

Wrocław, dnia 1 października 2023 r.

mgr Agata Grzech

Studia Doktoranckie Nauk Prawnych

Katedra Prawa Karnego Materialnego

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Uniwersytetu Wrocławskiego

Karnoskarbowa problematyka oszustwa podatkowego

Streszczenie

W niniejszej pracy podjęto próbę kompleksowego omówienia karnoskarbowej problematyki oszustwa podatkowego. Z szerokiej tematyki jaką obejmuje prawo karne skarbowe na szczególną uwagę zasługuje bowiem zagadnienie dotyczące oszustw podatkowych, czyli czynów zabronionych stypizowanych w ustawie Kodeks karny skarbowy, stanowiących analogiczną konstrukcję prawną do występującego na gruncie Kodeksu karnego przestępstwa oszustwa ujętego w art. 286. Problematyka ta jest istotna nie tylko z powodu pojawiających się nadal sporów odnośnie charakteru czynów zabronionych należących do kategorii oszustw podatkowych czy z uwagi na to, że stanowią one najczęstszy przedmiot postępowań karnych skarbowych, ale przede wszystkim ze względu na pojawiające się do tej pory problemy natury teoretycznej i praktycznej związane z ich występowaniem.

Celem pracy było nie tylko przybliżenie wskazanej konstrukcji oraz problemów związanych z jej stosowaniem, ale także zaproponowanie takiego modelu odpowiedzialności za popełnienie czynów zabronionych określanych mianem oszustw podatkowych, który doprowadzi do wyeliminowania tych trudności i będzie zgodny z zasadą *ne bis in idem*. Ponadto w niniejszej pracy przybliżono współcześnie obowiązujący model odpowiedzialności za popełnienie oszustw podatkowych oraz wskazano na dualistyczny charakter oszustwa podatkowego, które wywodzi się z prawa administracyjnego, a jednocześnie stanowi część prawa karnego *sensu largo*. Zawarto również analizę konsekwencji wynikających z takiego ukształtowania tych przestępstw.

Rozważania dotyczące powyższego zagadnienia rozpoczęto od przybliżenia specyfiki ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, w której zostały ujęte czyny zabronione określane mianem oszustw podatkowych. Zagadnienie to ujęto w pierwszym rozdziale pracy, który stanowi wprowadzenie do problematyki oszustwa podatkowego poprzez zaakcentowanie jego związku z prawem podatkowym oraz omówienie wynikających z tego konsekwencji. Podkreślono w nim specyficzną rolę prawa karnego skarbowego mającego na celu sankcjonowanie norm prawa finansowego oraz wiążące się z tym zależności pomiędzy obiema dziedzinami prawa, wyrażające się w blankietowym charakterze norm karnoskarbowych odsyłających do uregulowań ustaw podatkowych. Z uwagi na wskazaną zależność w rozdziale tym przybliżono konstrukcję podatku od towarów i usług, regulacje prawne wywodzące się z prawa podatkowego oraz podstawową nomenklaturę pojęciową występującą na gruncie prawa podatkowego, której znajomość warunkuje prawidłowe stosowanie norm prawa karnego skarbowego. Ponadto w rozdziale tym omówiono historyczny rozwój prawa podatkowego, w tym podatku od towarów i usług, co pozwala na lepsze zrozumienie jego założeń i ostatecznego kształtu.

W pracy przybliżono również problematykę związaną z zakresem pojęciowym terminu oszustwo podatkowe oraz podjęto próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, czym charakteryzują się czyny zabronione określone tym mianem i na podstawie jakich kryteriów należy je wyodrębnić. Jednocześnie odniesiono się krytycznie do innych kryteriów klasyfikujących dane czyny do kategorii oszustw podatkowych. Ponadto omówiono ogólną konstrukcję przestępstw i wykroczeń skarbowych określanych mianem oszustw podatkowych za pomocą metodologii przyjmowanej w opracowaniach komentarzowych w celu ujęcia i podkreślenia najważniejszych zasad obowiązujących w tym obszarze. W tej części pracy dużą uwagę przyłożono do orzecznictwa sądów krajowych, które miało niekwestionowany wpływ na interpretację i sposób stosowania powyższych przepisów. W rozdziale tym w poszerzonym zakresie poruszono problematykę winy oraz terminów przedawnienia co sprawia, że wskazane rozważania mają nie tylko charakter porządkujący daną tematykę, ale również koncentrują się na problemach praktycznych pojawiających się w trakcie stosowania niniejszych regulacji prawnych.

