

Bezprawie podatkowe w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej

Tax illegality in the context of criminal and penal fiscal liability

dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID 0000-0001-6246-8838

Streszczenie

Bezprawność to jeden z warunków przestępstwa. Warunek ten stanowi najważniejszą płaszczyznę powiązań prawa karnego z innymi gałęziami prawa. Związki te są słabsze w zakresie *mala in se*, które godzi w podstawowe zasady relacji międzyludzkich, są silniejsze natomiast w zakresie *mala prohibita*, które godzi w szczegółowe regulacje normatywne. Co do zasady do tej grupy należy zaliczyć przestępczość podatkową, niezależnie od tego, czy stosować prawo karne skarbowe, czy też powszechne prawo karne (dotyczy wyłudzenia VAT¹ i fałszerstwa faktury). W obu przypadkach podstawą odpowiedzialności karnej jest naruszenie regulacji prawa podatkowego (bezprawność podatkowa). Prawo podatkowe w zasadzie wymyka się intuicyjnemu rozumieniu bezprawności (zaprzeczenie legalności). Główna część przepisów tej gałęzi prawa, dotycząca konstrukcji poszczególnych podatków oraz wymiaru zobowiązania podatkowego, nie zawiera typowych zakazów ani nakazów, ale reguluje skutki obrotu prywatnoprawnego. Źródłem bezprawności podatkowej okaże się różnica w poglądach na temat wykładni przepisu między podatnikiem a organem podatkowym lub sądem administracyjnym. W zakresie, w jakim organ podatkowy nie wyda decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (zaległość podatkową), obowiązuje domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej, które stawia pod znakiem zapytania uprawnienie sądu karnego do orzekania o przestępstwie podatkowym (w takim zakresie, w jakim do znamion ustawowych czynu zabronionego należy nieprawidłowe zadeklarowanie podatku).

Słowa kluczowe: bezprawność, odpowiedzialność karna, odpowiedzialność karna skarbową, przestępstwo podatkowe.

Abstract

Illegality is one of the conditions for a crime. This condition is the most important level of connections between criminal law and other branches of law. These relationships are weaker in terms of *mala in se*, which violates the basic principles of interpersonal relations, while they are stronger in terms of *mala prohibita*, which violates detailed normative regulations. As a rule, this group includes tax crime, regardless of whether fiscal penal law or common criminal law is applied (the latter concerns VAT fraud and invoice forgery). In both cases, the basis for criminal liability is a violation of tax law regulations (tax illegality). As a rule, tax law eludes the intuitive understanding of illegality (denial of legality). The main part of tax law provisions regarding the construction of taxes and the assessment of tax liability does not contain typical prohibitions or orders, but regulates the effects of private law transactions, and the source of tax illegality will be the difference in views on the interpretation of the provision between the taxpayer and the tax authority or administrative court. To the extent that the tax authority does not issue a decision determining the tax liability (tax arrears), there is a presumption of the correctness of the tax declaration, which calls into question the authority of the criminal court to adjudicate a tax offense (to the extent that the statutory features of a prohibited act include incorrect declaration of tax).

Keywords: illegality, criminal liability, penal fiscal liability, tax crime (offense).

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Konferencja naukowa jest doskonałą okazją do poruszenia zagadnień najbardziej podstawowych, przez to zaś najtrudniejszych i rodzących najwięcej kontrowersji. Jednym z takich dylematów jest dychotomia legalności i bezpraw-

ności (bezprawia). Najbardziej intuicyjnie pojmowana bezprawność to sprzeczność z prawem (zaprzeczenie legalności). Jak jednak rozumieć bezprawność na gruncie prawa podatkowego, które co do zasady nie wyraża wprost nakazów i zakazów, ale określa skutki obrotu gospodarczego?

Powołane kryterium załamuje się w przypadku obejścia czy nadużycia, kiedy sprzeczność z prawem podatkowym pozostaje sporna i nieoczywista, a także w zakresie linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) dotyczącej dobrej wiary, która ocenia rozliczenie VAT na podstawie czynników subiektywnych. Specyficzne problemy interpretacyjne rodzi także bezprawność wyłudzenia VAT.

W kontekście prawa karnego rodzi się wątpliwość, czy wszystkie, czy tylko jaskrawe (ciężkie) przypadki naruszenia prawa podatkowego powinny stanowić podstawę odpowiedzialności karnej. Czy potrzeba potwierdzenia nieprawidłowości rozliczenia podatku w drodze indywidualnej decyzji administracyjnej (innymi słowy, bezprawne jest jedynie to, co za takowe uznał organ podatkowy), czy też sąd karny może samodzielnie orzekać o naruszeniu prawa podatkowego w toku procesu karnego?

Analizowane problemy dotyczą nie tylko prawa karnego skarbowego, lecz także powszechnego prawa karnego – tam, gdzie stoi na straży prawidłowości rozliczenia podatku (*de lege lata* w zakresie wyłudzenia VAT i fałszerstwa faktury).

2. FUNKCJA PRAWA KARNEGO

Prawo karne odgrywa w systemie prawnym rolę subsydiarną. Wkracza w obszar innych gałęzi prawa, gdy nie są w stanie zapewnić prawnej ochrony regulowanym przez siebie stosunkom społecznym i trzeba sięgnąć do ostrzejszych środków, jakimi dysponuje prawo karne (zasada *ultima ratio*). Obrazowo mówiąc, prawo karne nie tyle buduje porządek prawny, ile zabezpiecza go przed zamachami, wzmacniając ochronę wynikającą z innych gałęzi prawa, gdyż samoistnie nie pełni funkcji regulacyjnej, nie organizuje życia społecznego ani nie rozwiązuje jego problemów².

Ze względu na przedmiot ochrony przepisy karne można podzielić na kryminalizujące i penalizujące:

- 1) zło „jako takie” wyrządzone społeczeństwu i przez nie potępiane (tzw. *mala in se/mala per se*) oraz
- 2) zło wynikające z naruszenia zakazu normatywnego, które spotyka się z dość neutralnym odbiorem społecznym (tzw. *mala prohibita*)³.

Subsydiarność prawa karnego względem innych gałęzi prawa rysuje się znacznie silniej w zakresie kryminalizacji *mala prohibita* niż *mala in se*. Wszędzie tam, gdzie prawo karne chroni specjalistyczne dziedziny życia społecznego regulowane innymi gałęziami prawa (np. środowisko naturalne, obrót gospodarczy itp.), zasada subsydiarności przyjmuje postać jeszcze dalej idącej zasady wtórności⁴. Jej istotą jest ścisła determinacja warunków odpowiedzialności karnej przez regulacje macierzystych gałęzi prawa dla poszczególnych dóbr chronionych.

