej jako u.k.s.), skłaniano się ku opodatkowywaniu wyłącznie działalności legalnej. Tym samym wykluczano z działalności gospodarczej zachowania sprzeczne z prawem¹². W konsekwencji przyjętego poglądu należy uznać, że opodatkowaniu nie podlegają również takie czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, np. paserstwo, nierząd, kuplerstwo, sutenerstwo. W postanowieniu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 26 września 1996 r.¹³ Sąd Najwyższy stwierdził, że „użyte w art. 92 § 1 u.k.s. (obecnie art. 54 § 1 k.k.s) określenie »wbrew obowiązko- wi« odnosi się nie tylko do istniejącego przedmiotu opodatkowania, ale także do obowiązku zawiadomienia o nim, a zatem nie dotyczy osób, które zawiadamiając o ewentualnym przedmiocie opodatkowania równocześnie dokonywa-

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Dz.U. z 1971 r., Nr 28, poz. 260.

¹² T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 290; F. Prusak, [w:] M. Bojarski (red.), *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, seria: *System prawa karnego*, t. 11, Warszawa 2017, s. 30; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, Legalis; uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt VI KZP 13/73, OSNKW 1973, Nr 9, poz. 104; wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt VI KZP 47/75, OSNKW 1976, Nr 4–5, poz. 56; wyrok SA w Lublinie z 9 sierpnia 2012, sygn. akt II AKa 111/12, LEX nr 1237245.

¹³ Postanowienie 7 sędziów SN z 26 września 1996 r., sygn. akt I KZP 36/95, „Prokuratura i Prawo” – wkł. 1996, Nr 12, poz. 13.

łyby samooskarżenia o przestępstwo”. Zdaniem Sądu Najwyższego odpowiedzialność z art. 92 § 1 u.k.s. „nie może być uzależniona od tego czy sprawca prowadzi taką działalność przynoszącą dochód, która w każdych warunkach jest przestępstwem (kradzież, paserstwo, sutenerstwo), czy też taką działalność, która – w wypadku uzyskania na nią zezwolenia – nie byłaby przestępstwem”.

Jednakże, jak trafnie wskazał wiele lat później Sąd Najwyższy w postanowieniu z 15 stycznia 2015 r.¹⁴, przedstawione stanowisko rozstrzygało jedynie zagadnienia odpowiedzialności karnej, nie zaś istnienie obowiązku podatkowego, który może występować niezależnie od tego, czy sprawca podlega odpowiedzialności karnej.

Naturalną konsekwencją wyrażonego poglądu jest kolizja ewentualnego prawopodatkowego nakazu ujawnienia przedmiotu opodatkowania pochodzącego ze źródeł nielegalnych z zasadą z prawa karnego procesowego, że nikt nie może być zmuszany do oskarżania samego siebie oraz do dostarczania dowodów na siebie (*nemo se ipse accusare tenetur*). Zgłoszenie przedmiotu opodatkowania równałoby się bowiem – w tych specyficznych sytuacjach – samooskarżeniu i stanowiłoby równoznacznie przyznanie się do popełnionego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Stawianie takich wymogów, w świetle zasad prawa karnego, jest zatem niedopuszczalne. Tym samym, w aspekcie prezentowanego stanowiska, niezgłoszenie dochodów z działalności przestępczej, nie stanowi naruszenia art. 54 § 1 k.k.s., albowiem sprawca nie uzyskuje statusu podatnika w rozumieniu prawa karnego skarbowego¹⁵.

► Pogląd aprobujący opodatkowanie czynności sprzecznych z prawem

Zwolennicy drugiego poglądu sygnalizują z kolei, że ograniczenie przedmiotu opodatkowania jedynie do działalności legalnej pozostaje w sprzeczności z ideą sprawiedliwości podatkowej. Argumentują, że wyłączenie z obowiązku podatkowego działalności sprzecznej z prawem, w tym przestępczej, powoduje jej nieuzasadnione uprzywilejowanie w stosunku do działalności legalnej.

