

Justyna WRÓBEL

## Bezpieczeństwo finansowe w zakresie samoobliczenia podatku przez osobę zobowiązaną – odpowiedzialność karnoskarbowa

### Streszczenie

Samoobliczenie podatku przez osobę zobowiązaną ma bezpośredni wpływ na bezpieczeństwo finansowe, dlatego też ustawodawca w celu stosowania prewencji ogólnej i szczególnej, oprócz odpowiedzialności podatkowej, zdecydował się penalizować zachowania polegające na uszczupleniu należności publicznoprawnej lub narażeniu na uszczuplenie. Samowymiaru podatku dokonuje osoba zobowiązana, poprzez ujawnienie organom podatkowym stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, subsumpcji obowiązku podatkowego oraz zapłatę podatku. W procesie samoobliczenia podatku to na podatniku ciąży obowiązek prawidłowej oceny zdarzenia faktycznego, a następnie – po dokonaniu wyboru norm prawa podatkowego – jego subsumpcji pod właściwą normę prawa. Należy wskazać, iż podatnik może dokonać nieprawidłowego samoobliczenia podatku m.in. poprzez nieprawidłową subsumpcję przez zobowiązanego normy prawnej zawierającej podatkowy stan faktyczny, wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego innego niż wykazane w deklaracji, nieprawidłowość samoobliczenia kwoty zwrotu podatku, jak również poprzez wykazanie nieprawidłowej wartości przedmiotu opodatkowania. Brak samoobliczenia może nastąpić m.in. poprzez nieujawnienie podstawy opodatkowania, nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, niezłożenie deklaracji podatkowej oraz niewykazanie kwoty opodatkowania. Problematyka nieprawidłowego samoobliczenia podatku może podlegać odpowiedzialności karnoskarbowej, jednakże prowadząc takie postępowanie należy zbadać winę, zamiar sprawcy oraz zachować należyłą staranność. Zważyć również należy na przepis art. 10 k.k.s., który wskazuje na usprawiedliwioną nieświadomość oraz błąd, co do prawa.

**Słowa kluczowe:** bezpieczeństwo finansowe, prawo podatkowe, samoobliczenie podatku, gospodarka.

Podatki i inne obciążenia mają istotny charakter nie tylko w wymiarze indywidualnym (osoby fizycznej, osoby prawnej), ale i generalnym, wywołującym skutki w zakresie funkcjonowania całej gospodarki kraju. Podatki stanowią ogromny wpływ do budżetu państwa, a w obecnym porządku prawnym większość danin publicznych podlega samoobliczeniu przez osobę zobowiązaną.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy<sup>1</sup>. Bardzo istotne w polityce fiskalnej, a w szczególności w stosowaniu prawa podatkowego, jest ustalenie podmiotów, a więc osób prawnych lub osób fizycznych, na które jest nałożony obowiązek podatkowy, wynikający z przepisów szczególnych.

W nauce o prawie podatkowym przez pojęcie przedmiotu opodatkowania rozumie się zjawisko, sytuację, stan faktyczny lub prawny, z którym ustawodawca łączy obowiązek uiszczenia podatku, co jest tożsame z powstaniem obowiązku podatkowego, a w praktyce oznacza, że przedmiot podatku określa, od czego ma zostać zapłacony podatek<sup>2</sup>. Określenie przedmiotu opodatkowania będzie istotne z punktu widzenia zobowiązania do zapłaty podatku, gdyż to podatnik będzie dokonywał oceny materialnoprawnej, czy dany przedmiot podlega opodatkowaniu, czy został z niego zwolniony. Zaniechanie po stronie podmiotu przejawiające się tym, iż wbrew nałożonemu na niego obowiązkowi obliczenia lub samoobliczenia podatku lub też w przypadku kwestionowania przez organy podatkowe samoobliczenia podatku, nieuczestniczenie w stosowaniu prawa podatkowego będzie skutkowało wydaniem indywidualnego, władczego rozstrzygnięcia w drodze decyzji wymiarowej. Obecny model stosowania prawa podatkowego wskazuje na stan nierówności podmiotów stosunków proceduralnych, w których dominującą rolę ma organ administracji publicznej, który przez władcze działanie decyduje o ukształtowaniu treści stosunku prawnego. Jak twierdzi R. Mastalski, organ administracji występuje w procesie stosowania prawa podatkowego w podwójnej roli – jest podmiotem materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego, a równocześnie jest podmiotem kształtującym sytuację prawną podatnika w drodze jednostronnego, władczego określenia w postaci decyzji wymiarowej. Organ podatkowy decyduje, czy w przedmiotowym stanie faktycznym występują działania lub zaniechania implikujące skutki dla powstania obowiązku podatkowego, a także ustala treści zobowiązania podatkowego<sup>3</sup>.