Zarysowane prawidłowości nie budzą wątpliwości w zakresie prawnokarnej ochrony rozliczenia podatku. Literatura na temat prawa karnego skarbowego podkreśla zasady subsydiarności i wtórności, posługując się sformułowaniami o pochodnym czy służebnym charakterze wobec regulacji prawa finansowego⁵, lecz prawidłowości te w równym stopniu odnoszą się do powszechnego prawa karnego, gdy stosować je do ochrony rozliczenia podatku.

Z powyższego wynika, że warunkiem uruchomienia normy prawa karnego jest uprzednie (w sensie logicznym) naruszenie normy prawa podatkowego – na tyle istotne, że wymaga sankcji karnej. Regulacje prawa podatkowego są pierwotne i wyznaczają przedmiot ochrony prawnokarnej, regulacje prawa karnego są zaś wtórne i realizują tę ochronę.

3. BEZPRAWNOŚĆ W STRUKTURZE WEWNĘTRZNEJ PRZESTĘPSTWA

Przestępstwem jest bezprawny, zawiniony i karygodny (społecznie szkodliwy) czyn, który stypizowano ustawowo i zagrożono karą kryminalną. Przesłanki odpowiedzialności karnej porządkuje pojęcie struktury wewnętrznej przestępstwa; pozwala analizować każdy warunek (warstwę) niezależnie od siebie, jeżeli zaś choćby jeden z warunków nie został spełniony, nie popełniono przestępstwa. Pojęcie i każda z warstw struktury wewnętrznej przestępstwa budzi spory doktrynalne, nie inaczej jest z bezprawnością (ramy niniejszego opracowania nie pozwalają na szczegółowe przedstawienie tych sporów).

Ścierają się dwa podejścia – monistyczne i pluralistyczne. Pierwsze zakłada jednolitą bezprawność w całym systemie prawnym – wynika ona z innych gałęzi prawa, prawo karne opatruje je zaś sankcją karalności (znamiona ustawowe)⁶. Drugie (dominujące) podejście przyjmuje, że w każdej gałęzi prawa funkcjonuje odrębna bezprawność (bezprawność cywilna, bezprawność administracyjna itd.), także prawo karne na podstawie znamion ustawowych precyzuje więc bezprawność jako warunek bytu przestępstwa (bezprawność kryminalna)⁷. W zakresie *mala prohibita* funkcjonuje pojęcie bezprawności konstrukcyjnej – opartej na zakazie wynikającym z gałęzi prawa macierzystej dla danego wycinka stosunków społecznych, lecz potwierdzonej przepisem karnym (bezprawność kryminalna skonstruowana na podstawie bezprawności pozakarnej)⁸.

W ujęciu pluralistycznym bezprawność kryminalna kumuluje się albo nie kumuluje się z bezprawnością pozakarną, lecz ze względu na niestopniowalny charakter trudno mówić, że bezprawność kryminalna wzmacnia siłę bezprawności pozakarnej. Choć intuicyjnie się wydaje, że bezprawie jest stopniowalne i zgodnie z zasadą *ultima ratio* prawo karne przyjmuje je w większym natężeniu niż inne gałęzi prawa, to bezprawność albo zachodzi, albo nie zachodzi, natężenie bezprawia oceniamy zaś w innych warstwach struktury wewnętrznej przestępstwa (przede wszystkim karygodność). Zachowania objęte bezprawnością pozakarną, nawet obarczone sankcją nieważności bądź innymi negatywnymi konsekwencjami na gruncie macierzystej gałęzi prawa, pozostają legalne w rozumieniu prawa karnego, dopóki nie zostaną potwierdzone zakazem karnym (znamionami ustawowymi). W konsekwencji w ujęciu modelowym bezprawność kryminalna okazuje się węższa niż bezprawność pozakarna, wykluczony jest więc przypadek bezprawności kryminalnej i legalności w ocenie innej gałęzi prawa (jeżeli brakuje bezprawności pozakarnej, nie ma mowy o bezprawności kryminalnej). Prawidłowość ta dotyczy także czynników uchylających bezprawność, tradycyjnie zwanych kontratypami. Uchylenie bezprawności jako podstawy odpowiedzialności karnej może pochodzić z innych gałęzi prawa, które pozostają dla prawa

karnego źródłem kontratypów, gdyż nic, na co pozwalają lub co nakazują, nie może być zakazane normą prawnokarną (sztandarowy przykład uszkodzenia ciała podczas zabiegu medycznego)⁹.

Niezależnie, którą koncepcję przyjąć, w zakresie kryminalizacji i penalizacji stosunków prawnopodatkowych źródłem bezprawności są regulacje prawa podatkowego, na pewno zaś nie zachodzi relacja odwrotna, zgodnie z którą wyznacznikiem bezprawności w rozumieniu prawa podatkowego miałyby być znamiona ustawowe stypizowane w przepisie karnym. Odpada więc argumentacja: legalne na gruncie prawa podatkowego, bo niezabronione na gruncie prawa karnego. Brak karalności nie przesądza o braku bezprawności, karalność zaś jedynie domniemywa, ale definitywnie nie potwierdza bezprawności, gdyż w zakresie znamion ustawowych mogą się znaleźć atypowo czyny legalne, które wymagają odrębnego ustawowego wyłączenia (tradycyjnie rozumiane kontratypy). Z jednej strony prawa karnego nie interesują zachowania zgodne z prawem podatkowym, brak bezprawności podatkowej wyklucza więc odpowiedzialność karną (jeżeli zachowanie nie jest sprzeczne z normą prawnopodatkową, nie może zostać zabronione pod groźbą kary), z drugiej strony zaś jedynie część zachowań sprzecznych z prawem podatkowym wymaga zabezpieczenia w postaci sankcji karnej, a zatem część może pozostać poza zakresem znamion ustawowych. Jeśli przyjmie się podejście monistyczne, bezprawność wynikająca z regulacji prawa podatkowego jest warunkiem *sine qua non* karalności, a jeśli przyjmie się podejście pluralistyczne, bezprawność podatkowa jest warunkiem *sine qua non* bezprawności kryminalnej. Gdyby doszło do sprzeczności polegającej na tym, że norma prawnokarna zakazuje zachowania, które nie jest bezprawne podatkowo (prawo podatkowe je nakazuje lub na nie pozwala – wyraźnie bądź milcząco), regulacje prawa podatkowego dekomponują strukturę wewnętrzną przestępstwa, tj. – w zależności od podejścia – uchylają karalność albo bezprawność kryminalną.

