

SWPS UNIWERSYTET HUMANISTYCZNOŚPOŁECZNY
WYDZIAŁ PRAWA

Rozprawa doktorska
mgr Pawła Trojanka

Przestępstwo firmanctwa

Praca napisana pod kierunkiem
Prof. zw. dra hab. Jacka Sobczaka

Warszawa 2023

Spis treści:

Spis treści:.....	2
Streszczenie	4
Summary	12
Wykaz skrótów	20
Wstęp	27
I. Polskie prawo karne skarbowe w okresie międzywojennym.....	51
II. Ewolucja polskiego prawa karnego skarbowego po 1945 r.	71
III. Przestępstwo firmanctwa uwagi wprowadzające	90
IV. Firmanctwo na gruncie języków: etnicznego, prawnego i prawniczego.....	94
1. Język prawny	94
2. Język etniczny (naturalny, powszechny)	94
3. Język prawniczy – aspekty historyczne	97
4. Język prawniczy – aspekty współczesne	117
5. Odpowiedzialność posiłkowa w k.k.s. a firmanctwo.....	125
6. Odpowiedzialność za firmanctwo w o.p.....	131
V. Przedmiot ochrony.....	133
VI. Strona przedmiotowa	151
1. Znamiona określające czynność sprawczą.....	151
2. Skutek	173
3. Przedmiot bezpośredniego działania	177
VII. Strona podmiotowa	186
1. Podmiot czynu zabronionego - wprowadzenie	186
2. Podmiot odpowiedzialny za czyn zabroniony „jak sprawca”	190
a. Zasada <i>societas delinquere non potest</i>	190

b. Quasi-sprawstwo (art. 9 § 3 k.k.s.)	191
3. Znamiona strony podmiotowej	195
4. Sprawstwo w k.k.s. a koncepcja „działania za kogoś innego”	197
VIII. Problem kryminalizacji firmanctwa.....	250
Zakończenie	266
Bibliografia	285
Źródła.....	285
Akty normatywne.	285
Orzecznictwo.	290
Materiały i dokumenty:.....	311
Komentarze:.....	313
Literatura:	314

Streszczenie

Przestępstwo firmanctwa, które nie ma definicji legalnej, po raz pierwszy uwzględniono w ustawie karnej skarbowej z 1960 r., w czasach socjalistycznej gospodarki planowej, kiedy opodatkowanie było „narzędziem reformy społecznej”¹, a prawo karne w sferze gospodarczej, traktowano „raczej jako *prima ratio*”². Pomimo radykalnej zmiany realiów gospodarczych w dniu 4 czerwca 1989 r. (data umowna), oraz odejściem od paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej opartego o zasadę „co nie jest (wyraźnie) dozwolone jest zakazane”, firmanctwo podlega kryminalizacji również dzisiaj w systemie ekonomicznym, w którym istotne procesy gospodarcze, nie są regulowane przez państwo, a przebiegają na rynku, który nie ogranicza się jedynie do granic Rzeczypospolitej.

Wspomniany kontekst historyczny i ekonomiczny firmanctwa, był i pozostaje tłem zmiennych nakazów i zakazów nakładanych przez prawo skarbowe, bez którego to kontekstu, poprawne odczytywanie, czy jak chcą niektórzy, dekodowanie norm karnych skarbowych, dla firmanctwa nie jest możliwe. Dostęp polskich podatników do rynku globalnego, oraz podatników zagranicznych do rynku krajowego, zdaje się ujawniać, że w znamionach przestępstwa firmanctwa w szczególności od 1 maja 2004, skupiają się niczym w soczewce, zasadnicze dla prawa karnego skarbowego i kluczowe dla prowadzenia działalności opodatkowanej kwestie: granic kryminalizacji³, pewności prawa (niem. *Rechtssicherheit*, ang. *Rule of Law*)⁴, równości wobec prawa w ujęciu materialnym (ang. *equality in fact*) w odniesieniu do wielkich ponadnarodowych korporacji jak i tzw. zwykłych podatników⁵. Działalność polskich podatników w realiach jednolitego rynku UE, sprawiła, że, za zasadną uznano próbę odpowiedzi na pytanie: czy wykorzystywanie podmiotów pośredniczących, tzw. podmiotów fasadowych⁶, zakładanych bądź nabywanych za granicą, może być uznane za dopuszczanie się przestępstwa firmanctwa po 1 maja 2004. W tym kontekście rozważaniami pracy objęto również kwestie odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, nie tylko z polskiej perspektywy, mając na względzie konieczność weryfikacji powszechności stosowania w europejskich i pozaeuropejskich systemach prawnych zasady *societas delinquere non potest*.

¹ A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, II Th, II Aufl, 1890, s. 207.

² W. Wolter, *Granice i zakres prawa karania*, PiP 2/1957, s.242

³ L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 13 – 15,

⁴ A. Aarnio, *The Rational as Reasonable, Treatise on Legal Justification*, Dordrecht-Boston-Lancaster, 1987, s. 9-10, 37-39,

⁵ D. Gajewski, *Podstawowe założenia unijnych reform dotyczących opodatkowania międzynarodowych podmiotów powiązanych kapitałowo i ich wpływ na materialne i proceduralne polskie prawo podatkowe*. w: ZNSA, 2013, nr 5. s. 66-82.

⁶ ang. *shell company*, niem. *Mantelgesellschaft*, *Firmenmantel*, względnie *Strohfirma*, franc. *société écran*, hiszp. *Sociedad instrumental*, ros. *оболочечная компания*, wł. *società di comodo*, ukr. *підставна компанія*

Celem badawczym pracy stała się próba oceny funkcjonowania w obiegu społecznym przepisów art. 55 kodeksu karnego skarbowego i art. 113 ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zasady swobody przedsiębiorczości UE, oraz istniejących pomiędzy nimi zależności. Jako podstawowe zagadnienie badawcze uznano zasadność utrzymywania przestępności firmanctwa (kryminalizacja w drugim znaczeniu)⁷, w k.k.s..

Dostrzeżono, bowiem, że począwszy od 1 maja 2004, polski podatnik prowadzący działalność gospodarczą, w tym „podmiot konwencyjny t.j. osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna, której stosowne przepisy przyznają zdolność prawną”⁸, posługując się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą innego podmiotu konwencyjnego, w tym tzw. podmiotu fasadowego, zakładanego na jego zlecenie w innym kraju UE, mógł podnosić że działał w granicach prawa, w oparciu o europejską zasadą swobody przedsiębiorczości, a tym samym nie mógł narażać podatku na uszczuplenie w okresie od 1 maja 2004. Wyżej wspomniany podmiot fasadowy to w większości przypadków podmiot nie mający majątku, wyposażenia, personelu, posiadający siedzibę w biurze, w którym siedzibę deklaruje kilkaset innych podmiotów.

Podatnik korzystający z takich instytucji, nie musiał przy tym ujawniać własnej tożsamości i posługując się tzw. nominowanymi (podstawionymi): dyrektorami, sekretarzami, a nawet udziałowcami, nie ujawniając także własnej działalności gospodarczej, sprawując nad takim podmiotem fasadowym kontrolę która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwalała mu na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie takiego podmiotu, poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących tego podmiotu, przy czym kontrola faktyczna nie musiała wynikać z formalnego umocowania, co do zasady wypełniał wszystkie znamiona czynu określanego jako przestępstwo firmanctwa.

Jak ustalono, kwestie związane z tymi zagadnieniami, nie były wcześniej przedmiotem szczegółowych badań na gruncie prawa karnego skarbowego, przy odnotowanym ograniczeniu liczby źródeł o charakterze kompleksowym, w szczególności opracowań monograficznych dotyczących firmanctwa⁹.

Dostrzeżono również zasadnicze rozbieżności dotyczące stosowania terminu „firmant”, w języku prawniczym¹⁰, w doktrynie prawa polskiego, publicystyce prawniczej, jak i w

⁷ L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 7.

⁸ P. Kardas, *Uwagi szczegółowe do art. 9 § 3 k.k.s.* (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz Lex*, Warszawa, 2012, s. 237

⁹ Kwestia literatury przedmiotu omówiona jest bardziej szczegółowo na stronie 49

¹⁰ T. Połomski, *Właściwości języka prawnego - rozważania definicyjne*, s. 2; zauważa, że „Rozróżniamy: a) Język prawny, w którym sformułowane są ustawy, rozporządzenia, zarządzenia, statuty itp. Jest to język prawodawcy, który formułuje akty normatywne. Nazywamy go zatem idiolektem prawodawczym; b) Język prawniczy, w którym sporządzane są orzeczenia sądowe, decyzje administracyjne. Prawnicy używają go do interpretacji norm prawnych”. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, ZNUJ.

orzecznictwie sądów powszechnych w sprawach karnych skarbowych jak i w judykatach sądów administracyjnych w sprawach skarbowych. Powrót w doktrynie prawa polskiego i judykaturze do denotacji „firmanctwa” właściwej dla języka naturalnego¹¹, zgodnie z którą firmant to osoba używająca swego imienia i nazwiska (nazwy, firmy) jakimś przedsięwzięciu, która je firmuje, sankcjonuje swoim autorytetem, a nie podatnik posługujący się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firma innej osoby przyjęto za zasadny. Podzielono bowiem podgląd A. Choduń, że „zarówno redaktor tekstu prawnego, jak i jego interpretator (podkr. moje P.T. .) nie mogą polegać na swojej intuicji językowej bez odwoływanie się do języków słownika polskiego, w których zawarto ustalenia poczynione przez językoznawców”¹². Bo choć „w języku prawniczym wspólnota interpretacyjna ustala znaczenie tych wyrażen tekstów prawnych, których ustawodawca użył, nie wprowadzając w ich treści definicji legalnych”¹³, to akceptacja znamienitych przedstawicieli doktryny prawa karnego skarbowego, i prawa administracyjnego dla konwencji terminu firmant, sprzecznej z dostępnymi denotacjami słowników języka polskiego, a nawet potocyzmami, nie zasługuje na akceptację. Prowadzi bowiem do materialnego braku koherencji pomiędzy znaczeniem pojęcia „firmant” w języku naturalnym, a językiem prawniczym (językiem wypowiedzi o obowiązującym prawie). Firmant, także w języku potocznym to: „figurant”, „kukła”, „przykrywka”, „firma fasadowa”, „słup”, „pozorant”, a w innych niż polskie konotacjach kulturowych także „strach na wróble”. Przemawiają za tym definicje słownikowe, przedwojenny kontekst znaczeniowy związany z funkcjonowaniem „firmy” w obrocie gospodarczym i wydawane na tym tle orzecznictwo jak i analiza judykatów Sądu Najwyższego, w sprawach karnych skarbowych, po wejściu w życie u.k.s. z 1960 r.¹⁴, a wreszcie przepisy prawa stanowionego regulujące kwestie „firmy”, od której wywodzony jest termin firmanctwo.

Prace z nauk politycznych”, z. 26, Kraków 1986, s. 36, zauważa, że język prawny wykazuje tendencje do uznawania go za język etniczny lub przynależny dla danej grupy osób pozostających ze sobą w określonej interakcji językowej, gdzie posługują się danym językiem, i jest on typowy i zrozumiały dla tej grupy.

¹¹ A. Malinowski, *Polski język prawny : wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s.14 i n., zauważył, że „Język naturalny jest tworem społecznym, jednolitym i abstrakcyjnym, wspólnym wszystkim członkom danej społeczności [...] Ten rodzaj języka jest zatem w pewnym sensie podstawą komunikacji w danej społeczności – swoistym kodem służącym porozumiewaniu się, tj. zaszyfrowywaniu i odszyfrowywaniu informacji przez jej nadawcę i odbiorcę.