¹⁴ Postanowienie SN z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt III KK 313/14, LEX nr 1648188.

¹⁵ Należy w tym miejscu odnotować pogląd Grzegorza Łabudy, który wskazuje, że trudno z zasady *nemo se ipse accusare tenetur* wywodzić, że paser niezgłaszający organowi przedmiotu opodatkowania nie wyczerpuje znamion czynu uchylania się od opodatkowania, skoro przedmiotowa zasada co najwyżej chroni przed skutkami takiego niezgłoszenia. Jej funkcją jest uniemożliwienie organom ścigania zmuszenia sprawcy do dostarczenia dowodów swej winy (winy w rozumieniu procesowym), nie zaś wyłączenie odpowiedzialności karnoskarbowej. Elementem bazowym dla tej zasady jest zatem wcześniej popełniony czyn zabroniony, w kwestii zaś tu rozważanej chodzi o odpowiedź, czy w ogóle czyn zabroniony z art. 54 k.k.s. miał miejsce. Nie można odmówić słuszności wskazanej argumentacji – zob. G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, LEX, komentarz do art. 54 k.k.s., teza 3 i nast.

Dla zobrazowania problemu na gruncie prawa karnego skarbowego należy podkreślić, że w praktyce sądowej często uznaje się, że delikt karnoskarbowy z art. 54 k.k.s. może zostać popełniony także w ramach zbiegu przepisów z innym przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym, np. z paserstwem (art. 65 k.k.s.) lub przemytem wyrobów akcyzowych (art. 63 k.k.s.), względnie z paserstwem (art. 91 k.k.s.) lub przemytem wyrobów celnych (art. 86 k.k.s.). Należy zaznaczyć, że w przypadku wskazanych deliktów karnoskarbowych, w tym układzie sytuacyjnym, to paserstwo i przemyt skarbowy mają charakter pierwszoplanowy, popełnienie tego przestępstwa jest bowiem celem zachowania sprawcy. Tym samym uchylanie się od opodatkowania konkretnym podatkiem (np. VAT, akcyzą) przez sprawcę (art. 54 k.k.s.) ma niejako charakter wtórny: w postaci czynu zabronionego popełnianego „przy okazji”¹⁶. W tym kontekście pojawić się może jednak pytanie, dotyczące słuszności odpowiedzialności karnoskarbowej z art. 54 k.k.s., tzn. czy sprawca, np. będący paserem czy przemytnikiem wyrobów akcyzowych lub celnych (zatem procederu ewidentnie nielegalnego), może być jednocześnie podatnikiem podatku od towarów i usług (podatek VAT) lub podatku akcyzowego, związanego z tymi wyrobami akcyzowymi i/lub celnymi.

Punktem wyjścia do uzyskania odpowiedzi na to pytanie winno być stwierdzenie, że znamię blankietowe podatnika zawarte w art. 54 k.k.s. zawiera, jak wskazywano wcześniej, element podlegania obowiązkowi podatkowemu na mocy ustaw podatkowych (art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej), m.in. ustawy o podatku od towarów i usług czy ustawy o podatku akcyzowym. Tym samym prawo karne skarbowe, z uwagi na zasadę niesprzeczności systemu prawnego, musi – zdaniem autora niniejszego opracowania – pozostawać w tym względzie spójne z prawem podatkowym. Normy materialnoprawne prawa karnego skarbowego są subsydiarne wobec norm prawa podatkowego. Przepisy prawa karnego skarbowego chronią i zabezpieczają respektowanie norm prawa podatkowego, w zakresie w jakim samo prawo podatkowe nie dysponuje wystarczającymi sankcjami. Tym samym to prawo podatkowe wskazuje normy, które winny być zabezpieczone przez prawo karne skarbowe¹⁷.