Niemniej *de lege lata* znamiona ustawowe rzadko kiedy zawężają bezprawność wynikającą z regulacji prawa podatkowego (bezprawność podatkową) ze względu na szeroki katalog czynów zabronionych i zakres typizacji (jednym z niewielu przykładów jest warunek „uporczywości” przy uchylaniu się od odprowadzenia prawidłowo zadeklarowanego podatku)¹⁰. W konsekwencji bezprawność wynikająca z regulacji prawa podatkowego (bezprawność podatkowa) najczęściej staje się podstawą odpowiedzialności karnej (bezprawność kryminalna), a to przeczy intuicyjnemu rozumowaniu, opartemu na stopniowaniu natężenia bezprawia w prawie podatkowym (słabsze) i w prawie karnym (silniejsze).

4. CHARAKTER BEZPRAWNOŚCI PODATKOWEJ

Skoro podatek może być nałożony tylko w drodze ustawy, która reguluje jego konstrukcję i dotyczące go obowiązki (np. sprawozdawcze), to precyzując wzorzec prawidłowego rozliczenia i dokumentacji podatku, ustawa ta wyznacza także granice zachowania bezprawnego (niezgodnego ze wzorcem ustawowym). Charakter bezprawności podatkowej determinuje dychotomia przepisów regulujących wymiar

zobowiązania podatkowego oraz przepisów regulujących tzw. obowiązki instrumentalne, które służą do poboru zobowiązania podatkowego i go zabezpieczają (ewidencja, faktury, deklaracje itp.). Pierwsza grupa przepisów nie zawiera typowych zakazów ani nakazów, ale reguluje skutki obrotu prywatnoprawnego – transakcji przeprowadzonej na zasadach swobody kontraktowej przypisuje konkretną treść obowiązku podatkowego (elementy konstrukcji podatku). Druga grupa przepisów zawiera typowe zakazy lub nakazy – dokumentacja i rozliczenie podatku muszą odzwierciedlić taką transakcję i odpowiadający jej obowiązek podatkowy rzetelnie (zgodnie ze stanem faktycznym) i prawidłowo (zgodnie ze stanem prawnym). O ile w zakresie obowiązków instrumentalnych dochodzi do naruszenia typowego zakazu lub nakazu (np. fałszerstwo faktury), o tyle w zasadniczym obszarze regulacji prawa podatkowego nie może do tego dojść, gdyż brakuje podstawy prawnej do konstruowania obowiązku ponoszenia możliwie najwyższych obciążeń czy takiego układania biegu spraw majątkowych, aby ten skutek nastąpił.

W ujęciu modelowym wzorcem legalności albo bezprawności jest jedna, a zarazem jedyna dopuszczalna, kwota podatku, która jednoznacznie wynika z regulacji ustawy podatkowej odnoszącej się do konkretnej sytuacji faktycznej¹¹. Problem polega na tym, że treść norm prawnopodatkowych, które prowadzą do takiej konkretyzacji, zazwyczaj okaże się sporna, źródłem bezprawności podatkowej jest zaś różnica w poglądach na temat wykładni przepisu między podatnikiem a organem podatkowym lub sądem administracyjnym. Tak dalece, jak dokonana przez podatnika wykładnia mieści się w granicach dopuszczalnych przez prawnoznawstwo metod i rezultatów, nie powinna rodzić odpowiedzialności karnej, jej podstawę mogłoby zaś stanowić tylko rażące naruszenie prawa, które wykracza poza typowe metody wykładni. Biorąc pod uwagę, że większość przepisów prawa podatkowego wywołuje spory interpretacyjne, takie rozumienie bezprawności nie może być stosowane na potrzeby rozliczenia podatku, gdyż uczyniłoby legalnymi różne konkretyzacje kwoty podatku i podważyło sens decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości (taką decyzję można by było wydać wyłącznie w razie rażącego naruszenia prawa), lecz powinno dotyczyć wyłącznie podstawy odpowiedzialności karnej. Mielibyśmy wówczas do czynienia z modelowym przykładem bezprawności konstrukcyjnej w sensie kryminalnym, która zawęża pojęcie bezprawności pozakarnej.

De lege lata trudno znaleźć normatywną podstawę do powyższego ograniczenia, bezprawne okaże się zaś każde rozliczenie podatku, które w indywidualnej sprawie zostanie zakwestionowane przez organ podatkowy lub sąd administracyjny. Niemniej w obliczu dominacji techniki samoobliczenia zdecydowana większość podatników dokonuje rozliczenia podatku bez jakiegokolwiek udziału organu podatkowego, umyka więc tak rozumianej bezprawności. Rodzi się zatem oczywiste pytanie: czy bezprawność podatkowa zależy od decyzji podatkowej? W konsekwencji: czy sąd karny jest władny ustalić bezprawność podatkową i samodzielnie ocenić uszczuplenie podatku, czy pozostaje tu związany decyzją organu podatkowego?

5. BEZPRAWNOŚĆ PODATKOWA W ŚWIETLE DOMNIEMANIA PRAWIDŁOWOŚCI DEKLARACJI PODATKOWEJ

W literaturze podkreśla się, że bezprawność konstrukcyjna wymaga odpowiednich ustaleń dowodowych w toku procesu karnego¹². W przypadku prawa karnego skarbowego sąd karny opiera się jednak na ustaleniach dowodowych organów podatkowych znacznie bardziej niż w innych dziedzinach prawa karnego. Nawet pod rządami obecnej kodyfikacji, która zerwała z tradycją orzecznictwem organów administracyjnych, rola sądu jest ograniczona, gdyż organy podatkowe prowadzą karne skarbowe postępowanie przygotowawcze i w praktyce na nich spoczywa ciężar ustaleń dowodowych oraz wypracowania rozstrzygnięcia na podstawie uprzedniego postępowania podatkowego (z zastrzeżeniem różnic proceduralnych – to samo należy powiedzieć o powszechnym prawie karnym w zakresie wyłączenia VAT). Rodzi się problem, na ile sąd karny jest władny dokonywać samodzielnej oceny uszczuplenia podatku, na ile zaś pozostaje w tym zakresie związany rozstrzygnięciami organów podatkowych (pomijam problem odwrotny: związania organu podatkowego wyrokiem sądu karnego).