¹² A. Choduń, *Leksyka tekstów prawnych*, RPEiS 68, 2006, z. 4., s.30.

¹³ L. Morawski, *O dwóch sposobach definiowania pojęć*, [w:] *Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne*, z 115, Prawo XIX, Toruń 1981, s.56

¹⁴ Np. Wyrok SN z 14.06.1968 r. I CR 432/67, OSNC 1969, nr 7-8, poz. 137., Wyrok SN z 6.08.1969 r., I KR 71/69, OSNKW 1970, nr 1, poz. 11, Wyrok SN z 8.02.1974 r., V KR 42/74, OSNKW 1974, nr 6, poz. 115. W tym ostatnim wyroku, Sąd Najwyższy uzasadniał, „Za przyjęciem zaś winy umyślnej przemawia to, że oskarżona sprzedawała biżuterię także przez podstawione osoby, nazwane w tej sprawie firmantami, i sama do protokołu podała, że czyniła tak, aby uniknąć odpowiedzialności podatkowej”

Odnotowano uznana za istotną, a nie będącą przedmiotem opisu w literaturze przedmiotu, częściową kolizję norm art. 55 k.k.s. i art. 3 pkt. 9 o.p., istotą, której to kolizji, jest odwołanie w pierwszej z norm do zatajania prowadzenia działalności gospodarczej „na własnych rachunek”, w drugiej natomiast „na własny i cudzy rachunek” (podkr. moje P.T.).

Główną tezę pracy jest stwierdzenie, że utrzymanie kryminalizacji firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym, który wszedł w życie 17 października 1999 r. na mocy art. 55 k.k.s. nie było uzasadnione, ze względu na „zbyt łatwą akceptację zastanego zakresu kryminalizacji”¹⁵. W trakcie prac nad projektem k.k.s. nie dostrzeżono, wspomnianej na wstępie radykalnej normatywnej zmiany paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej w ustawie z 23 grudnia 1988 tzw. „ustawie Wilczka”¹⁶, bądź też pominięto fundamentalną zmianę realiów społeczno-gospodarczych 4 czerwca 1989 r. (data umowna), a wreszcie nie uwzględniono konsekwencji akcesji R.P. do Unii Europejskiej. TFUE wprowadza bowiem wyraźny zakaz ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego. Swoboda przedsiębiorczości (ang. *freedom of establishment*)¹⁷ obejmuje możliwość podejmowania i wykonywania działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładania i zarządzania przedsiębiorstwami, na warunkach określonych przez ustawodawstwo innego państwa członkowskiego UE dla własnych obywateli na rynku wewnętrznym UE tj. obszarze „bez granic wewnętrznych, na którym zostaje zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału”. Jeśli prawo Zjednoczonego Królestwa, Republiki Cypru, Malty, dopuszczało ukrywanie tożsamości osoby prowadzącej działalność, to należało przyjąć, że *modus operandi* z art. 55 k.k.s. najpóźniej 1 maja 2004 nie podlegał już kryminalizacji.

Przemawia za tym również zasada *in dubio pro libertate*¹⁸, wywodzona nie tylko z doktryny prawa karnego, ale także wyrażona obecnie w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca

¹⁵ L. Gardocki, *op. cit.*

¹⁶ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16792932/28974/dzialalnosc-gospodarcza> (dostęp: 2023-11-19).

¹⁷ K. Wach, *Swoboda przedsiębiorczości w Unii Europejskiej*, [w:] *Wspólna Europa. Tworzenie wartości przedsiębiorstwa na rynku Unii Europejskiej*, red. H. Brdulak, E. Duliniec, T. Gołębiowski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007, s. 209-218 (ISBN 978-83-7378-316-4).

¹⁸ G. Uber, *Freiheit des Berufs. Artikel 12 des Grundgesetzes. Nach einer rechtsgrundsätzlichen Betrachtung der individuellen Freiheit*, Hamburg 1952, s. 28; P. Schneider, *In dubio pro libertate* [w:] *Hundert Jahre deutsches Rechtsleben. Festschrift zum hundertjährigen Bestehen des Deutschen Juristentages*, Karlsruhe 1960, s. 279 i n.; E. von Hippel, *Grenzen und Wesensgehalt der Grundrechte*, Berlin 1965, s. 18; W. Maihofer, *Grundwerte heute in Staat und Gesellschaft* [w:] *Grundwerte in Staat und Gesellschaft*, red. G. Gorschenek, München 1977, s. 94–97; G. Hoffmann, *Berufsfreiheit als Grundrecht der Arbeit*, Baden-Baden 1981, s. 57–58; R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 423–425 (za:) J. Roszkiewicz, *Rozdział I Uwagi ogólne na temat wykładni in favorem libertatis* [w:] *Wykładnia in favorem libertatis jako wymóg konstytucyjny w świetle orzecznictwa*, Warszawa 2023. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369544785/6/roszkiewicz-janusz-wykladnia-in-favorem-libertatis-jako-wymog-konstytucyjny-w-swietle-orzecznictwa> (dostęp: 2023-11-25)

2018 r. - Prawo przedsiębiorców¹⁹ w brzmieniu: „Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść przedsiębiorcy, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ” wraz z zasadą *in dubio pro tributario* z art. 2a o.p.w brzmieniu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Opisane wyżej kwestie w łącznym ujęciu, przemawiają za uchYLENIEM normy art. 55 k.k.s.²⁰.

Zaprezentowane wnioskowanie nie może być utożsamiane z wyłączeniem, czynu, który doprowadza do narażania podatku na uszczuplenie z kręgu przestępstw (dekryminalizacja)²¹. Narażenie podatku na uszczuplenie bądź uszczuplenie, podlegać będzie kryminalizacji na mocy art. 54 k.k.s. i art. 56 k.k.s.. Treść norm tych przepisów odróżnia od przepisu o firmanctwie, wyłącznie rodzaj przychodu, który w wypadku art. 55 k.k.s. przypisany jest do źródła „działalność gospodarcza”. W obydwu zaś wypadkach: wierzycielami podatkowymi są te same podmioty (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego i UE). Skutkiem obydwu deliktów, może być narażenie podatku na uszczuplenie, a sprawca uchyla się od ujawnienia w postępowaniu podatkowym, informacji o przedmiocie i podstawie opodatkowania, także sankcja z art. 54 k.k.s nie jest mniej dolegliwa.

Ustalono również, że przyjmowanie kwalifikacji deliktu skarbowego z art. 55 k.k.s. w zbiegu z przestępstwami, określonymi (typizowanymi) w art. 270a k.k., art. 271a k.k. i art. 277a k.k., w wypadku wspomnianych wcześniej „przestępstw karuzelowych” nie znajduje podstaw, jako że działalność gospodarcza firmowanego o ile w ogóle ma miejsce, ma charakter pozorny, a tym samym nie wypełnia znamiona zatajania prowadzenia działalności gospodarczej z art. 55 k.k.s.. Powyższe stwierdzenie nie dotyczy firmanta (firmującego), który prowadzi faktyczną działalność gospodarczą, i „zostaje nieświadomie wykorzystany do popełnienia oszustwa podatkowego przez określoną osobę czy grupę osób”²².

¹⁹ Tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm..

²⁰ Dopuszczając w powyższym zakresie koncepcję *superfluum*, podnosić można, że „bezpiecznej jest dopuścić rzeczy zbyteczne aniżeli opuścić rzeczy konieczne” (łac. *Superflua admittere securius est, quam necessaria omittere*), jednak powstała „niezgodność prakseologiczna”, S.Wronkowska, Z.Ziemiński: *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s.181.] nie kreując sama w sobie wadliwości formalnej systemu prawa, prowadzi jednak do jego nieefektywności, ze względu na nieuporządkowany system wartości, w którym interes wierzyciela podatkowego przeważa nad konsekwencjami dopuszczenia przez ustawodawcę wolności gospodarczej, oraz począwszy od dnia 1 maja 2004 możliwości korzystania z usług powierniczych przez polskiego dłużnika podatkowego. oferowanych mu za granicą oraz ze względu na niespójność wiedzy, na podstawie której podejmowane były rozstrzygnięcia legislacyjne poprzez wejście w życie k.k.s , po dniu 1 maja 2004.

²¹ L. Gardocki, *op. cit.* , s. 7.

²² Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r. I FSK 1122/10 z glosą M. Jendraszczyka, POP 2013 nr 4, s. 319.

Zauważono, że coraz powszechniejsze stosowanie przez polskie organy podatkowe i sądy administracyjne tzw. wykładni gospodarczej prawa podatkowego, która sięgając korzeniami do doktryn orzeczniczych *common law*, znalazła zastosowanie w orzecznictwie TS (ang. by reference to the economic substance) i była wykorzystywana początkowo, do zapewnienia największej praktycznie skuteczności norm Unii Europejskiej (ang. effect utile) w postępowaniach dotyczących koncentracji ponadnarodowych przedsiębiorstw na gruncie prawa antymonopolowego, a następnie również w sprawach podatkowych i która stała się elementem *acquis communautaire*, rodzić może nieważkie implikacje na gruncie prawa kontynentalnego, w tym w szczególności dla stosowania prawa skarbowego przez organy podatkowe oraz w konsekwencji prawa karnego skarbowego.

Podjęto próbę analizy zagadnień kryminalizacji w ujęciu opisowym i normatywnym, co nie byłoby możliwe, bez posłużenia się ujęciem zagadnień teorii oraz schematem uwzględniającym przesłanki absolutne²³ i przesłanki względne kryminalizacji autorstwa L. Gardockiego, które ze względu na problematykę pracy miały charakter nie tylko merytoryczny, ale także immanentnie metodologiczny.

Uwzględniając zasadę subsydiarności prawa karnego skarbowego wobec prawa skarbowego, w zakończeniu przywołano współczesną problematykę prawa skarbowego. Rozważania, w tym zakresie podsumowane musiały być refleksjami, co do kwestii: granic pomiędzy kryminalizowanym uchylaniem się od opodatkowania, legalnym unikaniem opodatkowania, nie zapominając o trzeciej kategorii – przypisywanej zazwyczaj działaniom zarządów ponadnarodowych korporacji²⁴ - nazywanej w przestrzeni publicznej i w literaturze agresywnym unikaniem opodatkowania²⁵, której status w doktrynie prawa karnego skarbowego, określić można wciąż jako *in statu nascendi*.

Odpowiadając na cztery pytania eksploracyjne uznano, że polskie prawo karne skarbowe będące „częścią polskiego systemu prawa karnego” nie może być wciąż postrzegane – jak niemal dziewięćdziesiąt lat temu opisywał je Władysław Wolter - jako „prawo nieprzekraczalnych granic”, które wyznacza linię podziału między tym, „co jest prawnie dozwolone, a tym, co jest zabronione i karalne”. Język aktów normatywnych prawa skarbowego nie może być uznany za doskonały, charakteryzujący się precyzją, określonością

²³ Z zastrzeżeniem L. Gardockiego, co do stosowania wyjątków w zakresie przesłanek absolutnych, zob. L. Gardocki, *Zagadnienia ...*, s. 206.

²⁴ D. Gajewski, *Polityka podatkowa struktur holdingowych a międzynarodowa konkurencja podatkowa*, PUG 2014 nr 6 s. 15-18,

²⁵ Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, Dz. Urz. UE. L. z 2012 r. Nr 338, str. 41, <https://sip.lex.pl/#/act/68264826/1497372/agresywne-planowanie-podatkowe?keyword=agresywne%20unikanie%20opodatkowania&cm=SFIRST> (dostęp: 2021-06-05).

i jednoznacznością stosowanych związków semantyczno-syntaktycznych, które w konsekwencji w razie sporu pomiędzy organami państwa a podatnikami, także w wypadku wszczęcia postępowania karnego (-skarbowego – przyp. aut.), okażą się „na tyle zrozumiałe dla przeciętnych obywateli, aby nie dysponując odpowiednim przygotowaniem prawniczym i umiejętnością przeprowadzania skomplikowanych procedur wykładni normy karnej-skarbowej – przyp. aut.) z przepisu karnego (-skarbowego -przyp. aut.), mogli ustalić, co można, a czego nie można czynić²⁶”.