Z punktu widzenia prawa podatkowego bardzo istotne jest ustalenie zdarzenia, z którego powstaje obowiązek podatkowy. Zgodnie z art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej (zwanej dalej: Op.) zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).

<sup>2</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 19.

<sup>3</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, passim.

<sup>4</sup> Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. nr 137, poz. 926).

Zasady ogólne statuują, iż powstanie obowiązku podatkowego następuje z chwilą zaistnienia zdarzeń, z którymi przepisy poszczególnych ustaw podatkowych wiążą powstanie obowiązku podatkowego. Zasadą jest również to, że powstanie obowiązku podatkowego tworzy prawo wymiaru zobowiązania, jednakże termin powstania obowiązku podatkowego, tworzący to prawo określają już przepisy o poszczególnych podatkach. Ogólne zasady wymiaru tworzą pewien system, który dzielimy na: samowymiar (samoobliczenie), wymiar przez wydanie decyzji oraz wymiar płatniczy. Wymiar może mieć charakter pierwotny i zwyczajny (samowymiar, wymiar decyzją albo wymiar płatniczy) albo wtórny i nadzwyczajny (korekta samowymiaru decyzją, szacowanie podstaw opodatkowania, opodatkowanie dochodu przerzuconego, opodatkowanie dochodu nieujawnionego)<sup>5</sup>.

Najogólniej mówiąc, dokonując definiowania pojęcia samoobliczenia podatku, polega ono na tym, iż podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia kwoty podatku, a następnie dokonania terminowej zapłaty obliczonego podatku<sup>6</sup>. Samoobliczenie podatku polega także na tym, iż na podstawie i w konkretnych ustawach podatkowych podatnik jest uprawniony, jak również zobowiązany, bez ingerencji organu podatkowego – obliczyć, zadeklarować, a następnie zapłacić należny podatek zgodnym z prawem w wysokości i terminem<sup>7</sup>. R. Mastalski stwierdza, że stosowanie techniki samoobliczenia podatku następuje w sytuacji, gdy podatnik ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, oblicza wysokość zobowiązania podatkowego i dokonuje wpłaty podatku na rzecz Skarbu Państwa<sup>8</sup>. Za podstawową metodę realizacji zobowiązań służy samoobliczenie podatku, bez udziału organu podatkowego, w prawidłowej wysokości<sup>9</sup>. Konkludując, cechą charakterystyczną samoobliczenia podatku jest bierność działania organów podatkowych przejawiająca się w braku doręczenia decyzji, gdyż dopiero nieprawidłowości lub zaniechanie po stronie podatnika implikuje potrzebę wydania decyzji.

Zgodnie z orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, samoobliczenie podatku przez podatnika na mocy art. 21 § 2 Op. ma tylko takie znaczenie, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem, że jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wydaje decyzję, w której – na podstawie art. 21 § 3 Op. – określa wysokość zobowiązania podatkowego<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> H. Dzwonkowski, *Ogólne i szczególne prawo podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 2., Warszawa 2013, s. 95,

<sup>6</sup> R. Dowgier, R. Sieńko, *Prawo podatkowe. Minirepetytorium*, Warszawa 2017, passim.