Zgodnie z eksponowaną w literaturze zasadą samodzielności jurysdykcyjnej sąd karny nie jest związany decyzją administracyjną (art. 8 § 1 k.p.k.¹³; odpowiednio do postępowania karnego skarbowego na mocy art. 113 § 1 k.k.s.¹⁴)¹⁵. Niemniej decyzje administracyjne o charakterze konstytutywnym kształtują stan prawny, bez takiej decyzji znamiona czynu zabronionego są więc ukształtowane inaczej, niż wymaga typizacja, a wnioskowanie to bywa wspierane rozszerzającą wykładnią art. 8 § 2 k.p.k., zwłaszcza gdy sąd administracyjny oddali skargę na taką decyzję (związanie wyrokiem sądu administracyjnego)¹⁶. Powstaje pytanie: czy i jakim zakresie sąd karny jest władny badać prawidłowość takiej decyzji i pominąć ją, gdy okaże się wadliwa? Literatura skłania się do odpowiedzi afirmującej¹⁷, w zakresie przestępczości podatkowej przeważnie potwierdza zaś kompetencję sądu karnego i brak związania decyzją podatkową przy ustalaniu uszczuplenia należności publicznoprawnej w rozumieniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego (akceptuje się jedynie związanie takimi decyzjami administracyjnymi, do których wprost odwołują się znamiona ustawowe: np. zezwolenie w przypadku czynu zabronionego polegającego na prowadzeniu działalności bez zezwolenia)¹⁸. Orzecznictwo pozostaje niejednolite, aczkolwiek z czasem zaczęło dominować odrzucenie związania decyzją podatkową¹⁹.

Nie podważając samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, uważam, że pogląd o braku związania decyzją podatkową przy ustalaniu uszczuplenia należności publicznoprawnej nie uwzględnia antynomii prawa procesowego i prawa materialnego w kontekście domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej, które może podważyć jedynie decyzja podatkowa (art. 21 § 2, 3 i 3a o.p.²⁰). W sensie procesowym decyzja podatkowa stanowi jedynie dowód z dokumentu urzędowego, sąd karny jest więc władny orzekać niezależnie od niej (nie może jej dowolnie pominąć, ale może ją podważyć), niemniej bez takiej decyzji musi się podporządkować skutkom wynikającym z powołanych przepisów Ordynacji

podatkowej – musi przyjąć, że w zakresie objętym deklaracją podatkową zobowiązanie podatkowe zadeklarowano prawidłowo (nie naruszono prawa podatkowego). Nawet korekta nieprawidłowej deklaracji nie czyni pierwotnego wymiaru podatku bezprawnym, gdyż organ podatkowy nigdy nie obalił domniemania prawidłowości deklaracji (trzeba przyjąć, że mimo zmiany wymiar podatku był w każdym momencie prawidłowy).

Chociaż decyzja określająca zobowiązanie podatkowe ma co do zasady charakter deklaratoryjny, to w zakresie obalenia domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej kształtuje stan prawny, gdyż wszyscy – z wyjątkiem organu podatkowego działającego w odpowiednim trybie proceduralnym – są takim domniemaniem związani (w tej sferze decyzja nabiera charakteru konstytutywnego). Nie mamy tu do czynienia z prejudykatem w rozumieniu proceduralnym ani z luką w podstawie prawnej i faktycznej rozstrzygnięcia, którą miałby wypełnić sąd karny w ramach samodzielności jurysdykcyjnej, gdyż skutki braku decyzji podatkowej w omawianym zakresie regulują przepisy ustawowe o charakterze materialnoprawnym, sądowi karnemu brakuje zaś kompetencji do obalenia domniemania wynikającego z art. 21 § 2 o.p. Nie zostaje też naruszona zasada prawdy materialnej, lecz przepisy specyficznie kształtują zakres poszukiwanych faktów – nie idzie o wysokość zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej), lecz o obowiązywanie decyzji organu podatkowego, a fakt ten jest ustalany na podstawie oceny wiarygodności dowodowej dokumentu urzędowego (pisma pochodzącego od organu podatkowego). Zarysowane podejście pozostaje zgodne z zasadą subsydiarności prawa karnego i istotą bezprawności konstrukcyjnej. Prawo karne nie może bowiem iść dalej w ochronie jakichkolwiek stosunków społecznych niż macierzysta dla nich gałąź prawa, nie może więc uznać za bezprawne rozliczenia podatku, które na podstawie regulacji prawa podatkowego pozostaje prawidłowe (legalne), nawet gdyby wynikało to tylko z ustawowego domniemania sanującego naruszenie przepisów (absurdem pojęciowym jest przestępstwo oparte na naruszeniu prawa podatkowego, jeżeli prawa podatkowego nie naruszono). Rzecz jasna omawiane domniemanie pozostaje istotne tylko dla tych czynów zabronionych, które opierają się na złożeniu nieprawidłowej deklaracji podatkowej – tak w warstwie bezprawności, jak i w warstwie karalności.

6. SZCZEGÓLNE PRZYPADKI BEZPRAWNOŚCI PODATKOWEJ

Jak wskazano w uwagach wprowadzających, szczególne problemy interpretacyjne rodzi bezprawność:

- 1) obejścia lub nadużycia prawa podatkowego,
- 2) rozliczenia VAT zgodnie z koncepcją dobrej wiary oraz
- 3) wyłączenia VAT.

W przypadku obejścia lub nadużycia prawa podatkowego konkretyzacja kwoty podatku jest zgodna z normami szczegółowego prawa podatkowego, lecz odbiega od zamierzeń ustawodawcy i społecznego poczucia sprawiedliwości, gdyż transakcje dokonane na zasadzie swobody kontraktowej – choć realne – nie są adekwatne do osiągniętych efektów gospodarczych, a motywują je korzyści podatkowe (nie mylić z czynnościami pozornymi). Szczególna podstawa normatyw-

na w postaci tzw. klauzuli antyabuzywnej pozwala „odwrócić” skutki czynności zmierzającej do uzyskania takiej korzyści i „zastąpić” je skutkami innych czynności, które nie zostały faktycznie dokonane, lecz jedynie „zrekonstruowane” jako właściwe do osiągnięcia danego efektu gospodarczego (m.in. klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego z działu IIIA o.p. i klauzula nadużycia w zakresie VAT z art. 5 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²¹). Spotkamy się z poglądem, że rozliczenie podatku zakwestionowane na podstawie klauzuli antyabuzywnej nie jest bezprawne²². Niemniej skoro taka klauzula pozwala wymierzyć podatek w innej wysokości niż zadeklarowana przez podatnika, to jeśli pójdzie się dotychczasowym torem rozumowania, trzeba uznać za bezprawne – tak w sensie podatkowym, jak i w sensie kryminalnym – rozliczenie oparte na czynności realnie dokonanej i rzetelnie udokumentowanej, ale sztucznej, która nie realizuje celów gospodarczych, a przynosi jedynie korzyści podatkowe. W tym przypadku nie powinna jednak budzić wątpliwości potrzeba decyzji organu podatkowego. Bez takiej decyzji bowiem rozliczenie podatku jest prawidłowe nie tylko ze względu na domniemanie wynikające z art. 21 § 2 o.p., lecz także ze względu na istotę klauzuli antyabuzywnej, która ma charakter kontrfaktyczny i wymaga zastosowania szczególnej podstawy normatywnej w drodze aktu indywidualnego.