Uznano również, że wprowadzanie do prawa kontynentalnego w tym polskiego prawa skarbowego swoistych klauzul antyabuzyjnych wzorowanych na klauzulach wykształconych na gruncie kojarzonym z *common law*, opartych na zasadzie *equity*, ale nie zawsze wspieranych w systemie prawa kontynentalnego ugruntowanymi doktrynami orzecznymi, tak istotnymi na gruncie *common law*, a mającymi na celu zapobieganie tzw. agresywnemu unikaniu opodatkowania, jak również stosowanie wykładni gospodarczej, w szczególności poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej, rodzą *ex lege* skutki, na gruncie prawa karnego skarbowego, które nie koniecznie zasługują na akceptację, a jak ustalono odchodzenie od zasady *societas delinquere non potest*, w innych jurysdykcjach okazuje się nieskuteczne.

Ewentualne stosowanie modelu odpowiedzialności administracyjnej, zamiast odpowiedzialności skarbowej, w świetle polskiej instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego, będącego sankcją administracyjną, które to zobowiązanie sięgać może 100% w podatku od towarów i usług i 40% w podatkach dochodowych, wspominając jedynie o 75% stawce podatku w wypadku przychodów nieujawnionych²⁷. objęte jest w pełni uzasadnionym zastrzeżeniem L. Gardockiego, że „posługiwanie się innymi niż represja karna środkami kontroli społecznej, wcale nie musi być dla jednostki mniej uciążliwe [...] dotyczy to odpowiedzialności karnoadministracyjnej, która generalnie uznawana za łagodniejszą może w pewnej kategorii spraw okazać się w praktyce surowsza”.

Znamiona czynu w art. 55 k.k.s. obejmują *modus operandi*, które moim zdaniem po dniu 4 czerwca 1989 (data umowna) nie powinno, a od 1 maja 2004 nie mogło być penalizowane. Jeśli bowiem prawo karne „nie powinno wkraczać, a więc kryminalizacja nie powinna mieć miejsca, jeśli wystarczą środki przewidziane w innych dziedzinach prawa”²⁸ a jak zauważa I. Sepioło-Jankowska „pożądane jest usunięcie z prawa karnego skarbowego

²⁶ M. Tomczyk, *Zasada nullum crimen sine lege certa i jej ograniczenia na tle języka etnicznego*, RPEiS, Rok LXXX – z. 2 – 2018, s.101 i n. ,

²⁷ I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok.i Pr. 2020, nr 2, s. 84-104, oraz I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.

²⁸ L. Gardocki, *Zagadnienia ...*, s. 128

nadmiernej, nieuzasadnionej racjonalnie punitowności, która wcale nie przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, lecz jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego”, to przyjąć należy, że przykładem przepisu wypełniającego lukę niedoskonałego systemu podatkowego, jest obecnie przepis art. 55 k.k.s., a wcześniej przepisy u.k.s. z 1960 r. i z 1971 r. .

Summary

The Polish term “Firmanctwo”, which does not have an equivalent in English language, can be generally described as “acting in a front” usually with the involvement of a “straw man” or alternatively utilizing the so-called “shell company”, who or which accordingly, hide the true identity of a taxpayer carrying on an economic activity on his own account, or the actual extent of such activity, in order to evade an applicable tax. Article 55 of the Polish Fiscal Penal Code being the legal ground for “firmanctwo” stipulates in § 1. A taxpayer who, in order to conceal the conduct of business activity on his own account or the actual extent of such activity, uses the name and surname, name or business name of another entity and thereby exposes the tax to loss, shall be subject to a fine of up to 720 daily rates or a penalty of deprivation of liberty for up to 3 years, or to both these penalties jointly. Pursuant to § 2. Where the amount of tax exposed to depletion is of small value, the perpetrator of the offence specified in § 1 shall be subject to a fine of up to 720 daily rates. Finally in accordance with § 3. Where the amount of tax exposed to depletion does not exceed the statutory threshold, the perpetrator of the prohibited act specified in § 1 shall be subject to a fine for a fiscal offence. “Firmanctwo” was first criminalised in the Fiscal Penal Law of 1960, actually in the times of the socialist planned economy, when taxation was a “tool of social reform”²⁹, and criminal law in the economic sphere, was treated “rather as a *prima ratio*”³⁰. Despite the radical change in the social and economic realities in Poland on 4 June 1989 (contractual date), and the removal of the business paradigm based on the principle of “what is not (explicitly) allowed is forbidden” firmanctwo is still subject to criminalisation in the economic system, where important economic processes, are not regulated by the state, but take place in a market that is not limited to the borders of the Republic of Poland.

The above-mentioned historical and economic context of that fiscal crime was and remains the background for the changing demands and prohibitions imposed by the fiscal law, which are substantial for the correct interpretation of the law, or as some would like to call it, are indispensable, when decoding the fiscal penal regulations.

The access of Polish taxpayers to the global market and foreign taxpayers to the domestic market in particular since 1 May 2004, seems to reveal certain problems, which are of key importance for tax penal law and crucial for the conduct of taxable activities: the limits

²⁹ A. Wagnier, *Finanzwissenschaft*, II Th, II Aufl, 1890, p. 207.

³⁰ W. Wolter, *Granice i zakres prawa karania*, PiP 2/1957, p.242

of criminalisation³¹, legal certainty (German: Rechtssicherheit. English: *Rule of Law*)³², the principle of equality in fact, with regard the so-called: large multinational corporations and the so-called ordinary taxpayers³³.

The activity of Polish taxpayers in the realities of the single EU market made it reasonable to attempt to answer the question: whether the use of intermediary entities, the so-called shell companies³⁴, established or acquired abroad, may be regarded as committing the crime of “firmanctwo” after 1 May 2004. In this context, the study also covers the issues of criminal liability of collective entities, not only from the Polish perspective, bearing in mind the need to verify the opinion on the common application of the principle *societas delinquere non potest* in the European and non-European legal systems. The main objective of the research became an attempt to assess the functioning in social circulation of the provisions of Article 55 of the Fiscal Penal Code and Article 113 of the Tax Code, which is also described by the term firmanctwo, taking into account the principle of freedom of establishment of the EU, and the existing relations between the above-mentioned regulations. In other words, the legitimacy of maintaining the criminalisation of firmanctwo in the Fiscal Penal Code (actually criminalisation in the second sense)³⁵, was considered as the basic research item.

It has been noticed, that on 1 May 2004, a Polish taxpayer conducting business activity, including a taxpayer being “a convention entity”, as previously mentioned, i.e. a legal person or another organisational unit, to which relevant regulations grant legal capacity³⁶, when using a name and surname, name and business name of another convention entity, including the so-called shell company, being established following his/her/its order in another EU country, or when acquiring such a shell company without assets, equipment, or personnel, except, for the so-called nominees: directors, secretaries and even shareholders, simultaneously not disclosing his own business activities, could claim that he was acting within the limits of the law and irrespective of such *modus operandi* he did not expose the tax to depletion, and therefore was not committing a fiscal crime pursuant to art. 55 of the Fiscal Penal Code, if not since the 4th of May 1989 (a symbolic date), then obviously starting May 1, 2004.

³¹ L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, pp. 13 - 15,

³² A. Aarnio, *The Rational as Reasonable, Treatise on Legal Justification*, Dordrecht-Boston-Lancaster, 1987, pp. 9-10, 37-39,

³³ D. Gajewski, *The basic assumptions of the EU reforms on taxation of international capital related entities and their impact on substantive and procedural Polish tax law*. in: ZNSA, 2013, no. 5. pp. 66-82.

³⁴ shell company, German . *Mantelgesellschaft, Firmenmantel*, or *Strohfirma*, franc. *société écran*, hiszp. *Sociedad instrumental*, ros. *оболочечная компания*, it. *società di comodo*, uk. *підставна компанія*

³⁵ L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warsaw 1990, p. 7.

³⁶ P. Kardas, *Detailed comments to art. 9 § 3 k.k.s.*, (in:) *Kodeks karny skarbowy. Lex Commentary*, Warsaw, 2012, p. 237

The issues involved have not previously been the subject of detailed research in the field of fiscal penal law, with a noted limitation in the number of sources of a comprehensive nature, in particular monographic studies on the subject of *firmanctwo*³⁷.

Fundamental divergences have also been noticed regarding the use of the term "firmant", in legal language³⁸, in the doctrine of Polish law, in legal journalism, as well as in the jurisprudence of common courts in criminal fiscal matters and in the judgments of administrative courts of a fiscal nature. A reinstatement both in the doctrine of Polish law and judicature to the denotation of "firmanctwo" anchored to the "characteristic of the natural language"³⁹ was recommended. In the light of dictionary definitions, a "firmant" is a person who lends his name and surname or alternatively a business name, to another person, who at the same time actually sanctions it with his /her/its authority. In particular a firmant is not a taxpayer who uses another person's name and surname, name and firm. The view of A. Choduń was maintained that "both the editor of a legal text and its interpreter (emphasis mine P.T.) cannot rely on their personal linguistic intuition, without referring to the writings of Polish dictionaries, which include the findings made by linguists". Even though "in the legal language the interpretative community establishes the meaning of those expressions of legal texts used by the legislator without introducing legal definitions into their content", the acceptance of eminent representatives of the doctrine of fiscal penal law, as well as administrative law for the convention of the term firmant, contradicting the available denotations of the Polish dictionaries of the Polish language, and even the so-called: *potocisms*, does not deserve acceptance. As it leads to a material lack of coherence between the meaning of the term "firmant" in the natural language and in the legal language (the language of statements about the applicable law). Firmant, also in colloquial language undoubtedly, is: "a figurehead", "s puppet", "a cover", "a shell company", "a post", "a poseur" and, in non-Polish cultural connotations, also "scarecrow". This meaning is supported by dictionary definitions, the pre-war context of the meaning associated with the functioning of "a firm" in economic transactions and the case law related to

³⁷ The literature issue is discussed in more detail on page: 49.

³⁸ T. Połomski, *Properties of legal language - definitional considerations*, p. 2; http://www.zse.nowysacz.pl/public/wlasciwosci_jezyka_prawnego.pdf [accessed 25.01.201y] notes that "We distinguish: a) Legal language in which laws, regulations, orders, statutes, etc. are formulated. This is the language of the legislator who formulates normative acts. We therefore call it the legislative idiolect; b) Legal language, in which court decisions, administrative decisions are drafted. Lawyers use it to interpret legal norms". T. Gizbert-Studnicki, *Legal language from a sociolinguistic perspective*, ZNUJ. Prace z nauk politycznych, z. 26, Kraków 1986, p. 36, notes that legal language tends to be regarded as an ethnic language or belonging to a particular group of people who are in a particular linguistic interaction with each other, where they speak a particular language, and it is typical and understandable for this group.

³⁹ A. Malinowski, *Polski język prawny : wybrane zagadnienia*, Warsaw 2006, p.14 and n., noted that "Natural language is a social creation, uniform and abstract, common to all members of a given community [...] This type of language is therefore, in a sense, the basis of communication in a given community - a kind of code for communication, i.e., encryption and decryption of information by its sender and receiver.

such economic background, and the last but not least the analysis presented in judgements of the Polish Supreme Court in criminal fiscal cases, after the entry into force of the Criminal Law Act of 1960 , and finally respecting provisions of statutory law regulating the issue of "firm", where the term “firmant” comes from.