<sup>7</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.

<sup>8</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 486.

<sup>9</sup> D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, passim.

<sup>10</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 maja 2015 r., II FSK 2763/14.

Rozpoczęcie procesu samoobliczenia podatku następuje już w momencie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Następnie osoba zobowiązana jest do ujawnienia organom podatkowym stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Na dalszym etapie podmiot zobowiązany dokonuje subsumpcji obowiązku podatkowego, czyli zastosowania norm prawa materialnego do stanu faktycznego, a końcowym etapem jest samoobliczenie podatku przez zobowiązanego. W procesie samobliczenia podatku to na podatniku ciąży obowiązek prawidłowej oceny zdarzenia faktycznego, a następnie – po dokonaniu wyboru norm prawa podatkowego – jego subsumpcji pod właściwe normy<sup>11</sup>.

Na tychże etapach mogą nastąpić pewne skutki prawne, implikujące możliwość nieprawidłowego samoobliczenia lub braku samoobliczenia podatku. Brak samoobliczenia może nastąpić m.in. poprzez nieujawnienie podstawy opodatkowania, nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, niezłożenie deklaracji podatkowej oraz niewykazanie kwoty opodatkowania. Nieprawidłowe samoobliczenie podatku może zaś powstać m.in. poprzez nieprawidłową subsumpcję przez zobowiązanego normy prawnej zawierającej podatkowy stan faktyczny, wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego innej niż wykazana w deklaracji, nieprawidłowe samoobliczenie kwoty zwrotu podatku, jak również poprzez wykazanie nieprawidłowej wartości przedmiotu opodatkowania. W obecnym systemie podatkowym ciężar wskazania przedmiotu opodatkowania spoczywa na osobie zobowiązanej, co rodzi wiele konsekwencji prawnopodatkowych, jak również może rodzić odpowiedzialność karnoskarbową, a w niektórych przypadkach skutkować penalizacją *stricte* karną.

Odpowiedzialność karnoskarbową może ponosić zobowiązany, który w ogóle nie dokonał samoobliczenia podatku, jak również ten, który dokonał nieprawidłowego samoobliczenia podatku. W przypadku braku dokonania samowymiaru podatku, zobowiązany, mając pełną świadomość, że jest zobligowanym do jego uiszczenia, nie składa deklaracji (tzw. „znikający podatnik”) albo składa deklarację, lecz zataja prawdę lub podaje nieprawdę, a przy tym działa w zamiarze bezpośrednim lub ewentualnym, a także następuje uszczuplenie należności publicznoprawnej – może ponosić odpowiedzialność karnoskarbową. Problem odpowiedzialności karnoskarbowej w przypadku nieprawidłowego samowymiaru jest o wiele szerszy, gdy podatnik nie wypełnia znamion czynu zabronionego w postaci zatajenia nieprawdy lub podania nieprawdy, ale jego działanie, choć nieświadome, może doprowadzić do uszczuplenia należności publicznoprawnej. W takiej sytuacji organ postępowania przygotowawczego w pierwszej kolejności winien badać zamiar zobowiązanego oraz dokładnie analizować stan faktyczny, gdyż nie zawsze działanie podatnika można uznać za wyczerpujące znamiona przestępstwa.

---

<sup>11</sup> A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, passim.

Zgodnie z art. 56 § 1 Kodeksu karnego skarbowego z 10 września 1999 r. (Dz.U. Nr 83, poz. 930), zwany dalej: k.k.s., podatnik, który, składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności lub obu tym karom łącznie. Art. 56 § 2 k.k.s. statuuje, że jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Art. § 3 k.k.s. wskazuje, iż jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Zaś art. 56 § 4 k.k.s. mówi, że karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>12</sup>.