Klauzula dobrej wiary porzuca tradycyjnie generalny i obiektywny charakter prawa podatkowego, gdyż indywidualizuje elementy konstrukcji VAT, tj. odbiera uprawnienia lub nakłada dodatkowe obowiązki w zależności od – zwykle pomijanych przez prawo podatkowe – czynników subiektywnych (indywidualizacja i subiektywizacja konstrukcji VAT). W konsekwencji wzbogaca bezprawność o czynniki podmiotowe i nadaje jej mieszany charakter przedmiotowo-podmiotowy. Bezprawność nabiera zatem cech indywidualnych i subiektywnych w tym sensie, że zależy od wiedzy i woli konkretnej osoby w konkretnych okolicznościach faktycznych, lecz odnoszonych do generalnego i obiektywnego wzorca należytej staranności (powinność świadomości udziału w oszustwie). Udział w oszustwie, który obiektywnie narusza regulacje dotyczące konstrukcji i dokumentacji VAT, nie jest bezprawny w warunkach, które dopuszcza linia orzecznicza TSUE (rozliczenie podatku pozostaje prawidłowe – sanacja odliczenia podatku naliczonego lub stawki 0%).

Inaczej niż w przypadku obejścia czy nadużycia prawa podatkowego – w zakresie wyłudzenia VAT nie idzie o spory na temat podatkowej kwalifikacji operacji gospodarczych, ale przede wszystkim o ich dokumentowanie niezgodnie z rzeczywistym przebiegiem (nawet całkowicie fikcyjnie, gdy żadnej transakcji nie wykonano) i przypisywanie takim zdarzeniom w toku rozliczenia podatku elementów konstrukcji VAT o innej treści, niż odpowiadają realnie zaistniałej operacji gospodarczej (np. zawyżenie wolumenu obrotu). Odmienne niż w ramach zasadniczego nurtu regulacji prawa podatkowego – mamy więc do czynienia z naruszeniem tradycyjnie rozumianych zakazów lub nakazów, zgodnie z kryterium rzetelnego udokumentowania i prawidłowego przypisania elementów konstrukcji VAT realnie zaistniałej operacji gospodarczej. Jasny jest też cel działania: uzyskanie kosztem majątku państwa lub innych uczestników obrotu nienależnej

korzyści, która wykracza poza zmniejszenie obciążenia podatkowego, lecz wchodzi w obszar zaboru mienia publicznego lub prywatnego (na szkodę osób „wkręconych” w karuzelę podatkową). Inaczej niż w przypadku typowego przestępstwa podatkowego (unikania opodatkowania) – metoda dokonania badanych oszustw polega na fałszywej manifestacji obowiązku podatkowego i statusu podatnika zamiast ich ukrywania lub zaniżania podstawy opodatkowania. Jeśli stosuje się tradycyjne podejście, trudno uznać za niezgodne z prawem rozpoznanie obowiązku podatkowego, gdy w istocie nie powstał, lecz mamy do czynienia z nadpłatą w rozumieniu art. 72 o.p., niemniej fałszywa manifestacja obowiązku podatkowego i statusu podatnika w okolicznościach, które składają się na znamiona kierunkowe (cel, zamiar), narusza prawo i pozostaje bezprawna na równi z ukrywaniem statusu podatnika i zdarzeń rodzących obowiązek podatkowy, art. 108 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. każe zaś odprowadzić do urzędu skarbowego podatek nienależnie wykazany na fakturze i nie pozwala traktować go jako nadpłaty, niezależnie od przyczyn i okoliczności wystawienia faktury (odpowiednio wobec zawyżenia podstawy opodatkowania).

Powyższe uwarunkowania powodują, że w sensie materialnoprawnym naruszenie prawa podatkowego nie jest sporne, ale oczywiste (ewidencja i rozliczenie podatku muszą odzwierciedlać realnie zaistniały stan faktyczny i odpowiadające temu stanowi faktycznemu elementy konstrukcji VAT). Wątpliwości dotyczące warunkowania bezprawności zakwestionowaniem przez organ podatkowy deklaracji podatkowej dotyczą przede wszystkim „zniknięcia” sprzedawcy z podatkiem otrzymanym tytułem części ceny lub „wkręcenia” nabywcy w karuzelę podatkową, jeżeli faktury są rzetelne i obrazują realną operację gospodarczą (zawsze trzeba jednak podważyć deklarację podatkową – inaczej zadeklarowane kwoty podatku należnego i podatku naliczonego trzeba uznać za prawidłowe, gdyż nie podważa ich fałszerstwo faktury, które nie świadczy jeszcze o wyłudzeniu VAT). W sensie dowodowym bezprawność wyłudzenia VAT staje się trudno uchwytna, gdyż w rozpoznaniu przeszkadza metoda działania polegająca na czynnościach konwencjonalnych symulujących bądź ingerujących w obrót gospodarczy i w rozliczenie podatku. Udział w obrocie gospodarczym nie tylko jest warunkiem *sine qua non* dokonania wyłudzenia VAT, ale również tworzy pozory, które mają na celu uwiarygodnić oszustów w oczach potencjalnych ofiar i organów kontrolnych. Symptomy oszustwa „rozmywają się” na tyle, że na żadnym etapie nie są jednoznaczne ani dla uczestników obrotu gospodarczego, ani nawet dla organów podatkowych, gdyż mimo kontroli wielu oszustów uzyskuje zwroty VAT, a oszustwo zostaje ujawnione dopiero w toku postępowań prowadzonych wobec ich kontrahentów. Często obrót fikcyjny miesza się z rzeczywistym, gdy zaś rozpatrywać rozliczenia podatkowe kolejnych ogniw w sposób zindywidualizowany, niektóre transakcje okazują się prawidłowo udokumentowane i rozliczone, innym razem świadczenie wykonuje ktoś inny niż sprzedawca wykazany w treści faktury bądź fałszowane są ilość lub rodzaj dostarczanych towarów bądź usług, lecz świadczenie jest wykonane przynajmniej w części. Nie dziwi więc, że wielu uczestników pozostaje nieświadomych oszustwa, a mechanizm VAT pozwala skierować na nich

podejrzanie popełnienia przestępstwa, mimo że w istocie padają jego ofiarą.