During the research the partial collision of the norms of Article 55 of the Fiscal Penal Code and Article 3 para. 9 of the Polish tax Ordinance was found and considered significant, at the same time not described in the legal literature relevant to the subject, the essence of which collision is the reference in the first of the norms to concealing the conduct of economic activity "on one's own account", while in the second one it is "on one's own and someone else's account" (emphasis mine P.T.).

The main thesis of the thesis is that maintaining the criminalisation of “firmantstwo” in the Fiscal Penal Code, which entered into force on 17 October 1999 under Article 55 of the Fiscal Penal Code, was not justified, due to "too easy acceptance of the existing scope of criminalisation"⁴⁰ . In the course of the work on the drafting of the Criminal Penal Code, the radical normative change in the paradigm of economic activity in the law of 23 December 1988, the so-called "Wilczek Act", mentioned at the outset, was either overlooked ⁴¹, or the fundamental change of social and economic realities on 4 June 1989 (a symbolic date related to the first Polish election deemed as the end of communist era in Poland) was overlooked, and finally the consequences of the accession of the Republic of Poland to the European Union were not taken into account. The TFEU explicitly prohibits restrictions on the freedom of establishment of nationals of one Member State in the territory of another Member State. The *freedom of establishment (freedom of establishment)*⁴² includes the possibility to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, under the conditions laid down by the legislation of another EU Member State for its own nationals in the EU internal market, i.e., an area "without internal frontiers in which the free movement of goods, persons, services and capital is ensured".

If the law of the United Kingdom, the Republic of Cyprus, Malta, allowed for the concealment of the identity of the person carrying out the activity, it had to be assumed that *the modus operandi* of Article 55 of the Penal Code was no longer subject to criminalisation on 1 May 2004 at the latest. This approach should be supported by the principle of *in dubio pro*

⁴⁰ L. Gardocki, *op. cit.*

⁴¹ Act of 23 December 1988 on economic activity (Journal of Laws No. 41, item 324 as amended). <https://sip.lex.pl/#/act/16792932/28974/dzialalnosc-gospodarcza> (dostęp: 2023-11-19).

⁴² K. Wach, *Swoboda przedsiębiorczości w Unii Europejskiej, [in:] Wspólna Europa. Creating Enterprise Value on the European Union Market*, eds H. Brdulak, E. Duliniec, T. Gołębiowski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Główna Handlowej, Warsaw 2007, pp. 209-218 (ISBN 978-83-7378-316-4).

*libertate*⁴³, derived not only from criminal law doctrine, but also currently expressed in Article 11(1) of the Act of 6 March 2018. - Business Law⁴⁴ which states expressively : "If the subject matter of the proceedings before the authority is the imposition of an obligation on the entrepreneur or the limitation or withdrawal of a right, and doubts remain in the case as to the content of the legal norm, these doubts shall be resolved in favour of the entrepreneur, unless this is opposed by the disputed interests of the parties or the interests of third parties directly affected by the outcome of the proceedings", together with the principle *in dubio pro tributario* from Article 2a o.p..which reads: "Doubts that cannot be removed as to the content of the tax law shall be resolved in favour of the taxpayer". The issues described above, taken together, argue in favour of the repeal of the norm of Art. 55 of the Polish Fiscal Penal Code⁴⁵.

The proposed repeal of Art. 55 cannot be equated with the exclusion of an act from the circle of offences (decriminalisation)⁴⁶, the act, which actually leads to the exposure of a tax to depletion. An exposure of a tax to depletion, or the actual depletion of tax will be subject to criminalisation under Article 54 of the Fiscal Penal Code and Article 56 of the Fiscal Penal Code. The wording of the norms of these provisions differs from the provision on "firmanctwo" only in the type of income, which in the case of Article 55 of the Fiscal Penal Code is assigned to the source "economic activity". In both cases: the tax creditors are the same entities (the State Treasury, the local authority, and the EU). The effect of both offences may be the exposure to tax depletion, and the perpetrator evades disclosing in tax proceedings, information on the subject and basis of taxation. The sanction under Article 54 of the Fiscal Penal Code is even more severe.

⁴³ G. Ueber, Freiheit des Berufs. Artikel 12 des Grundgesetzes. Nach einer rechtsgrundsätzlichen Betrachtung der individuellen Freiheit, Hamburg 1952, p. 28; P. Schneider, In dubio pro libertate [in:] Hundert Jahre deutsches Rechtsleben. Festschrift zum hundertjährigen Bestehen des Deutschen Juristentages, Karlsruhe 1960, pp. 279 et seq.; E. von Hippel, Grenzen und Wesensgehalt der Grundrechte, Berlin 1965, p. 18; W. Maihofer, Grundwerte heute in Staat und Gesellschaft [in:] Grundwerte in Staat und Gesellschaft, ed. G. Gorschenek, München 1977, pp. 94-97; G. Hoffmann, Berufsfreiheit als Grundrecht der Arbeit, Baden-Baden 1981, pp. 57-58; R. Alexy, Teoria praw podstawowych, Warsaw 2010, pp. 423-425 (after:) J. Roszkiewicz, Chapter I *General remarks on interpretation in favorem libertatis* [in:] *Wykładnia in favorem libertatis jako wymóg konstytucyjny w świetle orzecznictwa*, Warsaw 2023. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369544785/6/roszkiewicz-janusz-wykladnia-in-favorem-libertatis-jako-wymog-konstytucyjny-w-swietle-orzecznictwa> (accessed 2023-11-25)

⁴⁴ The Unified text, The Polish Journal of Laws 2023, item 221 as amended.

⁴⁵ While allowing for the concept of *superfluum* in the above scope, it may be argued that " it is safer to allow *superfluous* things than to leave necessary things" (Latin: *Superflua admittere securius est, quam necessaria omittere*), however the resulting "praxeological inconsistency" [S.Wronkowska, Z.Ziemiński: *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, p.181.] without in itself creating a formal defect in the system of law, nevertheless leads to its ineffectiveness, due to a disordered system of values, in which the interest of the tax creditor prevails over the consequences of the legislature's allowing economic freedom, and from 1 May 2004 the possibility of the Polish tax debtor to use fiduciary services offered to him abroad, and because of the inconsistency of the knowledge on the basis of which the legislative decisions were made by the entry into force of the CCS , after 1 May 2004.

⁴⁶ L. Gardocki, *op. cit.* , s. 7.

It has also been established that in the case of the above-mentioned "carousel offences" there are no grounds for adopting the qualification of the fiscal crime under Article 55 of the Fiscal Penal Code in conjunction with the offences defined (typified) in the Polish Criminal Code, in particular Article 270a, Article 271a and Article 277a as in the case of the above-mentioned "carousel offences" there are no grounds for adopting the qualification of the fiscal tort under Article 55 of the Fiscal Penal Code. Such an approach does not apply however to "firmant" that conducts actual economic activity and "is unknowingly used to commit tax fraud by a specific person or group of persons (a buffer)"⁴⁷.

It has been noted that the increasingly widespread use by Polish tax authorities and administrative courts of the so-called economic interpretation of tax law, which goes back to the *common law* doctrines of jurisprudence, was applied in the jurisprudence of the CJEU (by reference to the economic substance) and was initially used to ensure the greatest practical effectiveness of European Union norms (*effect utile*) in antitrust merger proceedings and later also in tax cases, and which has become part of the *acquis communautaire*, may give rise to invalid implications on the ground of antitrust law. When used initially to ensure the greatest practical effectiveness of European Union rules in antitrust proceedings and subsequently also in tax cases, becoming part of *acquis communautaire*, may cause however rather unacceptable implications under continental law, including the Polish Law, at first when applying such an approach to fiscal regulations by tax authorities and consequently in fiscal penal proceedings.

An attempt was made to analyse the issues of criminalisation from a descriptive and normative point of view, which would not be possible without the use of an approach to the issues of the theory and the scheme (taking into account absolute prerequisites and relative prerequisites) of criminalisation proposed by professor L. Gardocki, as his works due to the nature of the dissertation, should be seen not only as substantive, but also immanently methodological.

Taking into account the principle of subsidiarity of criminal fiscal law to fiscal law, the conclusion recalls the contemporary issues of fiscal law *per se*. The considerations in this respect had to be summed up with reflections on the following issues: the boundaries between criminalised tax evasion and legal tax avoidance, not forgetting the third category - usually attributed to the actions of the boards of directors of transnational corporations⁴⁸ - referred to

⁴⁷ Judgment of the Supreme Administrative Court of 19 July 2011, I FSK 1122/10 with gloss by M. Jendraszczyk, POP 2013 No. 4, p. 319.

⁴⁸ D. Gajewski, *Tax policy of holding structures and international tax competition*, PUG 2014 no. 6 pp. 15-18,

in the public space and in the literature as aggressive tax avoidance⁴⁹, the status of which in the doctrine of fiscal criminal law can still be described as *in statu nascendi*.

In answering the four exploratory questions, it was acknowledged that Polish fiscal criminal law, being "part of the Polish criminal law system", cannot still be perceived - as Władysław Wolter described it almost ninety years ago - as "the law of impassable limits", which draws the dividing line between "what is legally permissible and what is prohibited and punishable". The language of normative acts of the fiscal law cannot be regarded as perfect, characterised by: precision, definiteness and unambiguity of applied semantic-syntactic relations, which, as a consequence, in the case of a dispute between the state authorities and the taxpayers, also in the case of instituting criminal responsibility, will turn out to be "sufficiently comprehensible for average citizens, so that without having the appropriate legal training and the ability to carry out complicated procedures of interpretation of the criminal - fiscal norm - author's note) from the criminal (- fiscal - author's note) provision, they will be able to determine what can and what cannot be done⁵⁰". It was also acknowledged that the introduction into continental law, including Polish fiscal law, of peculiar anti-abuse clauses modelled on clauses developed on grounds associated with *common law*, but not supported in the system of continental law by well-established jurisprudential doctrines found on *common law grounds*, aimed at preventing so-called "aggressive tax avoidance", the application of economic interpretation in particular by reference to their economic essence, give rise to effects, on the grounds of fiscal penal law, which do not deserve acceptance. The application of economic interpretation in particular by reference to the economic substance, produce *ex lege* effects, on the basis of fiscal penal law, which should be avoided. It has been established, that attempts to depart from the principle *societas delinquere non potest*, seems to be ineffective. .

Possible application of the model of administrative liability, instead of fiscal penal responsibility, in the light of the Polish institution of an additional tax liability, being a kind of an administrative sanction, which can reach 100% in value added tax and 40% in income taxes, mentioning only the 75% tax rate in the case of undisclosed income⁵¹ supports the opinion of L. Gardocki : "the use of means of social control other than criminal repression does not have

⁴⁹ European Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning, Official Journal of the EU. L. of 2012. No. 338, p. 41, <https://sip.lex.pl/#/act/68264826/1497372/agresywne-planowanie-podatkowe?keyword=agresywne%20unikanie%20opodatkowania&cm=SFIRST> (accessed 2021-06-05).

⁵⁰ M. Tomczyk, *The principle of nullum crimen sine lege certa and its limitations against the background of ethnic language*, RPEiS, Year LXXX - z. 2 - 2018, pp.101 et seq. ,

⁵¹ I. Sepiolo-Jankowska, *Similarity of criminal sanctions and tax sanctions*, Prok.i Pr. 2020, no. 2, pp. 84-104, and I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warsaw 2016.

to be less onerous for an individual [...] this applies to penal-administrative liability, which generally considered to be more lenient may in a certain category of cases turn out to be more severe in practice". The proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU (called ATAD 3)⁵², which aims to harmonise the minimum level of business substance of companies that are tax resident in the European Union in order to be entitled to a certificate of residence in a Member State, seeks to address the problem of so-called shell companies under tax law.