Zgodnie z literalnym brzmieniem rzeczzonego przepisu odpowiedzialność karną ponosi podatnik. Definicja wskazana jest w art. 53 § 30 k.k.s., użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności: „czynności sprawdzające”, „deklaracja”, „informacja podatkowa”, „inkasent”, „kontrola podatkowa”, „obowiązek podatkowy”, „podatek”, „podatnik”, „płatnik”, „zwrot podatku”, mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, z tym że określenie „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym; określenie „podatnik” oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym. Użyte w rozdziale 6 kodeksu określenie „podatnik” oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa w § 26a<sup>13</sup>. W rozumieniu Ordynacji podatkowej, a mówi o tym art. 7 § 1 Op., podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu, a w art. 7 § 2 Op. ustawodawca wskazuje, iż ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1<sup>14</sup>. Mając na względzie powyższe definicje, podmiotem przestępstwa może być tylko podatnik, a więc podmiot będzie indywidualny, a nie powszechny.

Należy w tym miejscu pokreślić, iż istnieje spór na płaszczyźnie teoretycznej, co do tego, czy art. 56 k.k.s. formułuje charakter oszustwa *sensu stricto*? Za

<sup>12</sup> Kodeks karny skarbowy z 10 września 1999 r. (Dz.U. nr 83, poz. 930) z późn. zm.

<sup>13</sup> Kodeks karny skarbowy z 10 września 1999 r. (Dz.U. nr 83, poz. 930) z późn. zm.

<sup>14</sup> Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. nr 137, poz. 926) z późn., zm.

też, że art. 56 § 1–3 k.k.s. penalizuje zachowanie podatnika za tzw. oszustwo podatkowe opowiedział się L. Wilk, który stwierdził, że choć brakuje w nim elementów znamion przedmiotowych czynu przez sprawcę, to polega ono na umyślnym zniekształceniu stanu rzeczywistego, czego skutkiem jest realna możliwość uszczuplenia należności publicznoprawnej. L. Wilk uzasadnia to tym, iż w prawie karnym skarbowym należy skonstruować autonomiczną definicję oszustwa, ze względów systemowych wystarczające będzie określenie najbardziej charakterystycznych cech nawiązujące do klasycznego oszustwa. Autor podkreśla, że można wyróżnić dwie takie cechy: oszukańcze mechanizmy wykonawcze, których istotą jest wytworzenie obrazu sprzecznego z rzeczywistością oraz uszczuplenie bądź narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie. Pierwsza z tych cech nie musi mieć charakteru skutkowego, w sensie rzeczywistego powstania błędu po stronie uprawnionego organu. Wystarczy, że sprawca usiłuje taki błąd wytworzyć – jego zabiegi mogą być różnie określane, nie tylko wyrażeniem: „wprowadza w błąd”, ale także przykładowo: „podaje nieprawdę”, „zataja prawdę”, „przedkłada fałszywe dokumenty”. Tego rodzaju zabiegi powodujące uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej wydają się odpowiadać intuicyjnemu rozumieniu oszustw skarbowych. Autor zauważa także, że prawo karne gospodarcze jest uprawnione do nadania nazwy „oszustwo” typom czynów określonych w art. 297 k.k. czy 298 k.k., a w prawie karnym skarbowym można tej nazwy używać w stosunku do pewnej kategorii deliktów. Uwzględniając dwie wymienione wyżej cechy charakterystyczne w rozdziale IV k.k.s, należałoby zaliczyć do kategorii oszustw podatkowych delikty określone w art. 76 k.k.c i 76a k.k.s, a także w art. 56 § 1–3 k.k.s<sup>15</sup>.