7. PODSUMOWANIE

Bezprawność to jeden z warunków przestępstwa. Warunek ten stanowi najważniejszą płaszczyznę powiązań prawa karnego z innymi gałęziami prawa. Związki te są słabsze w zakresie *mala in se*, które godzi w podstawowe zasady relacji międzyludzkich, są natomiast silniejsze w zakresie *mala prohibita*, które godzi w szczegółowe regulacje normatywne. Co do zasady do tej grupy należy zaliczyć przestępczość podatkową, niezależnie od tego, czy stosować prawo karne skarbowe, czy też powszechne prawo karne. W obu przypadkach podstawą odpowiedzialności karnej jest naruszenie regulacji prawa podatkowego (bezprawność podatkowa).

Prawo podatkowe wymaga dość ścisłej i precyzyjnej regulacji normatywnej. W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) w swoim orzecznictwie dokonał gradacji standardu regulacji: najwyższy jest wymagany od prawa karnego, prawo podatkowe lokuje się zaś bezpośrednio za nim, lecz przed innymi gałęziami prawa²³. *Prima facie* wydaje się, że powyższa prawidłowość pozwala równie ściśle i precyzyjnie wyznaczyć obszar bezprawności. Analiza pokazała, że tak jednak nie jest, co do zasady prawo podatkowe wymyka się zaś intuicyjnemu rozumieniu bezprawności (zaprzeczenie legalności). Główna część jego przepisów, dotycząca konstrukcji poszczególnych podatków oraz wymiaru zobowiązania podatkowego, nie zawiera typowych zakazów ani nakazów, ale reguluje skutki obrotu prywatnoprawnego, źródłem bezprawności podatkowej okaże się zaś różnica w poglądach na temat wykładni przepisu między podatnikiem a organem podatkowym lub sądem administracyjnym. W zakresie, w jakim organ podatkowy nie wyda decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (zaległość podatkową), obowiązuje domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej. Takie domniemanie podważa koncept obiektywnej bezprawności *ex lege* z powodu naruszenia przepisów, na którą to bezprawność każdy zainteresowany mógłby się powołać (dotyczy także sądu karnego).

Z powyższych prawidłowości wynikają dwa wnioski *de lege ferenda*. Po pierwsze, na potrzeby odpowiedzialności karnej powinno się zawęzić bezprawność podatkową jedynie do przypadków rażącego naruszenia prawa podatkowego. Postulat ten nie dotyczy prawa podatkowego, ale prawa karnego, które powinno wężiej typizować czyny zabronione w zakresie stosunków prawopodatkowych. Takiemu zawężeniu stoi jednak na przeszkodzie przeciwstawna tendencja do ciągłego poszerzania pola kryminalizacji i penalizacji rozliczeń podatkowych. Po drugie, warto normatywnie rozstrzygnąć pytanie o związanie sądu karnego decyzją podatkową. Gdy uwzględnić antynomie prawa materialnego i prawa procesowego, *de lege lata* dojdziemy do sprzecznych wniosków: w sensie procesowym sąd karny nie jest związany decyzją podatkową, ale bez takiej decyzji siłą materialnoprawnego domniemania wynikającego z art. 21 § 2 o.p. musi uznać za prawidłowe rozliczenie podatku wynikające z deklaracji podatkowej. Znow postulat ten kieruję do przepisów prawa karnego, gdyż prawo podatkowe nie może porzucić fundamentów dominującej współcześnie techniki samoobliczenia

podatku bez jakiegokolwiek udziału organu podatkowego. Regulacja ta musi uwzględnić zasadę *ultima ratio* prawa karnego i wykluczyć absurd odpowiedzialności karnej za... prawidłowe rozliczenie podatku (choćby tylko mocą ustawowego domniemania).

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² Najbardziej dobitnie tzw. krakowska szkoła prawa karnego: A. Zoll, *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, nr 23, s. 69-70; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997, s. 16-17; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2014, s. 23-24.
- ³ Przykładowo: I. Andrejew, *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988, s. 50 i nast.; A. Grześkowiak, w: *Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Wlak, Warszawa 2017, s. 31-32.
- ⁴ Odnośnie do prawa karnego gospodarczego: S. Żółtek, *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009, s. 20-21, 109-112, 163-180.
- ⁵ Przykładowo: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 6; I. Sepiolo-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 6-7; V. Konarska-Wrzošek, w: V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 26; J. Gluchowski, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 470. Specyficznie na temat relacji prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego: W. Wójtowicz, *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 1, s. 1 i 4; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 6; D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 36-39.
- ⁶ Podejście to prezentuje przede wszystkim tzw. krakowska szkoła prawa karnego: A. Zoll, dz. cyt., s. 72-74; K. Buchała, A. Zoll, dz. cyt., s. 119-120 i 122-127; W. Wróbel, A. Zoll, dz. cyt., s. 166-167 i 171-177; W. Wróbel, *Struktura normatywna przepisu prawa karnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 3, s. 94 i nast.; na podstawie innych założeń metodologicznych: Ł. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2019, s. 285 i nast.
- ⁷ M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995, s. 195 i nast.; I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986, s. 162; J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2020, s. 264-268; A. Marek, w: *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, red. A. Marek, Warszawa 1986, s. 48; J. Lachowski, A. Marek, *Prawo karne. Zarys problematyki*, Warszawa 2018, s. 71-72; T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 114-115; A. Grześkowiak, dz. cyt., s. 88-90; M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo karne*, Warszawa 2020, s. 246 i nast.; A. Marek, V. Konarska-Wrzošek, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 102; W. Cieślak, *Prawo karne. Zarys instytucji i naczelne zasady*, Warszawa 2010, s. 81-82.
- ⁸ Odnośnie do prawa karnego gospodarczego: A. Mucha, *Struktura przestępstwa gospodarczego oraz okoliczności wyłączające bezprawność czynu w prawie karnym gospodarczym. Analiza teoretyczna i dogmatyczna*, Warszawa 2013, s. 15-21 i 134-171.
- ⁹ W. Wolter, *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 10, s. 505; tenże, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 163.
- ¹⁰ Odnośnie do prawa karnego skarbowego: G. Łabuda, *O kształcie norm charakteryzujących bezprawność i karalność przestępstw narażenia na niebezpieczeństwo*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2004, t. 15, s. 84-85.
- ¹¹ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidlowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998, s. 35 i nast.
- ¹² W zakresie prawa karnego gospodarczego wymaga się od sądu karnego rozstrzygnięcia o bezprawiu opartym na regulacjach obrotu gospodarczego: R. Zawłocki, w: *Prawo karne gospodarcze*, red. R. Zawłocki, Warszawa 2012, s. 193-198; A. Mucha, dz. cyt., s. 168-171.