It should be noted that constituent elements of the act described in Article 55 of the Polish Fiscal Penal Code include a *modus operandi* which, in my opinion, after 4 June 1989 should not, and from 1 May 2004 could not, be criminalised.

In the light of the principle of subsidiarity "the criminalisation should not take place, if the measures provided for in other areas of law are sufficient"⁵³. As I. Sepioło-Jankowska pointed out "it is desirable to remove from the fiscal penal law excessive, unjustified punitiveness, which does not contribute at all to greater security of legally protected values but is only a filling of a gap existing among the norms of the tax law".

An example of a legal provision filling the gap of an imperfect tax system is currently the provision of Article 55 of the Criminal Tax Code.

⁵² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0565>

⁵³ L. Gardocki, *Zagadnienia ...*, p. 128

Wykaz skrótów:

DPA – Deffered Prosecution Agreement (umowa o odroczeniu ścigania zatwierdzona przez sąd np. pomiędzy spółką, spółką osobową lub stowarzyszeniem nieposiadającym osobowości prawnej, a urzędem prokuratorskim , która może być odpowiednią alternatywą dla ścigania, jeśli leży to w interesie publicznym – instytucja prawna dopuszczona w szeregu jurysdykcji np. w Wielkiej Brytanii i Staach Zjednoczonych Ameryki Północnej.

dyrektywa IR - Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49 ze zm.

dyrektywa SI - Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania oszczędności w postaci odsetek (Dz. Urz. UE L z dnia 26 czerwca 2003 r. nr 157, s. 38)dyrektywa VAT - Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 ze zm.

dyrektywa o podatku kapitałowym - Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11

dyrektywa o podatku akcyzowym - Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12 ze zm.)

dyrektywa MA - Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34

dyrektywa PS - Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8 ze zm.

dyrektywa o podatku akcyzowym - Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12 ze zm.)

dyrektywa MA - Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1)

dyrektywa ATA - dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)

EKPC - Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. , Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.

JAE - Jednolity Akt Europejski, Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/5 ze zm.

k.c. - Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.

k.h. – Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy, Dz. U. Nr 57, poz. 503 ze zm.

Konwencja PIF - Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej, o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisana w Brukseli dnia 26 lipca 1995 r. , Dz. Urz. UE C 316 z 27.11.1995, s. 49 ze zm.

k.p.k. - ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tj. Dz. U. z 2022 poz. 1375 ze zm.

k.k., k.k. z 1997 r. - ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.

k.k. z 1932 r. - Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny, Dz.U. Nr 60, poz. 571 ze zm.

k.k. z 1969 r. - Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny, Dz.U. Nr 13, poz. 94 ze zm.

k.k.s. - Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.

k.k.w. - Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy, Dz.U. z 2023 r. poz. 127 ze zm.

Konstytucja biznesu - Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.

Konstytucja RP - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

k.p.k. z 1969 r. - Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. Nr 13, poz. 96 ze zm.

k.p.w. - Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia, Dz.U. z 2016 r. poz. 1713 ze zm.

k.s.h. - Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.

k.w. - Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń, tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 2119 ze zm.

MLI - Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisana w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r.

NPA – Non- Prosecution Agreement (umowa o odstąpieniu ścigania zazwyczaj zatwierdzona przez sąd np. pomiędzy spółką, spółką osobową lub stowarzyszeniem nieposiadającym osobowości prawnej, a urzędem prokuratorskim , która może być odpowiednią alternatywą dla ścigania, jeśli leży to w interesie publicznym – instytucja prawna dopuszczona w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej.

o.p. - Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.

p.k.s. z 1936 r. - Dekret Prezydenta z dnia 3 listopada 1936 r. w sprawie Prawo karne skarbowe, Dz. U. Nr 84, poz. 581 ze zm.

p.k.s. z 1947 r. - Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 32, poz. 140 ze zm.

TFUE - Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej , wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 07.06.2016, s. 47, że sprost.

TUE -Traktat o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13) – wersja skonsolidowana

u.k.s. z 1926 r. - Ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. , Dz. U. Nr 105, poz. 609 ze zm.).

u.k.s. z 1932 r. - Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 r. , Dz. U. Nr 34, poz. 355 ze zm.

u.k.s. z 1960 r. - Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. , Dz. U. Nr 21, poz. 123 ze zm.

u.k.s. z 1971 r. - Ustawa Karna Skarbowa z dnia 26 października 1971 r., Dz. U. Nr 28, poz. 260 ze zm..

u.k.s. z 1971 r. - Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. , Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

umowa FATCA - umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie 7.10.2014 r. , Dz.U. z 2015 r. poz. 1647 ze zm.

u.o.p.z. - Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary , Dz.U. z 2016 r. poz. 1541

ustawa KAS - Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz.U. 2023 poz. 615

ustawa NIP - Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 2500 ze zm.

u.p.a. - ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 1542

u.p.d.o.f - ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.

u.p.d.o.p. - Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.

u.p.t.u. - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.

u.o.r. - ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.

u.o.w.i. - ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, tj. Dz.U. z 2023 poz. 241

u.f.p. - Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.

u.o.n.d.f. - Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.

u.s.d.g. - Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm. (akt utracił moc 31 grudnia 2016 r.)

u.p.c.c. – Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.

u.p.d.o.f. - Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.
u.p.e.a. - Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 2505.
u.p.s.d. - Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.
u.z.p.d. - Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.
z.t.p. - Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" , tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 283.

Annales UMCS - Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska

Apel. Gd. - Apelacja Gdańska

Apel. W-wa - Apelacja – Sąd Apelacyjny w Warszawie

AUW - Acta Universitatis Wratislaviensis

Biul. SAKa - Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach

Biul. Orz. SA w Katowicach - Biuletyn Orzecznictwa Sądu Apelacyjnego w Katowicach

Biul. SN - Biuletyn Sądu Najwyższego

BPK - Biuletyn Prawa Karnego Sądu Najwyższego

CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych

CzPKiNP - Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych

Dz.U. - Dziennik Ustaw

Dz.Urz. UE - Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej

Dz.Urz. WE - Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich

GS - Gazeta Sądowa

GSiP - Gazeta Sądowa i Penitencjarna

GSP - Gdańskie Studia Prawnicze

KSAG - Kwartalnik Sądowy Apelacji Gdańskiej

KZS - Krakowskie Zeszyty Sądowe. Orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Krakowie w sprawach karnych

Mon. Pod. - Monitor Podatkowy

Mon. Praw. - Monitor Prawniczy

NP. - Nowe Prawo

OSA - Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSAB - Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSNCP - Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKW - Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNPK - Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Prokuratura Krajowa
OSNPG - Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Wydawnictwo Prokuratury Generalnej
OSNwSK - Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP - Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPika - Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; Zbiór Urzędowy, Seria A
Pal. - Palestra
PiP - Państwo i Prawo
POP - Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP - Przegląd Podatkowy
PPH - Przegląd Prawa Handlowego
PPiA - Przegląd Prawa i Administracji
PPK - Przegląd Prawa Karnego
Prob. PK - Problemy Prawa Karnego
Prob. Praw. - Problemy Praworządności
Prok. i Pr. - Prokuratura i Prawo
PS - Przegląd Sądowy
PUG - Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rad. Pr. - Radca Prawny
RPEiS - Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SP - Studia Prawnicze
SPE - Studia Prawno-Ekonomiczne
Wok. - Wokanda
WPP
Wojskowy Przegląd Prawniczy
Zb. O. - Zbiór Orzecznictwa
ZNUJ - Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego
ZNUŁ - Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

BIT - umowa o wzajemnej ochronie inwestycji (bilateral investment treaty)
ETPC - Europejski Trybunał Praw Człowieka
GIKS - Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
KAS - Krajowa Administracja Skarbowa
KRS - Krajowy Rejestr Sądowy
NBP - Narodowy Bank Polski
NIK - Najwyższa Izba Kontroli
NIP – Numer Identyfikacji Podatkowej
NSA - Naczelny Sąd Administracyjny
NTA – Naczelny Trybunał Administracyjny
KE – Komisja Europejska
SA - Sąd Apelacyjny
SN - Sąd Najwyższy
SO - sąd okręgowy
TK - Trybunał Konstytucyjny
T.S. - Trybunał Stanu
TS – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; dawniej TSUE i ETS
UE / WE - Unia Europejska / Wspólnota Europejska
WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
UPO - umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (odpowiednio umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania)

Wstęp

W polskiej doktrynie i publicystyce prawniczej termin „**firmanctwo**”, nie mający definicji legalnej, odnosi się do przepisów: art. 55 k.k.s. i art. 113 o.p., uznając, że pierwszy z nich „stanowi (w pewnym sensie) uzupełnienie regulacji art. 113 o.p.”⁵⁴. Tak opisana zależność, pomiędzy przepisami prawa karnego skarbowego i prawa skarbowego, wyrażana zasadą, że „prawo karne (w tym prawo karne skarbowe – podkr. aut.) ma stanowić⁵⁵ *ultima ratio*”⁵⁶ i „powinno wtedy dopiero interweniować, jeśli inne rodzaj reakcji nie są wystarczające”⁵⁷, nie pozostawała bez wpływu na **zakres rzeczowy pracy**. Implikowała konieczność analizy, nie tylko wybranych instytucji prawa karnego skarbowego, ale również prawa skarbowego. Zakres rzeczowy musiał zostać poszerzony o regulacje k.k., ze względu na kryminalizację przestępstw, określonych (typizowanych) w art. 270a k.k., art. 271a k.k. i art. 277a k.k., tzw. przestępstw karuzelowych (fakturowych) dotyczących wyłudzeń podatku od towarów i usług, w wypadku, których to czynów zabronionych, nie tylko stawiane są zarzuty z art. 55 k.k.s. w zbiegu z powołanymi przepisami k.k., ale powszechnie używane jest pojęcie firmanta⁵⁸. W sprawach administracyjnych, dotyczących takich wyłudzeń organy skarbowe, sądy administracyjne oraz TS, również posługują się terminologią firmanctwa⁵⁹.

Ujęcie tytułu pracy jako „przestępstwa firmanctwa”, zamiast „przestępstwa skarbowego firmanctwa” uznano za uprawnione, pomimo autonomiczności (samodzielności) prawa karnego skarbowego⁶⁰, i wyraźnym formalnym rozdzieleniu pojęć: „przestępstwo” i „przestępstwo skarbowe”⁶¹ i „wykroczenie” i „wykroczenie skarbowe”⁶², uwzględniając zakres rzeczowy obejmujący problematykę wskazanych wcześniej przepisów k.k., jak również z racji kwestii, wiążących się z niżej opisanym zakresem chronologicznym i terytorialnym pracy. Przemawiał za tym również fakt, że terminem „przestępstwo skarbowe” posłużyła się dopiero ustawa karna skarbową z 26 października 1971 r.⁶³

⁵⁴ F. Prusak, *Klasyczne przestępstwa podatkowe i wykroczenia podatkowe*. (w:) *System Prawa Karnego, Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, t. 11, Warszawa 2014, s. 131.

⁵⁵ N. Jareborg, w opracowaniu "*Criminalization as Last Resort (Ultima Ratio)*," *Ohio State Journal of Criminal Law* 2, no. 2 (Spring 2005) s. 521-534, próbował wskazać przesłanki takiego podejścia.

⁵⁶ L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 127.

⁵⁷ Tamże.