Oznacza to konieczność przeprowadzenia analizy właściwych ustaw podatkowych (ustawy o podatku od towarów i usług¹⁸ i ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹⁹) w kontekście zakresu znaczeniowego definicji podatnika i jego granic, w szczególności w przypadku zbiegu przepisów

¹⁶ Szerzej na temat problematyki odpowiedzialności karnej za przemyt wyrobów tytoniowych zob. T. Oczkowski, *Karnoprawna ocena przemytu papierosów*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9, s. 117–134.

¹⁷ F. Prusak, [w:] M. Bojarski (red.), op. cit., s. 7.

¹⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., Nr 106 t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.).

¹⁹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., Nr 722, t.j. z dnia 23 kwietnia 2020 r.).

z paserstwem lub przemysłem wyrobów akcyzowych i/lub celnych. Dodatkowo, z uwagi na akcesję Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej w 2004 r. i związanie państw członkowskich normami prawa unijnego, zasadne jest spojrzenie na problem badawczy również z perspektywy europejskiej.

Definicja podatnika na gruncie wybranych ustaw podatkowych

Obowiązek podatkowy, jego przedmiot i podmiot podlegający temu obowiązkowi określają ustawy podatkowe. Na gruncie prawa podatkowego przepis art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej jako ustawa o VAT)²⁰ za podatników uznaje osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy (np. wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców)²¹. Nie ma przy tym znaczenia cel lub rezultat takiej działalności. Podatnikiem jest zatem osoba określona przez czynność podlegającą opodatkowaniu. Jednakże najistotniejszym zagadnieniem z punktu widzenia prawa karnego skarbowego pozostaje zasada, że czynności podlegają opodatkowaniu – niezależnie od tego, czy spełniają wymogi prawa, np. prowadzenie handlu bez zezwolenia, o czym przesądza art. 5 ust. 2 ustawy o VAT²². Jak wskazuje Jacek Matarewicz, brak zachowania formy czynności prawnej nie będzie miał znaczenia na gruncie prawa podatkowego, pod warunkiem spełnienia przesłanki zaistnienia skutków tych czynności. Przepis art 5 ust. 2 ustawy o VAT dotyczy zatem sytuacji, gdy dana czynność jest dozwolona, ale została wykonana bez zachowania warunków oraz form przewidzianych przepisami prawa. Przykładem może być np. brak prawnej rejestracji podatnika, wykonywanie określonych czynności bez wymaganych zezwoleń, uprawnień lub koncesji, co może wystąpić m.in. przy przemyśle. Uchybienie tym wymogom prawnym nie ma żadnego wpływu na powstanie obowiązku podatkowego z tytułu wykonywania tych czynności²³.

²⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., Nr 106 t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.).

²¹ Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych – art. 15 ust 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

²² Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa – art. 5 ust 2 o podatku od towarów i usług.

²³ J. Matarewicz, [w:] *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, 2020, LEX, komentarz art. 5.

Jednakże poprzez opodatkowanie zachowań niepożądanych nie można doprowadzić do pewnego rodzaju legalizacji tych zachowań. W konsekwencji za czynności niepodlegające ustawie (a więc i opodatkowaniu) należy uznać wszelkiego rodzaju czynności zabronione wprost przez ustawę. Dotyczy to przede wszystkim czynów będących jednocześnie zabronionymi i karalnymi, jak np. obrót organami ludzkimi lub narkotykami, którymi to obrót jest ściśle zabroniony przez prawo. W wyroku z 23 listopada 1999 r., sygn. akt SA/Rz 1066/98 (LEX nr 44033) Naczelny Sąd Administracyjny w Rzeszowie²⁴ stwierdził, że jeżeli chodzi o czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w rozumieniu ustawy z 1993 r. o VAT, to chodzi o takie czynności, jak kradzież, stręczycielstwo, prostytutcja, a więc czynności, stanowiące czyny zabronione, jak również czynności nieważne bezwzględnie. Z opodatkowania VAT powinny być zatem bezwzględnie wyłączone jedynie towary, których wprowadzenie do obrotu jest ściśle zakazane.