Zbieżny pogląd przedstawia I. Sepioło-Jankowska, wskazując, iż zachowanie tego rodzaju polega na umyślnym zdeformowaniu określonej strefy rzeczywistości, co jest charakterystyczną cechą niektórych przestępstw gospodarczych, powszechnie znanych jako oszustwo kredytowe lub kapitałowe (art. 297 § 1 k.k.) oraz oszustwo ubezpieczeniowe (art. 298 § 1 k.k.), która również podziela pogląd, iż należy zaliczyć art. 56 k.k.s. do oszustw *sensu stricto*<sup>16</sup>. Według A. Piasecznego art. 56 § 1–3 k.k.s. niepenalizujący wszystkich znamion strony przedmiotowej oszustwa z art. 286 k.k. będzie zaliczany *sensu largo* do oszustwa. Przedmiotem czynności wykonawczej będzie deklaracja, jak i oświadczenie przedkładane uprawnionemu organowi lub płatnikowi, ale tylko wówczas, gdy dokument taki zawiera informacje istotne dla powstania, obliczenia i wymiaru podatku, a więc *a contrario* nie będzie uznawał za przestępstwo przekazania informacji nieistotnych dla czynienia ustaleń podatkowych, jednakże nie oznacza to, że zachowanie takie nie będzie penalizowane, gdyż przeka-

<sup>15</sup> L. Wilk, *Komentarz do art. 56 k.k.s.*, Warszawa 2018, *passim*.

<sup>16</sup> I. Sepioło-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 115.

zane informacje mogą stanowić również o fałszu intelektualnym (art. 271 k.k.) lub złożeniu podpisu przez inną osobę niż podatnik (art. 270 k.k.)<sup>17</sup>.

Jednakże P. Kardas i G. Łabuda stwierdzili, że art. 56 § 1–3 k.k.s. nie można określić, jako oszustwo podatkowe, gdyż nie zawiera znamion charakterystycznych dla powszechnego oszustwa, czyli czynności sprawczej w postaci „wprowadzenia w błąd” lub „wyzyskania błędu” Zdaniem P. Kardasa i G. Łabudy oszustwo podatkowe mogą być uznane tylko te typy czynów zabronionych, które posiadają w swoich zestawach znamię czasownikowe „wprowadzenia w błąd” lub „wyzyskania błędu”. W konsekwencji delikt z art. 56 § 1–3 KKS nie należy do kategorii oszustwa podatkowego *sensu stricto*, konkludując czyny te leżą tylko na przedpolu zasadniczego oszustwa określonego w art. 286 k.k.<sup>18</sup>

Jednakże z tą tezą, iż art. 56 § 1–3 k.k.s. jest nienależny do oszustw *sensu stricto* należy się w pełni zgodzić i opowiedzieć za poglądem przedstawionym przez P. Kardasa oraz G. Łabudę, gdyż jeżeli dany czyn nie będzie wypełniał znamion strony przedmiotowej, a w szczególności przesłanki „wprowadzenia w błąd” organu podatkowego, nie można takiego przestępstwa zaliczyć do oszustw, zgadzając się z koncepcją, iż czyny te leżą jedynie na przedpolu winy zasadniczego oszustwa. Podzielić należy również pogląd L. Wilka, że w prawie karnym skarbowym należy określić na autonomiczną definicję oszustwa, która niekoniecznie musi być zbieżna z klasyczną definicją oszustwa.

Według A. Piasecznego podanie nieprawdy polegać będzie na świadomym przedstawieniu organowi podatkowemu okoliczności niezgodnych ze stanem rzeczywistym, zaś zatajenie nieprawdy będzie definiowane jako nieujawnienie, czyli przemilczenie we wskazanych dokumentach określonych informacji, o których uprawniony organ finansowy, bądź płatnik, powinni wiedzieć, z uwagi na możliwość powstania zobowiązania podatkowego<sup>19</sup>.

Zawarta w art. 56 § 1 k.k.s. norma sankcjonująca obejmuje swym zakresem czyn polegający nie tylko na narażeniu na uszczuplenia należności podatkowej, ale również, wnioskując *ad minori ad maius*, na spowodowaniu takiego uszczuplenia. Konkludując, do wypełnienia znamion tego przestępstwa wystarczające jest już samo narażenie podatku na uszczuplenie przez określoną czynność sprawczą. Nie oznacza to jednak, że dalej idący skutek w postaci zaistnienia uszczuplenia podatkowego stanowi przeszkodę w kwalifikowaniu czynu sprawcy z tego przepisu, zatem znamię skutku, sprawca wypełnia wtedy, gdy dochodzi do spowodowania uszczuplenia należności. Art. 56 k.k.s. penalizuje uszczuplenie spodziewanego dochodu uprawionego podmiotu wynikającego z prawidłowego ustalenia zobowiązania podatkowego, a więc nie obejmuje sytuacji

<sup>17</sup> A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Warszawa 2012, s. 215–218.