⁵⁸ Np. Wyrok SO w Poznaniu z 30.06.2014 r., III K 71/13, LEX nr 1883276, Wyrok SO w Bydgoszczy z 26.05.2023 r., IV Ka 309/23, LEX nr 3571596, Wyrok SA w Warszawie z 3.11.2020 r., II AKa 402/19, LEX nr 3112545, Wyrok SO w Lublinie z 5.10.2020 r., IV K 342/18, LEX nr 3368534, Wyrok SR w Jeleniej Górze z 20.12.2019 r., II K 671/18, LEX nr 3103297.

⁵⁹ Postanowienie TSUE z 6.02.2014 r., C-33/13, MARCIN JAGIEŁŁO v. DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W ŁODZI, LEX nr 1446626.

⁶⁰ T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2009, s. 28.

⁶¹ Uchwała Sądu Najwyższego z 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, Nr 5, poz. 44.

⁶² Tamże.

⁶³ Tj. Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm..

Zakres chronologiczny pracy, obejmuje okres od odzyskania niepodległości w roku 1918⁶⁴, do czasów współczesnych. Założony **zakres terytorialny** badań, wykraczał poza prawo polskie, w związku z podjętą, choć zakończoną niepowodzeniem, próbą znalezienia odpowiedników przestępstwa firmanctwa w systemach prawnych wybranych krajów europejskich i pozaeuropejskich⁶⁵. W świetle powyższego zakres rzeczowy, chronologiczny i terytorialny, oraz wprowadzenie definicji legalnej „przestępstwa skarbowego” po raz pierwszy, przemawiały łącznie za ujęciem tytułu jako „Przestępstwa firmanctwa” t.j. z pominięciem terminologii właściwej dla deliktu z art. 55 k.k.s..

Celem badawczym pracy jest próba oceny funkcjonowania w obiegu społecznym przepisów art. 55 kodeksu karnego skarbowego i art. 113 ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zasady swobody przedsiębiorczości UE, oraz istniejących pomiędzy nimi zależności. Uwzględniono zagadnienia opisowej i normatywnej teorii kryminalizacji.

Zagadnieniem badawczym jest zasadność utrzymywania przestępności firmanctwa (kryminalizacja w drugim znaczeniu)⁶⁶, w k.k.s.. Zauważono bowiem zasadniczą zmianę paradygmatów prowadzenia działalności gospodarczej po 4 czerwca 1989 r. (data umowna), a także fakt, że polski podatnik prowadzący działalność gospodarczą, w tym „podmiot konwencyjny t.j. osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna, której stosowne przepisy przyznają zdolność prawną”⁶⁷: posługując się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą innego podmiotu konwencyjnego, np. tzw. spółki fasadowej⁶⁸, także z wykorzystaniem instytucji trustu, zakładanego na jego zlecenie w innym kraju UE, choć „zatajał” prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek legalnie, to nie narażał podatku na uszczuplenie, a tym samym, nie mógł dopuścić się firmanctwa w okresie od 1 maja 2004 do 1 stycznia 2014 t.j. wejścia w życie przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych.

⁶⁴ Należy jednak zauważyć, że początki prawa karnego skarbowego, na wybranych ziemiach polskich, sięgają XVIII wieku. Przepisy Landrechtu Pruskiego z 1794 r. o charakterze policyjnym, przyjęto w utworzonym w 1807 roku Księstwie Warszawskim i stosowano z wieloma modyfikacjami także w Królestwie Polskim.

⁶⁵ Badania te objęły ustawodawstwa wybranych krajów europejskich i poza europejskich: Republiki Austrii, Królestwa Belgii, Republiki Czeskiej, Królestwa Danii, Królestwa Hiszpanii, Królestwa Niderlandów, Irlandii, Wielkiego Księstwa Luksemburga, Republiki Malty, Republiki Federalnej Niemiec, Federacji Rosyjskiej, Konfederacji Szwajcarskiej, Królestwa Szwecji, Republiki Węgierskiej, Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republiki Włoskiej, a ponadto, Australii, Federacyjnej Republiki Brazylii, Chińskiej Republiki Ludowej, Japonii, Kanady, Socjalistycznej Republiki Wietnamu, Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej.

⁶⁶ L. Gardocki, *Zagadnienia...*, s. 7.

⁶⁷ P. Kardas, *Uwagi szczegółowe do art. 9 § 3 k.k.s.* (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz Lex*, Warszawa, 2012, s. 237

⁶⁸ ang. *shell company*, niem. *Mantelgesellschaft*, *Firmenmantel*, względnie *Strohfirma*, franc. *société écran*, hiszp. *Sociedad instrumental*, ros. *оболочечная компания*, wł. *società di comodo*, ukr. *підставна компанія*

Kwestie związane z tymi zagadnieniami, nie były przedmiotem szczegółowych badań na gruncie prawa karnego skarbowego, przy odnotowanym ograniczeniu liczby źródeł o charakterze kompleksowym, w szczególności opracowań monograficznych dotyczących firmanctwa⁶⁹.

Dostrzeżono zasadnicze rozbieżności dotyczące stosowania terminu „firmant”, w języku prawniczym⁷⁰, w doktrynie prawa polskiego, publicystyce prawniczej, jak i w orzecznictwie sądów powszechnych w sprawach karnych skarbowych jak i w judykatach sądów administracyjnych w sprawach skarbowych. Prowadzi to do uwag dotyczących konwencji językowej stosowanej w pracy:

firmowany termin odnoszony zawsze do podatnika,

firmant (firmujący) termin odnoszony do osoby, co najmniej godzącej się, na posługiwanie się imieniem i nazwiskiem oraz nazwą bądź firmą, którymi firmant (firmujący) prawnie bądź faktycznie rozporządza,

prawo skarbowe stosowane będzie zamiennie z terminami *prawo podatkowe*, ze względu na przyjęty przez ustawodawcę tytuł Ustawy z dnia 10 września 1999 r. (k.k.s.), przy uwzględnieniu klasycznej definicji skarbowości, rozumianej m.in. „jako dziedzina działalności publicznej obejmująca dochody państwa, realizowana przez organy państwowe i przez wyodrębnione państwowe instytucje finansowe”⁷¹, rozszerzonej, ze względu na definicje legalne z : art. 53 § 26 i § 26a (należności publicznoprawnej, w tym stanowiącej przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej).

wierzyciel podatkowy odnosić się będzie do podmiotów uprawnionych z tytułu należności skarbowych (w przyjętym wyżej rozumieniu): państwowych lub samorządowych, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową - podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji, należność stanowiąca przychód budżetu

⁶⁹ Kwestia literatury przedmiotu omówiona jest bardziej szczegółowo na stronach 31- 32.

⁷⁰ T. Połomski, *Właściwości języka prawnego - rozważania definicyjne*, s. 2; http://www.zse.nowysacz.pl/public/wlasciwosci_jezyka_prawnego.pdf [dostęp: 25.01.201y] zauważa, że „Rozróżniamy: a) Język prawny, w którym sformułowane są ustawy, rozporządzenia, zarządzenia, statuty itp. Jest to język prawodawcy, który formułuje akty normatywne. Nazywamy go zatem idiolektem prawodawczym; b) Język prawniczy, w którym sporządzane są orzeczenia sądowe, decyzje administracyjne. Prawnicy używają go do interpretacji norm prawnych”. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, ZNUJ. Prace z nauk politycznych”, z. 26, Kraków 1986, s. 36, zauważa, że język prawny wykazuje tendencje do uznawania go za język etniczny lub przynależny dla danej grupy osób pozostających ze sobą w określonej interakcji językowej, gdzie posługują się danym językiem, i jest on typowy i zrozumiały dla tej grupy.

⁷¹ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/skarbowo%C5%9B%C4%87.html> (dostęp: 2023-10-01)

ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, w tym zaliczki na podatek, raty podatku, a także opłaty i inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daninę solidarnościową, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

podmiot konwencyjny (kolektywny, zbiorowy) osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, z wyłączeniem Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i ich związków, spółka handlowa z udziałem Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub związku takich jednostek, spółka kapitałowa w organizacji, podmiot w stanie likwidacji oraz przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną, a także zagraniczna jednostka organizacyjna.

Badaniami objęto także, uznana za istotną, a nie będącą przedmiotem opisu w literaturze przedmiotu, częściową kolizję norm art. 55 k.k.s. i art. 3 pkt. 9 o.p., istotą, której to kolizji, jest odwołanie w pierwszej z norm do zatajania prowadzenia działalności gospodarczej na własnych rachunek. Druga z nich (art. 3 pkt 9 o.p.), stanowi, że przez działalność gospodarczą - rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców⁷², w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek (podkr. aut.), nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.

Teza pracy sprowadza się do stwierdzenia, że utrzymanie kryminalizacji firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym, który wszedł w życie 17 października 1999 r. na mocy art. 55 k.k.s. nie było uzasadnione, ze względu na „zbyt łatwą akceptację zastanego zakresu kryminalizacji”⁷³. W trakcie prac nad projektem k.k.s. nie dostrzeżono, radykalnej normatywnej zmiany paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej w ustawie z 23 grudnia 1988 tzw. „ustawie Wilczka”⁷⁴, bądź też pominięto fundamentalną zmianę realiów społeczno-gospodarczych 4 czerwca 1989 r. (data umowna).

⁷² Dz. U. z 2023 r. poz. 221, 641, 803, 1414 i 2029.

⁷³ L. Gardocki, *op. cit.*

⁷⁴ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16792932/28974/dzialalnosc-gospodarcza> (dostęp: 2023-11-19).

W tym pierwszym wypadku w świetle art. 1 ustawy o działalności gospodarczej, obowiązującej w dniu wejścia w życie k.k.s.⁷⁵, zasadę "dozwolone jest tylko to, co wprost dozwolone" zastąpiono zasadą "dozwolone jest wszystko, co nie jest wprost zabronione"⁷⁶. W chwili prac nad k.k.s. i jego wejściem w życie upadły historyczne przesłanki kryminalizacji, podnoszone w pracach nad u.k.s. z 1960 r. uchwalonej, w czasach „ofensywy socjalizmu”. W trakcie której to ofensywy „prawo karne miało pełnić funkcje organizującą życie społeczne, miało być tego życia regulatorem”⁷⁷. W wypadku kryminalizacji firmanctwa, chodziło pierwotnie , w świetle stenogramów sejmowych, o ochronę „skarbu państwa przed nieuczciwymi płatnikami sektora prywatnego”⁷⁸, których działalność ograniczać się miała wyłącznie do działalności osób fizycznych⁷⁹ (z ewentualnymi preferencjami dla działalności w ramach spółdzielni). Odpowiedzialności odpowiadała także osoba, która dopuszczała posługiwania się jej imieniem i nazwiskiem, nazwa i firmą, w szczególności zaś przedstawiciel gospodarki uspołecznionej (np. spółdzielni pracy). Kryminalizacja co do zasady miała zapobiegać możliwości nabywania i odprzedawania z zyskiem towarów, przez podatników z sektora prywatnego towarów w gospodarce permanentnych niedoborów, czy też ograniczać niebezpieczeństwo monopolizowania produkcji wybranych towarów przez przedsiębiorców z tego sektora⁸⁰. Utrzymywanie kryminalizacji firmanctwa, niezależnie od powyższego, powinno podlegać ocenie negatywnej, także po 1 maja 2004, poprzez włączenie R.P. do jednolitego rynku europejskiego opartego o zasadę wolności gospodarczej przewidzianej w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁸¹.

⁷⁵ Tzw. ustawę Wilczka, uchylono ustawą z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej Dz. U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16858545/1235093/prawo-dzialalnosci-gospodarczej?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-11-19).

⁷⁶ P. Ambroziewicz, *Kapitalizm na Gwiazdkę 1988 roku*, PP 2009, nr 6, s. 24.