Zasadnicza część pracy polegała na zidentyfikowaniu i omówieniu problemów związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów oszustw podatkowych poprzez szczegółowe poszerzenie ogólnych rozważań w odniesieniu do każdego z przestępstw określanych mianem oszustwa podatkowego. W pracy przybliżono również problemy pojawiające się przy stosowaniu analizowanych przepisów oraz podjęto próbę

udzielenia odpowiedzi, w jaki sposób powinny zostać one rozwiązane. Ponadto omówiono w nim konsekwencje prawno-podatkowe przewidziane za popełnienie wskazanych czynów oraz wpływ orzecznictwa europejskiego na kształtowanie się powyższych regulacji.

Główny problem badawczy pracy został ujęty w czwartym rozdziale, w którym podjęto próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy obowiązujący model odpowiedzialności za oszustwo podatkowe jest optymalny, a jeśli nie to jakie zmiany należałoby wprowadzić. Rozdział ten rozpoczyna historyczna analiza kształtowania się odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe oraz omówienie aktualnie obowiązującego modelu odpowiedzialności za analizowane czyny. Następnie w szerokim zakresie omówiono problematykę odpowiedzialności administracyjnej za popełnienie czynu zabronionego określonego mianem oszustwa podatkowego. Rozważania te zostały wsparte licznymi wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odnoszącymi się do zgodności aktualnych rozwiązań z zasadą *ne bis in idem*.

Obecnie obowiązuje model dwutorowej odpowiedzialności za popełnienie czynu zabronionego określonego mianem oszustwa podatkowego, tj. odpowiedzialności podatkowej i karnej polegającej na stosowaniu ustawy karnej skarbowej, a w szczególnych przypadkach również odpowiedzialności karnej lub wykroczeniowej przy zastosowaniu konstrukcji zbiegu idealnego. Powyższe rodzi fundamentalne pytanie, stanowiące główny problem badawczy niniejszej pracy, czy aktualnie obowiązujący model odpowiedzialności za oszustwa podatkowe jest optymalny, czy należy wprowadzić w nim zmiany, a jeśli tak to w jakim zakresie. Ponadto w pracy podjęto próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy aktualnie przyjęte rozwiązanie jest zgodne z zasadą *ne bis in idem* oraz z aktami prawnymi rangi międzynarodowej, do których przestrzegania zobowiązana jest Rzeczpospolita Polska.

W niniejszej pracy podjęto próbę poddania krytycznej analizie istniejących unormowań prawnych dotyczących oszustw podatkowych oraz sposobów rozwiązania problemów występujących podczas stosowania analizowanych regulacji. W pracy poruszono również jedno z zagadnień budzących największe spory, a mianowicie konstrukcję zbiegu idealnego występującego na gruncie prawa karnego skarbowego.

Następnie przybliżono problematykę odpowiedzialności karnoskarbowej oraz orzecznictwo sądów krajowych dotyczących wzajemnego stosunku przepisów art. 76 k.k.s. oraz art. 286 k.k. W rozdziale tym przedstawiono również problematykę zbiegu idealnego w świetle obowiązywania zasady *ne bis in idem* oraz podjęto próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy możliwość stosowania odpowiedzialności podatkowej, karnoskarbowej, a w niektórych przypadkach również odpowiedzialności karnej lub wykroczeniowej przy

zastosowaniu konstrukcji zbiegu idealnego za popełnienie tego samego oszustwa podatkowego jest rozwiązaniem zasadnym, koniecznym i zgodnym z obowiązującym prawem.