- ¹³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 37, dalej: „Kodeks postępowania karnego” lub „k.p.k.”.
- ¹⁴ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- ¹⁵ J. Łętowski, *Sądy powszechne i praworządność w administracji*, Wrocław 1967, s. 130-131; P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988, s. 115-116; A. Murzynowski, *Istota i zasady procesu karnego*, Warszawa 1994, s. 305-306; J. Kowalska, *Prejudycjalność orzeczeń w procesie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5, s. 64-66; E. Pieniążek, *Prejudycjalność orzeczeń w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 12, s. 86 i nast.; O. Piaskowska, *Znaczenie rozstrzygnięć administracyjnych w procesie karnym*, Warszawa 2014, s. 131 i nast.; R. Badowiec, *Zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego i odstępstwa od niej*, Toruń 2021, s. 67 i nast.
- ¹⁶ W. Wójtowicz, *Samodzielność ustaleń sądu karnego*, „Nowe Prawo” 1969, nr 2, s. 286-290; M. Cieślak, *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 230; P. Hofmański, dz. cyt., s. 181-188; A. Murzynowski, dz. cyt., s. 306; T. Gardocka, *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987, s. 150 i nast.; M. Wąsek-Wiaderek, w: *System prawa karnego procesowego*, t. 3, cz. 2, red. P. Wiliński, Warszawa 2014, s. 1325 i nast.; O. Piaskowska, dz. cyt., s. 100-104, 151 i nast.; R. Badowiec, dz. cyt., s. 67 i nast. Wnioskowanie to aprobują komentarze do Kodeksu postępowania karnego: J. Skorupka, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. J. Skorupka, Warszawa 2020, s. 48-49; C. Kulesza, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. K. Dudka, Warszawa 2018, s. 48-49; A. Sakowicz, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. A. Sakowicz, Warszawa 2018, s. 61; M. Kurowski, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. D. Świecki, Warszawa 2017, s. 72-74; J. Gajewski, S. Steinborn, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. L. Paprzycki, Warszawa 2013, s. 71-72; P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. P. Hofmański, Warszawa 2011, s. 110-111; T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego oraz ustawa o świadku koronnym. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 74-75 (pozostałe pomijają omawiane zagadnienie).
- ¹⁷ M. Wąsek-Wiaderek, dz. cyt., s. 1327-1329; O. Piaskowska, dz. cyt., s. 153-154, 200 i nast.; Z. Świda, *Glosa do wyroku SN z dnia 1 grudnia 1998 r.*, IV KKN 492/97, OSP 1999, nr 7-8, poz. 150, s. 414; P. Hofmański, dz. cyt., s. 186-187; J. Skorupka, dz. cyt., s. 48-49; A. Sakowicz, dz. cyt., s. 61.
- ¹⁸ M. Wąsek-Wiaderek, dz. cyt., s. 1327-1330; T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020, nr 2, s. 85 i nast.; B. Łukowicz, *Glosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 17 czerwca 2009 r.*, II AKz 334/09, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, nr 1, s. 166 i nast.; J. Paśkiewicz, *Wybrane zagadnienia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w postępowaniu karnoskarbowym w świetle decyzji podatkowej, na przykładzie art. 54 KKS*, w: *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017, s. 149 i nast.; J. Duży, *Rola decyzji podatkowej w postępowaniu karnym – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, w: *Węzłowe zagadnienia...*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, dz. cyt., s. 71 i nast.; tenże, *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 1, s. 106 i nast.; tenże, *Glosa do wyroku SN z 9 I 2012 r.*, V KK 327/11, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4, s. 136 i n.; tenże, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 163 i nast.; P. Lewczyk, *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, „Przegląd Sądowy” 2013, nr 4, s. 93 i nast.; tenże, *Glosa do wyroku SN z dnia 9 stycznia 2012 r.*, V KK 327/11, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81, s. 561; L. Wilk, *Glosa do wyroku SN z dnia 9 stycznia 2012 r.*, V KK 327/11, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81, s. 556-558; T. Dudek, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11, s. 88 i nast.; U. Doniec, A. Koziara, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązania podatkowe*, w: *Z problematyki funkcji procesu karnego*, red. T. Grzegorzczak, J. Izydorczyk, R. Olszewski, Warszawa 2013, s. 646 i nast.; D. Strzelec, dz. cyt., s. 282 i nast. Pogląd ten zdecydowanie dominuje wśród komentarzy do Kodeksu postępowania karnego: J. Skorupka, dz. cyt., s. 48-49; A. Sakowicz, dz. cyt., s. 64-65; C. Kulesza, dz. cyt., s. 49; M. Kurowski, dz. cyt., s. 73; J. Gajewski, S. Steinborn, dz. cyt., s. 72; T. Grzegorzczak, dz. cyt., s. 74-75 (pozostałe pomijają omawiane zagadnienie). Przeciwnie (za związaniem): M. Charkiewicz, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznaną*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 12, s. 18 i nast.; M. Charkiewicz, P. Daszczyk, *Rozstrzygnięcie podatkowe w trybie karnym skarbowym – rzeczywistość znana i nieznaną*, w: *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2014, s. 45-58; R. Badowiec, dz. cyt., s. 78-84.
- ¹⁹ Przeciwno związaniu m.in.:
1) uchwała Sądu Najwyższego (dalej: SN) z dnia 10 stycznia 1968 r., VI KZP 55/67, OSNKW 1968, nr 4, poz. 45;
2) wyrok SN z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15, LEX nr 1929133;
3) postanowienie SN z dnia 26 maja 2020 r., V KK 26/20, LEX nr 3207855.
Za związaniem (choćby w ograniczonym zakresie) m.in. wyroki SN:
1) z dnia 7 listopada 2013 r., V KK 264/13, OSNKW 2014, nr 3, poz. 26;
2) z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSNKW 2012, nr 3, poz. 30.
- ²⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ²² A. Bartosiewicz, *Agresywna optymalizacja podatkowa a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 29 i nast.; T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Nadużycie przepisów prawa podatkowego a przestępstwo oszustwa podatkowego z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny” 2021, nr 2, s. 41 i nast.; odnośnie do nadużycia prawa w zakresie VAT: J. Szymczyk, *Ewolucja koncepcji nadużycia prawa w dziedzinie VAT*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 1, s. 80-81.
- ²³ Por. podsumowujący i systematyzujący wcześniejsze orzecznictwo podatkowe wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU 7A/2011, poz. 71.