⁷⁷ W. Wolter. *Granice i zakres prawa karania*, PiP 2/1957 s. 242, krytykując nadużywanie kryminalizacji w sferze gospodarczej, podnosił, że prawo karne traktowano raczej jako *prima ratio*. (za:) L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 131.

⁷⁸ W świetle sprawozdania stenograficznego z 45 posiedzenia Sejmu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w dniu 13 kwietnia 1960 r., s. 7, przesłanką kryminalizacji, podniesioną przez posła sprawozdawcę Tadeusza Rzeźniowieckiego, była konieczność ochrony skarbu państwa „przed nieuczciwymi płatnikami sektora prywatnego” w oparciu o dwa przykłady przestępstw skarbowych w sektorze prywatnym: „obywatel zamieszkały w Łodzi prowadzący koncesjonowany wyrób skarpet nabył na nazwiska trzech innych obywateli z Poznania 2.471 kg przędzy steelonowej, 1.796 kg tej przędzy sprzedał, osiągając obrót 3.234 tys. zł. [...] Właściciel wytwórni linek samochodowych i motocyklowych zmonopolizował w swoim ręku prawie całą produkcję linek. Produkcję tę jednak rozdzielił – dla uniknięcia progresji w opodatkowaniu – na 13 warsztatów rzemieślniczych „jako „firmant”. W ten sposób podatnik w okresie 1955 do 1958 uszczuplił należności podatkowe na ogólną sumę 4.800 tysięcy złotych. Zabezpieczenia na majątku podatnika wynosi 3 miliony złotych”.

⁷⁹ Częściowym odstępstwem od tej zasady była spółdzielczość pracy.

⁸⁰ Tamże.

⁸¹ Art. 26 , art. 49 do 55 oraz art. 56-62 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm. ustanawiają tzw. swobodę przedsiębiorczości.

TFUE wprowadza wyraźny zakaz ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego. Swoboda przedsiębiorczości (ang. *freedom of establishment*)⁸² obejmuje możliwość podejmowania i wykonywania działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładania i zarządzania przedsiębiorstwami, na warunkach określonych przez ustawodawstwo innego państwa członkowskiego UE dla własnych obywateli. (podkr. moje P.T.). Na rynku wewnętrznym UE tj. obszarze „obszar bez granic wewnętrznych, na którym zostaje zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału”⁸³. Jako, że ustawodawstwo szeregu krajów⁸⁴ umożliwia posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą innej osoby, bez ujawniania własnej tożsamości, a ujawnianie okoliczności kontrolowania zagranicznego podmiotu konwencyjnego, nie było przewidziane przez 10 lat w prawie polskim, także co do posługiwania się tzw. spółkami fasadowymi, tym samym opisany kontekst normatywny nakładał konieczność dekodowania norm prawa skarbowego i prawa karnego skarbowego w oparciu o zasadę subsydiarności prawa karnego skarbowego wobec prawa skarbowego w „multicentrycznym systemie”⁸⁵, „w złożonej, wieloskładnikowej, wielopoziomowej i wielojęzykowej przestrzeni prawnej”⁸⁶, w czasach „destrukcyjnej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami”⁸⁷, tym samym co zgodnie z podstawową zasadą prawa UE „swobody przedsiębiorczości” musi być uznane za czynności legalne, także wtedy gdy podejmują je podatnicy z R.P..

Za powyższym przemawia także zasada *in dubio pro libertate*, wyrażona obecnie w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców⁸⁸ w brzmieniu: „Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść przedsiębiorcy, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ” wraz z zasadą *in dubio pro tributario* z art. 2a o.p..w brzmieniu:

⁸² K. Wach, *Swoboda przedsiębiorczości w Unii Europejskiej*, [w:] *Wspólna Europa. Tworzenie wartości przedsiębiorstwa na rynku Unii Europejskiej*, red. H. Brdulak, E. Duliniec, T. Gołębiowski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007, s. 209-218 (ISBN 978-83-7378-316-4).

⁸³ Art. 7a JAE, oraz art. 3, pkt. 1 lit. C, art. 14 pkt 2 TWE

⁸⁴ np. Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Wyspy Man, Wielkiego Księstwa Luksemburga, Republiki Cypryjskiej, Malty,

⁸⁵ E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „PiP” 2005, z. 4, s. 3.

⁸⁶ D. Kornobis-Romanowska, *Pewność prawa w Unii Europejskiej. Pomiędzy autonomią jednostki a skutecznością prawa UE*, Warszawa 2018, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3damrrgaytgoa> (dostęp: 2019-03-16).

⁸⁷ R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review, vol. 113, nr 7, 2000), <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/hlr113&i=1599>, s.1628 (dostęp: 2019-03-16), tłum. wł. .

⁸⁸ tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm..

„Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Normą prawną rodzącą zasadnicze wątpliwości, w oparciu o obie ze wspomnianych zasad, jest w prawie krajowym definicja działalności gospodarczej z art. 3 pkt. 9 o.p., uważana w doktrynie prawa polskiego⁸⁹ i orzecznictwie⁹⁰ za referencyjną na gruncie art. 55 k.k.s. w świetle, której za działalność gospodarczą rozumie się „każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców”. Zgodnie z konstrukcją logiczną tej definicji, można zasadnie przyjąć, że osoba świadcząca odpłatnie pracę we własnym imieniu w ramach zatrudnienia na podstawie umowy o pracę, bądź świadcząca pracę w oparciu o umowę zlecenia, na rachunek (ryzyko) pracodawcy bądź zleceniodawcy, wykonuje w świetle przedmiotowej definicji działalność, która co prawda nie jest działalnością zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, ani też nie jest wykonywaniem wolnego zawodu, która to działalność musi zostać uznana za „działalność gospodarczą” w rozumieniu powołanej definicji, jako „każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek (podkr. moje P.T.), nawet, gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców”. Definicja z art. 3 pkt 9 o.p. odnoszona do art. 55 k.k.s. w świetle powołanego przykładu, naraża na niebezpieczeństwo zasadę określoności przestępstwa oraz budzi wątpliwości o charakterze systemokrytycznym, co do zakresu kryminalizacji.

Uwzględnić również należy dopuszczalność w prawie polskim, umowy nienazwanej „powiernictwa” konstruowanej w oparciu o art. 353 k.c.⁹¹ i akceptowanej przez organy skarbowe w szeregu interpretacji wydawanych w sprawach indywidualnych⁹², której istotą jest „ukrycie” rzeczywistej strony umowy nabycia rzeczy lub prawa, w której powierzający (rzeczywisty nabywca) także prowadzący działalność gospodarczą występuje co do zasady w stosunkach z powiernikiem.

⁸⁹ I. Zgoliński (w:) I. Zgoliński (red.) V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa 2018, s. 371.

⁹⁰ Postanowienie SN z 14.10.2012 r., IV KK 222/12, LEX nr 1226744.

⁹¹ Wyrok WSA w Warszawie z 9.11.2004 r., III SA 3031/03, POP 2005, nr 4, poz. 97.

⁹² Np. Pismo z dnia 15 lutego 2013 r. wydane przez: Izba Skarbowa w Warszawie nr. IPPB3/423-920/12-4/GJ, Pismo z dnia 12.04.2013 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Bydgoszczy, ITPB2/415-42a/13/TJ, Pismo z dnia 12.04.2013 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB1/415-58/13-2/AM, <http://sip.mf.gov.pl>.

Opisane wyżej kwestie w łącznym ujęciu, przemawiają moim zdaniem za uchyleniem normy art. 55 k.k.s.⁹³, z poniższym istotnym zastrzeżeniem.

Podsumowując opisane wyżej kwestie, uznać należy, że posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą innej osoby, bez ujawniania własnej tożsamości, może być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej w granicach prawa UE, w ramach swobody działalności gospodarczej, a nie może być uznawane za zatajanie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek. Natomiast narażenie podatku na uszczuplenie, z pominięciem wyżej opisanego *modus operandi* uznawanego za dopuszczalne, podlegałoby natomiast kryminalizacji na podstawie art. Art. 54 k.k.s. i art. 56 k.k.s..

Przedstawionej tezie towarzyszą hipotezy badawcze:

Pierwsza z nich zmierza do udokumentowania, że w okresie od 1 maja 2004 do dnia 1 stycznia 2014, w związku z wejściem w życie 1 czerwca 2015, przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych(CFC)⁹⁴, w polskim prawie skarbowym nie było obowiązku zapłaty podatku od działalności zagranicznych jednostek kontrolowanych. W związku z powyższym polski podatnik (zarówno osoba fizyczna jak i podmiot konwencyjny) prowadzący działalność gospodarczą, mógł legalnie posługiwać się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą podmiotów zagranicznych, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub zatajając rozmiary tej działalności, a mimo to nie narażał przez to podatku na uszczuplenie, przyjmując, że posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą innej osoby, bez ujawniania własnej tożsamości, nie zostałoby uznane, za prowadzenie działalności gospodarczej w granicach prawa UE, w ramach swobody działalności gospodarczej.

Druga hipoteza sprowadza się do stwierdzenia, że przyjmowanie kwalifikacji deliktu skarbowego z art. 55 k.k.s. w zbiegu z przestępstwami, określonymi (typizowanymi) w art. 270a k.k., art. 271a k.k. i art. 277a k.k., w wypadku wspomnianych wcześniej „przestępstw karuzelowych” nie znajduje podstaw.

⁹³ Dopuszczając w powyższym zakresie koncepcję *superfluum*, podnosić można, że „bezpiecznej jest dopuścić rzeczy zbyteczne aniżeli opuścić rzeczy konieczne” (łac. *Superflua admittere securius est, quam necessaria omittere*), jednak powstała „niezgodność prakseologiczna” [S.Wronkowska, Z.Ziemiński: *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s.181.] nie kreując sama w sobie wadliwości formalnej systemu prawa, prowadzi jednak do jego nieefektywności, ze względu na nieuporządkowany system wartości, w którym interes wierzyciela podatkowego przeważa nad konsekwencjami dopuszczenia przez ustawodawcę wolności gospodarczej, oraz począwszy od dnia 1 maja 2004 możliwości korzystania z usług powierniczych przez polskiego dłużnika podatkowego. oferowanych mu za granicą oraz ze względu na niespójność wiedzy, na podstawie której podejmowane były rozstrzygnięcia legislacyjne poprzez wejście w życie k.k.s , po dniu 1 maja 2004.

⁹⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328 ze zm.) wprowadziła opodatkowanie w wysokości 19% od działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną, na mocy art. 30f u.p.d.o.f. oraz art. 24a ustawy z 15.02.1992 r. u.p.d.o.p..

W przypadku tzw. przestępstw karuzelowych, działania firmującego, nie służą bowiem zatajaniu prowadzenia działalności gospodarczej firmowanego, któremu zazwyczaj przypisuje się sprawstwo kierownicze. Działalność gospodarcza (o ile ma miejsce) firmowanego, a często i firmującego, ma charakter pozorny, a tym samym nie wypełnia znamiona zatajania prowadzenia działalności gospodarczej z art. 55 k.k.s.. Powyższe stwierdzenie nie dotyczy nie dotyczy firmującego, który prowadzi faktyczną działalność gospodarczą, i „zostaje nieświadomie wykorzystany do popełnienia oszustwa podatkowego przez określoną osobę czy grupę osób”⁹⁵.