Z kolei na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁵ (dalej jako u.p.a.) podatnikiem akcyzy jest, zgodnie z art. 5 przywołanej ustawy, osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, dokonująca czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą. Powstanie obowiązku podatkowego w zakresie akcyzy ustawodawca polski odnosi zatem do czynności, np. importu wyrobów akcyzowych (np. wyrobów tytoniowych), a także do stanu faktycznego (zdarzeń). Nie odnosi go natomiast do tego, czy czynności te są legalne czy też nie, czyli przedmiotem opodatkowania akcyzą pozostają wzmiankowane w art. 5 czynności lub stany faktyczne niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa (np. cywilnego, celnego). Innymi słowy: czynności określone w art. 5 u.p.a. podlegają opodatkowaniu nawet w sytuacji, gdy dokonywane są z naruszeniem przepisów prawa. Kwestii opodatkowania akcyzą nie może zmienić fakt dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu zgodnie lub niezgodnie z przepisami. Szymon Parulski przyznaje, że opodatkowanie nie jest również wykluczone w sytuacji, gdy dana czynność zostanie dokonana z naruszeniem innych przepisów niż przepisy prawa cywilnego. Przykładowo: akcyza będzie należna również w przypadku, gdy wyroby akcyzowe zostały wprowadzone na terytorium Polski z państw trzecich (np. w wyniku dokonanego przemytu). Wówczas – mimo że dane działanie naruszało przepisy prawa celnego – czynność ta będzie w świetle przepisów podatkowych traktowana jako import podlegający opodatkowaniu akcyzą. Innym przykładem opodatkowania czynności wykonywanych niezgodnie z przepisami będzie produkcja wyrobów akcyzowych poza

²⁴ Wyrok NSA w Rzeszowie z 23 listopada 1999 r., sygn. akt SA/Rz 1066/98, LEX nr 44033.

²⁵ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., Nr 722, t.j. z dnia 23 kwietnia 2020 r.).

składem podatkowym²⁶. S. Parulski odnotowuje, że odmiennie niż w przypadku pozostałych podatków, w tym również podatku VAT, opodatkowaniu podlegają określone czynności lub stany faktyczne (zdarzenia), których przedmiotem są wyroby akcyzowe lub samochody osobowe. W efekcie opodatkowaniu akcyzą, co do zasady, nie podlegają transakcje w rozumieniu cywilnoprawnym, jak chociażby sprzedaż czy dostawa, lecz określone czynności, np. produkcja czy też nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych²⁷.

Aprobując stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w postanowieniu z 22 listopada 2011 r., sygn. akt IV KK 270/11²⁸, należy skonkludować, że przedstawione ustawy podatkowe, co do zasady, łączą obowiązek podatkowy z czynnością podlegającą opodatkowaniu, a nie z jej podmiotem. To zakres przedmiotowy opodatkowania determinuje jego zakres podmiotowy. Zdefiniowanie podmiotu VAT i akcyzy wyłącznie przez czynność podlegającą opodatkowaniu, wyklucza tym samym konieczność posiadania przez ten podmiot dodatkowych, szczególnych cech, czy spełnienia przezeń dodatkowych warunków do uzyskania statusu podatnika tych podatków.

Reasumując, przemytnik wyrobów akcyzowych dokonujący nielegalnie przywozu towarów (np. papierosów) z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej jest zatem podatnikiem zarówno w zakresie akcyzy, jak i podatku VAT. Tym samym kwalifikacja prawna z art. 54 k.k.s. w przypadku prowadzenia wskazanej nielegalnej działalności gospodarczej (tj. w kontekście podatku VAT oraz podatku akcyzowego), zdaniem autora niniejszego opracowania, nie jest pozbawiona słuszności, z uwagi na ciężący na sprawcy odpowiedni obowiązek podatkowy.