<sup>18</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 61.

<sup>19</sup> A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 217.

przekazania przez właściwy organ lub stworzenia stanu wysokiego prawdopodobieństwa przekazania przez właściwy organ kwot znajdujących się już w jego dyspozycji w formie zwrotu na rachunek podatnika lub zaliczenia ich na poczet zobowiązań podatkowych – ta część zachowań wynikających z nieprawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego prowadzi do narażenia na zwrot lub uzyskania zwrotu<sup>20</sup>.

Czynność sprawcza w zachowaniu typizowanych w przepisach art. 56 § 1–3 k.k.s. można dokonać przez podatnika w trzech formach wymienionych w treści przepisu – formy te związane są ściśle z zasadą samowymiaru podatku. I. Zgoliński zauważa, że niezależnie od przyjętej przez sprawcę formy, dla realizacji znamion czynu niezbędna jest egzystencja jeszcze innych elementów – podatnik musi bowiem złożyć deklarację lub oświadczenie organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi, a jego zachowanie musi narazić podatek na uszczuplenie – jeśli znamiona te nie zachodzą, nie może być mowy o realizacji czynu z art. 56 k.k.s.<sup>21</sup>

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dyspozycję art. 10 k.k.s. który wskazuje, iż sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia może pozostać w błędzie, co do okoliczności dopuszczenia się czynu zabronionego – a więc odpowiedzialność karnoskarbowa uzależniona jest od możliwości przypisania winy sprawcy. Konkludując, brak możliwości przypisania winy sprawcy, obliuguje do niemożności przypisania popełnienia przestępstwa. Art. 10 § 4 k.k.s. wskazuje również na usprawiedliwioną nieświadomość możliwości popełnienia czynu zabronionego. Usprawiedliwioną nieświadomość należy ustalić wobec kryterium danego stanu faktycznego i odpowiedzieć sobie na pytanie: czy sprawca zachowania dochował należytej staranności w ustaleniu obowiązującego prawa (subsumpcji)? Taka sytuacja będzie mieć miejsce, gdy sprawca bez swojej winy nie był w stanie ustalić, czy dany czyn jest zgodny z prawem oraz czy jest karalny. Do większości takich przypadków będzie dochodzić w sytuacjach wszczęcia postępowania karnego wobec podejrzanego o tzw. przestępstwa blankietowe, a więc przestępstwa, którego normą blankietową są przepisy prawa podatkowego, celnego, dewizowego i inne. Wówczas, wobec zmian legislacyjnych, dane zachowanie w momencie działania sprawcy nie stanowi przestępstwa, lecz po zmianie stanu prawnego zostaje zdelegalizowane. Trudno w takiej sytuacji wymagać, aby przedsiębiorca trudniący się daną działalnością, stosując dane standardy i praktykę w swym przedsiębiorstwie na bieżąco miał śledzić zmiany ustawodawcze lub tym bardziej sytuacje, gdy nawet dany stan faktyczny jest sporny w doktrynie lub orzecznictwie. Takie sytuacje, np. spór na tle orzecznictwa lub co do wykładni przepisu, w kwestii zastosowania stawki podatkowej 8% zamiast 23%, na podstawie orzecznictwa sądów i organów ad-

<sup>20</sup> *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2017, s. 377, s. 377.