Tematykę dotyczącą oszustw podatkowych poszerzono o analizę przyczyn ich powstania oraz omówiono formy i sposoby popełniania oszustw podatkowych, wskazując na ich różnorodność. Jednocześnie ukazano w nim ewoluowanie nowych form popełniania oszustw podatkowych wynikające ze zmieniającej się rzeczywistości prawnej i gospodarczej oraz omówiono różnice pomiędzy legalnymi działaniami stanowiącymi optymalizację podatkową i unikanie opodatkowania, a bezprawnym uchylaniem się od opodatkowania.

W szóstym rozdziale pracy zawarto rozważania dotyczące krajowych i międzynarodowych rozwiązań prawne wprowadzonych w celu przeciwdziałania oszustwom podatkowym oraz dokonano analizy ich skuteczność na podstawie danych statystycznych dotyczących luki podatkowej w kraju i w Unii Europejskiej na przestrzeni poszczególnych lat. W rozdziale tym przedstawiono również problemy związane ze współpracą organów podatkowych i prokuratury w toku prowadzonych postępowań karnoskarbowych, wynikających z przyznania obu organom uzupełniających się kompetencji w tym zakresie. W rozdziale podjęto także próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy wprowadzone rozwiązania prawne pozwalają na osiągnięcie celu, jakim jest zmniejszenie luki podatkowej oraz czy współdziałanie organów podatkowych i prokuratury w toku prowadzonych postępowań karnoskarbowych wyrażające się w udzieleniu im przenikających się wzajemnie kompetencji w tym zakresie to z praktycznego punktu widzenia słuszne rozwiązanie.

Uzupełnieniem rozważań teoretycznych zawartych w niniejszej pracy było wskazanie obrazu statystycznego na podstawie analizy danych statystycznych dotyczących przestępstw i wykroczeń skarbowych, określanych mianem oszustw podatkowych, czyli czynów zabronionych stypizowanych w art. 54 k.k.s., art. 55 k.k.s., art. 56 k.k.s. i art. 76 k.k.s., które były prowadzone w latach 2013-2023 w okręgu zielonogórskim prokuratury. Analiza tych danych pozwala na dokonanie oceny skuteczności wprowadzonych rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie popełnianiu oszustw podatkowych i wykazanie problemów związanych z prowadzeniem postępowań karnoskarbowych. Dane te pozwalają również na sformułowanie oceny sposobu ich prowadzenia przez jednostki prokuratury w okręgu zielonogórskim. Rozdział ten zawiera wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Pogłębiona analiza karnoskarbowej problematyki oszustwa podatkowego prowadzi do postawienia pytania, stanowiącego kolejny problem badawczy, a mianowicie w jaki sposób przyjęte rozwiązania wpływają na praktyczny aspekt prowadzenia postępowań karnych skarbowych dotyczących oszustw podatkowych i czy zasadne jest wprowadzenie zmian w tym

zakresie. Ponadto należy zastanowić się nad tym, czy wprowadzone rozwiązania prawne mające na celu walkę z przestępczością podatkową są skuteczne oraz czy w przypadku stwierdzenia skuteczności powyższych działań, dalsze utrzymywanie aktualnego modelu odpowiedzialności za popełnienie oszustw podatkowych jest zasadne.

Przyjęte założenia sprawiają że niniejsza praca ma walor zarówno teoretyczny, jak również praktyczny. Jest to szczególnie istotne z uwagi na to, że oszustwa podatkowe stanowią najczęstszy przedmiot postępowań karnoskarbowych prowadzonych w jednostkach prokuratury, zaś ich przebieg rodzi wiele trudności wynikających z kształtu przepisów skarbowych i specyfiki tego postępowania.

.....
Agata Gmoch

podpis Wnioskodawcy