Bibliografia

Literatura

- Andrejew I., *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988.
- Andrejew I., *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986.
- Badowiec R., *Zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego i odstępstwa od niej*, Toruń 2021.
- Bartosiewicz A., *Agresywna optymalizacja podatkowa a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012.
- Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997.
- Charkiewicz M., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznaną*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 12.
- Charkiewicz M., Daszczyk P., *Rozstrzygnięcie podatkowe w trybie karnym skarbowym – rzeczywistość znana i nieznaną*, w: *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2014.
- Cieślak M., *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984.
- Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995.
- Cieślak W., *Prawo karne. Zarys instytucji i naczelnne zasady*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998.
- Doniec U., Koziara A., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązania podatkowe*, w: *Z proble-*

- matyki funkcji procesu karnego, red. T. Grzegorzczak, J. Izydorczyk, R. Olszewski, Warszawa 2013.
- Dudek T., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11.
- Duży J., *Głosa do wyroku SN z 9 I 2012 r., V KK 327/11*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4.
- Duży J., *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 1.
- Duży J., *Rola decyzji podatkowej w postępowaniu karnym – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, w: *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017.
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- Gajewski J., Steinborn S., w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. L. Paprzycki, Warszawa 2013.
- Gardocka T., *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987.
- Grzegorzczak T., *Kodeks postępowania karnego oraz ustawa o świadku koronnym. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Grześkowiak A., w: *Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Włak, Warszawa 2017.
- Hofmański P., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988.
- Hofmański P., Sadzik E., Zgrzyk K., w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. P. Hofmański, Warszawa 2011.
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. A. Sakowicz, Warszawa 2018.
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. J. Skorupka, Warszawa 2020.
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. K. Dudka, Warszawa 2018.
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. D. Świecki, Warszawa 2017.
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. L. Paprzycki, Warszawa 2013.
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. P. Hofmański, Warszawa 2011.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
- Kowalska J., *Prejudycjalność orzeczeń w procesie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5.
- Królikowski M., Zawłocki R., *Prawo karne*, Warszawa 2020.
- Kulesza C., w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. K. Dudka, Warszawa 2018.
- Kurowski M., w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, red. D. Świecki, Warszawa 2017.
- Lachowski J., Marek A., *Prawo karne. Zarys problematyki*, Warszawa 2018.
- Lewczyk P., *Głosa do wyroku SN z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11*, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81.
- Lewczyk P., *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, „Przegląd Sądowy” 2013, nr 4.
- Łabuda G., *O kształcie norm charakteryzujących bezprawność i karalność przestępstw narażenia na niebezpieczeństwo*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2004, t. 15.
- Łętowski J., *Sądy powszechne i praworządność w administracji*, Wrocław 1967.
- Łukowiak B., *Głosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 17 czerwca 2009 r., II AKz 334/09*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, nr 1.
- Marek A., Konarska-Wrzosek V., *Prawo karne*, Warszawa 2019.
- Mucha A., *Struktura przestępstwa gospodarczego oraz okoliczności wyłączające bezprawność czynu w prawie karnym gospodarczym. Analiza teoretyczna i dogmatyczna*, Warszawa 2013.
- Murzynowski A., *Istota i zasady procesu karnego*, Warszawa 1994.
- Oczkowski T., Zgoliński I., *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020, nr 2.
- Oczkowski T., Zgoliński I., *Nadużycie przepisów prawa podatkowego a przestępstwo oszustwa podatkowego z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny” 2021, nr 2.
- Paśkiewicz J., *Wybrane zagadnienia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w postępowaniu karnoskarbowym w świetle decyzji podatkowej, na przykładzie art. 54 KKS*, w: *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017.
- Piaskowska O., *Znaczenie rozstrzygnięć administracyjnych w procesie karnym*, Warszawa 2014.
- Pieniżek E., *Prejudycjalność orzeczeń w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 12.
- Pohl Ł., *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2019.
- Prawo karne gospodarcze*, red. R. Zawłocki, Warszawa 2012.
- Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Włak, Warszawa 2017.
- Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, red. A. Marek, Warszawa 1986.
- Sepiolo-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017.
- Strzelec D., *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023.
- System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
- System prawa karnego procesowego*, t. 3, cz. 2, red. P. Wiliński, Warszawa 2014.
- Szymczyk J., *Ewolucja koncepcji nadużycia prawa w dziedzinie VAT*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 1.
- Świda Z., *Głosa do wyroku SN z dnia 1 grudnia 1998 r., IV KKN 492/97*, OSP 1999, nr 7-8, poz. 150.
- Warylewski J., *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2020.
- Wąsek-Wiaderek M., w: *System prawa karnego procesowego*, t. 3, cz. 2, red. P. Wiliński, Warszawa 2014.
- Wilk L., *Głosa do wyroku SN z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11*, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019.
- Wolter W., *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973.
- Wolter W., *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 10.
- Wójtowicz W., *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 1.
- Wójtowicz W., *Samodzielność ustaleń sądu karnego*, „Nowe Prawo” 1969, nr 2.
- Wróbel W., *Struktura normatywna przepisu prawa karnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 3.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2014.
- Zoll A., *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Kraakowskie Studia Prawnicze” 1990, nr 23.
- Żółtek S., *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009.
- Akty prawne
Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 37.
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- Orzecznictwo
Postanowienie SN z dnia 26 maja 2020 r., V KK 26/20, LEX nr 3207855.
Uchwała SN z dnia 10 stycznia 1968 r., VI KZP 55/67, OSNKW 1968, nr 4, poz. 45.
Wyrok SN z dnia 7 listopada 2013 r., V KK 264/13, OSNKW 2014, nr 3, poz. 26.
Wyrok SN z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSNKW 2012, nr 3, poz. 30.
Wyrok SN z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15, LEX nr 1929133.
Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU 7A/2011, poz. 71.