<sup>21</sup> *Ibidem*.



ministracji skutkują pytaniem, czy można zarzucić komukolwiek zamiar i przypisać winę za popełnione przestępstwo, gdy nawet sądy oraz organy podatkowe mają problem z interpretacją danego przepisu? Trudno w takich warunkach wymagać od przedsiębiorcy, aby dochował on należytej staranności i trudno doszukiwać się winy w jego zachowaniu. Należy również podnieść, iż takie sytuacje mogą również mieć miejsce, gdy ustawa zostaje wprowadzona z krótkim *vacatio legis* oraz bez odpowiedniego upowszechnienia tej informacji. W obowiązującym systemie prawa, przepisy nie nakładają obowiązku znajomości przepisów, które to zachowanie byłoby zagrożone odpowiedzialnością karną. Podkreślenia wymaga, iż przepisy prawa podatkowego są dla obywatela często niezrozumiałe, zachodzą wątpliwości interpretacyjne w kwestii stosowania prawa i ogółu obowiązków<sup>22</sup>.

Organy podatkowe nie powinny wszczynać postępowania karnego wobec osób zobowiązanych, które dokonały nieprawidłowego samowymiaru podatku, dokonując błędnej subsumpcji prawa – za odpowiednie w tym zakresie należy uznać uregulowania dotyczące właśnie art. 10 k.k.s., które winny skutkować umorzeniem postępowania. Uzasadniając taką tezę, należy zaznaczyć, iż podatnik nie ma zamiaru dokonania uszczuplenia należności publicznoprawnej, gdyż składa on deklarację, dokonuje uiszczenia podatku – w takim stanie faktycznym jego działanie wynika z błędu, co do prawa. W takiej sytuacji za zasadne należy uznać wydanie wobec zobowiązanego decyzji wymiarowej, która będzie nakładać na podatnika zobowiązanie podatkowe, a postępowanie wykaże, czy organ podatkowy właściwie dokonał subsumpcji stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Wówczas zobowiązany ma możliwość dokonania korekty deklaracji i uiszczenia podatku, a jeśli nie zgadza się z ustaleniami organu podatkowego – złożenia odwołania, gdyż postępowanie zgodnie z art. 127 Op. jest dwuinstancyjne.

Samoobliczenie podatku jest czynnością techniczną, i jak podczas każdej czynności, dana osoba jest narażona na błąd lub omyłkę, co nie powinno implikować odpowiedzialności karnoskarbowej, jednakże obecne przepisy prawa nie przewidują możliwości odstąpienia od wszczęcia postępowania w tym zakresie. Można byłoby zaryzykować stwierdzenie, iż ustawodawca winien wprowadzić przepisy prawa, które pozwoliłyby na „upomnienie” danego podmiotu, a nie od razu na wyciąganie skutków finansowych oraz penalnych. Takie rozwiązanie mogłoby zostać powierzone właściwym urzędom skarbowym, które w przypadku wykrycia nieprawidłowości, udawałyby się do danej jednostki i wskazywały na błędne w ocenie urzędu, zachowanie w prowadzonej księgowości i rozliczeniu z urzędem skarbowym – wówczas obywatel, gdyby zgodził się z ustaleniami urzędu – mógłby złożyć pismo i nie ponosić konsekwencji. Takie rozwiązania również mogłyby z drugiej strony powodować, iż wielu obywateli, aby nie wdawać się w spór z urzędem skarbowym przyznawałoby się do błędu, który

---

<sup>22</sup> Ibidem, s. 77–82.

w rzeczywistości nie powstał. Wskazuje się, iż obecne prace legislacyjne mają na celu ochronę prawa podatnika, tj. prawo do zapłaty prawidłowej kwoty podatku oraz prawo do pewności. Zważyć należy jednak na wysoki stopień ogólności przyjętych norm prawnych. Przykładem wprowadzenia ogólnych norm jest uchwalenie Prawa przedsiębiorców<sup>23</sup> zwanej „Konstytucją dla biznesu”, które zawiera szereg norm o charakterze ogólnym, które w praktyce nie mają zastosowania, gdyż wszelkie regulacje odsyłają do ustaw szczególnych, które w sposób rygorystyczny dla podatnika regulują postępowanie kontrolne, jak również podatkowe, m.in. ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej, jak również Ordynacja podatkowa. Taki model ogólności norm prawnych powoduje szerokie możliwości interpretacyjne zarówno dla organu podatkowego, jak również strony. Może również dochodzić do sytuacji, w których organ w przypadku ogólnej normy prawnej, będzie celowo wywodził negatywne kwestie dla podatnika, który będzie ponosił z tego tytułu konsekwencje.