Status podatnika na gruncie ustawodawstwa i orzecznictwa Unii Europejskiej

Pogląd o niemożności opodatkowania działalności gospodarczej sprzecznej z prawem nie uwzględnia również ustawodawstwa wspólnotowego oraz konsekwentnej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu. W piśmiennictwie prawa podatkowego prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym w obecnym stanie prawnym – z uwagi na postanowienia VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku

²⁶ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, 2016, LEX, komentarz do art. 5.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Postanowienie SN z 22 listopada 2011 r., sygn. akt IV KK 270/11, LEX nr 1095847.

(77/388/EEC)²⁹ oraz Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2006/112/WE)³⁰ – pojęcie dostawy towarów i świadczenia usług zostało oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego³¹.

W szczególności w orzeczeniu C-3/97 z 28 maja 1998 r., Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead³² Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał, że może istnieć konkurencja między produktami podrabianymi i produktami, które w legalny sposób znajdują się na rynku. Z kolei w orzeczeniu C-455/98 z 29 czerwca 2000 r., Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others³³ podał, iż zasada neutralności podatkowej wyklucza jakiegokolwiek ogólne rozróżnienie pomiędzy transakcjami zgodnymi z prawem i niezgodnymi z prawem, oprócz przypadków, gdy wyłączona jest wszelka konkurencja pomiędzy legalnym a nielegalnym sektorem gospodarki. Innymi słowy: Trybunał Sprawiedliwości UE uznaje, że dla potrzeb opodatkowania podatkiem VAT nie można czynić rozróżnień pomiędzy czynnościami legalnymi a czynnościami wykonywanymi nielegalnie – przy zastrzeżeniu, że mogą one konkurować z czynnościami legalnymi.

Konsekwencją powyższych rozważań jest wniosek, że ograniczenie odpowiedzialności karnej z art. 54 k.k.s. jedynie do działalności legalnej, kreuje nieakceptowalną sytuację lepszego traktowania osób, które dokonywały (określonych ustawą o podatku VAT i u.p.a.) czynności wobec uzyskanych nielegalnie wyrobów, od tych, które je wykonywały wobec wyrobów i które takich cech „nielegalności” nie posiadają.

Wnioski

Autor niniejszego opracowania uznaje, że w kontekście statusu podatnika – jako podmiotu indywidualnego właściwego czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. – za trafny należy uznać pogląd aprobujący opodatkowanie także czynności sprzecznych z prawem. Ograniczenie przedmiotu opodatkowania jedynie do działalności legalnej pozostawałoby w sprzeczności z ideą sprawiedliwości

²⁹ VI Dyrektywa Rady nr 77/388/EEC z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L z 1977 r., Nr 145/1).

³⁰ Dyrektywa Rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r., Nr 347/1).

³¹ A. Bartosiewicz, [w:] idem, *VAT. Komentarz*, 2014, LEX, komentarz do art. 6; J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT. Komentarz*, 2014, Legalis, komentarz do art. 6.

³² Orzeczenie ETS, C-3/97 z 28 maja 1998 r., Regina vs J.C. Goodwin & E. T. Unstead, LEX nr 83892, ECR 1998/5/I-3257.

³³ Orzeczenie ETS, C-455/98 z 29 czerwca 2000 r., Tullihallitus vs Karpo Salmets and Others, LEX nr 82925, ECR 2000/6/I-4993.

podatkowej. Należy bowiem podzielić argumentację, że wyłączenie z obowiązku podatkowego działalności sprzecznej z prawem, w tym przestępczej, spowodowałyby jej nieuzasadnione uprzywilejowanie w stosunku do działalności legalnej. Z opodatkowania powinny być zatem bezwzględnie wyłączone jedynie towary, których wprowadzenie do obrotu jest ściśle zakazane, np. narkotyki. W konsekwencji zachowanie sprawcy, polegające na uchylaniu się od opodatkowania czynności sprzecznych z prawem, winno skutkować odpowiedzialnością karną z art. 54 k.k.s.