Celem niniejszego artykułu jest rozważanie, czy ponoszenie odpowiedzialności karnoskarbowej na gruncie obowiązującej ustawy ma wpływ na bezpieczeństwo finansowe. Należy postawić tezę, iż samoobliczenie podatku ma wpływ na politykę finansową, a odpowiedzialność karna pełni rolę prewencji ogólnej oraz szczególnej. Podsumowując powyższe rozważania, zgodnie z obowiązującym stanem prawnym, dana osoba może ponieść dwojaką odpowiedzialność – zarówno podatkową (finansową), jak i karną, co nie zasługuje na aprobatę. Problematyka ponoszenia odpowiedzialności ma wpływ na bezpieczeństwo finansowe obywatela oraz Skarbu Państwa, gdyż obecnie ponoszenie odpowiedzialności w takim kształcie może przeciwdziałać rozwojowi gospodarstwu. Obecny stan prawny zawiera szereg nieścisłości interpretacyjnych, problematyczną wykładnię przepisów prawa, jak również narusza zasadę pewności prawa, co przedkłada się na bezpieczeństwo finansowe jednostki oraz Skarbu Państwa.

## Bibliografia

### Opracowania

- Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.  
Dowgier R., Sienko R., *Prawo podatkowe. Minirepetytorium*, Warszawa 2017.  
Dzwonkowski H., *Ogólne i szczególne prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe*, wyd. 2, red. Dzwonkowski H., Warszawa 2013.,  
Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 61.  
*Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2017.

---

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, (Dz.U.2018.646 z dnia 2018.03.3) z późn. zm.

- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Warszawa 2012.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007.
- Sepiolo-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Wilk L., *Komentarz do art. 56 k.k.s.*, Warszawa 2018.

### **Akty prawne**

- Kodeks karny skarbowy z 10 września 1999 r. (Dz.U. nr 83, poz. 930) z późn. zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).
- Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U., nr 137, poz. 926) z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, (Dz.U.2018.646 z dnia 2018.03.3) z późn. zm.

### **Orzecznictwo**

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 maja 2015 r., II FSK 2763/14.

## **Financial security in the field of tax self-calculation by an obligated person – criminal and fiscal responsibility**

### **Summary**

The self-calculation of tax by an obliged person has a direct impact on financial security, therefore the legislator, in order to apply general and special prevention, in addition to tax liability decided to penalize behavior by depleting public debt or exposure to depletion. The tax measure itself is made by the obligated person by disclosing the actual state subject to taxation to the tax authorities, subscription of tax obligation and payment of tax. In the process of tax assessment, the taxpayer is obliged to properly assess the actual event, and then after selecting the tax law norms of his subsumption under the appropriate legal norm. It should be pointed out that the taxpayer may incorrectly self-assess the tax by creating, among others, through incorrect subsumption by the obligated legal norm containing the tax status, indication of the tax liability other than that stated in the declaration, irregularity of the self-calculation of the tax refund amount, as well as showing the incorrect value of the subject of taxation. The lack of self-calculation may occur, among others through non-disclosure of taxation, failure to keep tax records or unreliable bookkeeping, filing tax returns and not disclosing the amount of taxation. The issue of incorrect self-calculation of tax may be subject to fiscal responsibility, however, when conducting such proceedings, the guilt, intent of the perpetrator and due diligence should be investigated. We also have to weigh the provision of art. 10 penal fiscal code, which points to the justified unconsciousness and error as to the law.

**Keywords:** financial security, tax law, tax self-calculation, economy.