Z uwagi na szczegółowe regulacje prawa podatkowego i prawa finansowego na gruncie polskim i unijnym, w określonych przypadkach, tj. w sytuacjach, gdy istnieje konkurencja między nielegalnymi towarami a towarami, które w sposób legalny znajdują się na rynku, przy wykluczeniu z tego zakresu towarów, których wprowadzenie do obrotu jest przez prawo bezwzględnie zabronione, taka nielegalna działalność może stanowić przedmiot opodatkowania. Ponieważ ustawy podatkowe łączą obowiązek podatkowy z czynnością podlegającą opodatkowaniu, a nie z jej podmiotem, to zakres przedmiotowy opodatkowania determinuje jego zakres podmiotowy, tzn. osoba dokonująca nielegalnych czynności uzyskuje status podatnika konkretnego podatku.

Należy zatem potwierdzić, że przedmiotem opodatkowania może być również działalność sprzeczna z prawem, czyli przestępcza. Przykładowo: wyroby akcyzowe w postaci papierosów pochodzących z Federacji Rosyjskiej, przed ich dopuszczeniem do legalnego obrotu na terenie Polski, muszą spełnić szereg warunków oraz podlegają opodatkowaniu z tytułu cła i akcyzy. Podobnie dalszy obrót tymi towarami, już na terenie Polski, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Obrót takimi wyrobami tytoniowymi, bez wcześniejszego uiszczenia należnych podatków, jest zabroniony przez prawo. Nie zmienia to jednak faktu, że obrót omawianymi wyrobami nie jest przez prawo polskie zabroniony bezwzględnie, jak np. obrót narkotykami. Pod warunkiem spełnienia wskazanych w przepisach prawa wymagań, obrót wyrobami tytoniowymi jest bowiem możliwy i dopuszczalny.

Tym samym na gruncie prawa karnego skarbowego okoliczność posiadania statusu podatnika w rozumieniu prawa podatkowego rodzić będzie odpowiedzialność karną m.in. za czyn zabroniony z art. 54 k.k.s.

Wykaz literatury

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, 2014, LEX.
Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
Gardocki L., *Prawo karne*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.

- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Łabuda G., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT. Komentarz*, 2014, Legalis.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, 2020, LEX.
- Oczkowski T., *Karnoprawna ocena przemytu papierosów*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9.
- Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, 2016, LEX.
- Prusak F., [w:] M. Bojarski (red.), *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, seria: *System prawa karnego*, t. 11, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Sepiolo-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Legalis.

Summary

Selected issues of the status of a taxpayer as an relevant individual subject of a prohibited act under Art. 54 of the Fiscal Criminal Code

Key words: fiscal crime, VAT, excise duty, tax evasion, stolen goods, smuggling.

The purpose of this article is to define the limits of the designate “taxpayer” as the subject of a prohibited act under Article 54 of the Polish Fiscal Criminal Code, and consequently to determine the scope of criminal liability through the prism of this statutory mark. Under the fiscal criminal law, a taxpayer is the one whose tax obligation has its source in the provisions of the tax act, defining the obligated entity, as well as the subject and rate of taxation. In the jurisprudence and the doctrine of fiscal criminal law, two views have emerged regarding the issue of linking the entity with the subject of taxation: whether the perpetrator conducting illegal business activity can be considered a taxpayer.

The author concludes that the limitation of criminal liability under Article 54 of the Fiscal Criminal Code only for legal activity, creates an unacceptable situation of better treatment of persons who have performed activities with regard to illegally obtained products, than those who have performed such activities with regard to products which do not have such “illegality” features. Thus, under the fiscal criminal law, the fact of having the status of a taxpayer within the meaning of tax law should result in appropriate criminal liability, inter alia, for an offense under Article 54 of the Fiscal Criminal Code.