Trzecia hipoteza zwraca uwagę, że firmantem jest osoba umożliwiająca posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą, podatnikowi, będącemu podmiotem przestępstwa firmanctwa, który zataja prowadzenie działalności na własny rachunek lub rozmiary tej działalności. Przemawiają za tym definicje słownikowe, przedwojenny kontekst znaczeniowy związany z funkcjonowaniem „firmy” w obrocie gospodarczym i wydawane na tym tle orzecznictwo jak i analiza judykatów Sądu Najwyższego, w sprawach karnych skarbowych, po wejściu w życie u.k.s. z 1960 r.⁹⁶, a wreszcie przepisy prawa stanowionego regulujące kwestie „firmy”, od której wywodzony jest termin firmanctwo. Powrót w doktrynie prawa polskiego i judykaturze do denotacji „firmanctwa” właściwej dla języka naturalnego⁹⁷, zgodnie z którą firmant to osoba używająca swego imienia i nazwiska (nazwy, firmy) jakimś przedsięwzięciu, która je firmuje, sankcjonuje swoim autorytetem, uznano za zasadny. Pomijanie wszystkich słownikowych denotacji to jest wypowiedzi polskiego języka ogólnego używanego w sytuacjach oficjalnych⁹⁸, a nawet w odniesieniu do potocyzmów, co godne podkreślenia wywodzonych łącznie z ponad wiekowej i utrwalonej praktyki obrotu gospodarczego, i wreszcie praktyki orzeczniczej⁹⁹, poprzez uznanie, że firmant to podatnik,

⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r. I FSK 1122/10 z glosą M. Jendraszczyka, POP 2013 nr 4, s. 319.

⁹⁶ Np. Wyrok SN z 14.06.1968 r. I CR 432/67, OSNC 1969, nr 7-8, poz. 137., Wyrok SN z 6.08.1969 r., I KR 71/69, OSNKW 1970, nr 1, poz. 11, Wyrok SN z 8.02.1974 r., V KR 42/74, OSNKW 1974, nr 6, poz. 115. W tym ostatnim wyroku, Sąd Najwyższy uzasadniał, „Za przyjęciem zaś winy umyślnej przemawia to, że oskarżona sprzedawała biżuterię także przez podstawione osoby, nazwane w tej sprawie firmantami, i sama do protokołu podała, że czyniła tak, aby uniknąć odpowiedzialności podatkowej”

⁹⁷ A. Malinowski, *Polski język prawny : wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s.14 i n., zauważył, że „Język naturalny jest tworem społecznym, jednolitym i abstrakcyjnym, wspólnym wszystkim członkom danej społeczności [...] Ten rodzaj języka jest zatem w pewnym sensie podstawą komunikacji w danej społeczności – swoistym kodem służącym porozumiewaniu się, tj. zaszyfrowywaniu i odszyfrowywaniu informacji przez jej nadawcę i odbiorcę.

⁹⁸ A. Choduń, *Leksyka tekstów aktów prawnych*, RPEiS, 2006, z. 4

⁹⁹ Orzeczenie SN z 3.03.1936 r., II C 2564/35, OSN 1936, nr 10, poz. 396. Orzeczenie SN z 3.03.1936 r., II C 2564/35, OSN 1936, nr 10, poz. 396.

który posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie, jest w mojej ocenie więcej niż wątpliwe¹⁰⁰.

Obszerna i złożona tematyka rozprawy musiała sprostać wymogowi adekwatności w celu dobrania i zastosowania określonych metod badawczych.

Podstawową metodą badawczą zastosowaną jest **analiza dogmatyczno-prawna**¹⁰¹.

Do weryfikacji przyjętej tezy i hipotez pracy posłużono się szeregiem **metod badawczych**, które spełniłyby postulat adekwatności, czyli prowadzą do osiągnięcia zamierzonych rezultatów. Pierwszą z metod jest metoda formalno-dogmatyczna, oparta na „stosowaniu analizy logiczno-językowej”¹⁰², wraz z dokonywaniem wykładni o charakterze walidacyjno-derywacyjnym¹⁰³. Stosując opisane metody, na wstępie ustalono: „jaki zbiór przepisów należy do systemu prawa”¹⁰⁴, w oparciu o wcześniej opisaną triadę normatywną, obejmującą przepisy prawa: skarbowego, karnego skarbowego, unijnego (konstytuującego swobodę przedsiębiorczości)¹⁰⁵. **Metoda formalno-dogmatyczna** miała posłużyć ocenie zasadności utrzymywania w polskim systemie prawa, przepisów kryminalizujących firmanctwo, wskazania ewentualnych uchybień popełnianych przy utrzymaniu kryminalizacji oraz pozwolić na sformułowanie postulatów *de lege ferenda*. Opisanie kwestii kryminalizacji nie byłoby możliwe, bez posłużenia się ujęciem zagadnień teorii oraz schematem uwzględniającym przesłanki absolutne i przesłanki względne kryminalizacji autorstwa L. Gardockiego¹⁰⁶, które zostały ze względu na problematykę pracy miały charakter merytoryczny, ale także immanentnie metodologiczny. Wykładnię przepisów prawa pojmowano „pragmatycznie – a więc jako zespół czynności zmierzających do zrozumienia tekstów prawnych”¹⁰⁷ w trzech zespołach czynności, składających się na fazę: porządkującą, rekonstrukcyjną i percepcyjną¹⁰⁸.

¹⁰⁰ T. Gizbert-Studnicki, zauważa, że „Teksty prawne formułowane są w pewnej odmianie języka etnicznego. Odmiana ta charakteryzuje się zasobem specyficznego słownictwa oraz specyficznych reguł składniowych i semantycznych. Interpretator tekstów prawnych winien w związku z tym dysponować znajomością odpowiedniego języka etnicznego, a ponadto znajomością specyficznego słownictwa i reguł językowych charakteryzujących odmianę języka, w której te teksty są sformułowane. [w:] *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, ZNUJ, 1986, s. 11

¹⁰¹ A. Bator (red.) *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2008, s. 24-25.

¹⁰² T. Barankiewicz, 4. *Metody badania prawa* [w:] *Metodologia dysertacji doktorskiej dla prawników. Teoria i praktyka*, red. H. Izdebski, A. Łazarska, Warszawa 2022.
https://sip.lex.pl/#/monograph/369516989/44/izdebski-hubert-red-lazarska-aneta-red-metodologia-dysertacji-doktorskiej-dla-prawnikow-teoria-i-...?keyword=derywacyjna%20teoria&unitId=passage_3391 (dostęp: 2023-11-18)

¹⁰³ Tamże.

¹⁰⁴ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2000, s. 116.

¹⁰⁵ Mając na względzie uwagę M. Zielińskiego, że „teksty prawne pisane są „na poziome deskryptywnym” a czytane są „na poziome normatywnym”. M. Zieliński, *Derywacyjna koncepcja wykładni jako koncepcja zintegrowana*, RPEiS 2006, z. 3, 2006, s. 94.

¹⁰⁶ L. Gardocki, *Zagadnienia ...* op. cit., s. 204 -205.

¹⁰⁷ Tamże, s. 94.

¹⁰⁸ M. Zieliński, *op. cit.* s. 99.

Stosując metodę formalno-dogmatyczną, uwzględniono, że zasada *clara sunt interpretanda* (*interpretatio cesat in claris*), utożsamiana w warunkach polskich z klaryfikacyjną teorią wykładni prawa prof. Jerzego Wróblewskiego¹⁰⁹, uważana niegdyś za złotą zasadę prawa podatkowego jak i prawa karnego, w tym również prawa karnego skarbowego, „przełamana”¹¹⁰ została regułą *omnia sunt interpretanda*, w tym także – na gruncie krajowym - z powoływaniem **derywacyjnej**¹¹¹ indywidualnej koncepcji teorii wykładni¹¹² prawa opartej o model zintegrowany¹¹³ w ujęciu prof. M. Zielińskiego¹¹⁴. W tym właśnie ujęciu M. Zielińskiego, obejmującym przepisy prawa skarbowego, prawa karnego skarbowe i prawa unijnego: „zasady postępowania interpretacyjnego wyznaczone są nie przez czyjekolwiek zachowania interpretacyjne, lecz przez rzeczywiste cechy tekstów prawnych, które odpowiednio rozpoznane narzucają taki, a nie inny sposób postępowania interpretacyjnego [...] koncepcja ta musi mieć charakter nie koncepcji opisowej, lecz koncepcji normatywnej, proponującej (żeby nie rzec – narzucającej) określone postępowanie interpretacyjne wyznaczone właśnie przez cechy tekstów prawnych”¹¹⁵. Zauważyć należy, że na gruncie niniejszej pracy „zintegrowanie zewnątrz”¹¹⁶ obejmować musiało, co do zasady całe prawoznawstwo polskie, jednakowoż z uwzględnieniem *acquis communautaire* traktowanego jako element polskiej kultury prawnej.¹¹⁷ Lingwistyczna analiza tekstu prawnego w ujęciu topiczno-retorycznym Chaïma Perelmana¹¹⁸, okazała się pomocna w szczególności dla egzegezy orzecznictwa TS, jednakowoż z pominięciem ujęcia proceduralnego, nie tylko przez przywołanie w rozważaniach dotyczących prawa karnego skarbowego topicznej zasady *in dubio pro libertate*, czy epideiktycznym odwoływaniu do wartości¹¹⁹, ale także uwzględniając wrażliwość Ch. Perelmana na determinanty społeczno-historyczne¹²⁰.

¹⁰⁹ Wybrane publikacje prof. J. Wróblewskiego związane z tym tematem: *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, 1985, *Zasady tworzenia prawa*, 1989, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, 1990,

¹¹⁰ T. Barankiewicz, *op. cit.*

¹¹¹ M. Zieliński wskazuje, że zamysł koncepcji derywacyjnej przedstawił Z. Ziemiński w 1966 r. (w:) M. Zieliński, *Derywacyjna ... op. cit.*, przypis 4 s. 94.

¹¹² Pojęciem derywacyjności, posłużył się wcześniej : F. Studnicki, *Wstęp do informatyki prawniczej*, Warszawa 1978, s. 41 oraz T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, Kraków 1978, s. 6-8, M. Zieliński, *Derywacyjna koncepcja wykładni jako koncepcja zintegrowana*, RPEiS 2006, z. 3, 2006, s. 93-101

¹¹³ Np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 maja 2019 r. sygn.. akt I SA/Gd 474/19, <http://www.orzeczenia-nsa.pl>,

¹¹⁴ M. Zieliński, *op. cit.* a także, M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 211 i n.

¹¹⁵ M. Zieliński, *Derywacyjna koncepcja wykładni jako koncepcja zintegrowana*, RPEiS 2006, z. 3, s. 95.

¹¹⁶ Tamże, s. 94.

¹¹⁷ Tamże. s.95.

¹¹⁸ Ch. Perelman, *Logika prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984, s. 160-162.

¹¹⁹ Tamże, s. 59-60.

¹²⁰ F. Collinet, *LA FONCTION SOCIALE DE LA DISSERTATION ENVISAGÉE À TRAVERS LA RHÉTORIQUE PERELMANIENNE : SOUS LE DÉLIBÉRATIF, L'ÉPIDICTIQUE*, *Romanica Cracoviensia* 1 (2017): 7–16 doi: 10.4467/20843917RC.17.001.7683, <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=721421> (dostęp: 2023-11-20).

Opisane wcześniej typy analiz tekstów prawnych, muszą być poddawane ostrożnej ocenie jako środki nie wystarczające dla osiągnięcia założonych celów badawczych, w świetle przepisów, które implementują do krajowego porządku prawnego przepisy unijne i powinny być interpretowane jak już wspomniano z uwzględnieniem *acquis*. Wielojęzyczność prawa unijnego oraz obowiązująca zasada, że wszystkie wersje językowe są jednakowo ważne, nie pozwoliła na wyłącznym stosowaniu reguł języka polskiego czy też pojedynczego językowego kanonu interpretacji¹²¹. Uwzględniono, również, że wykładnia prawa unijnego powinna mieć charakter jednolity i autonomiczny, a przy jej dokonywaniu należy koniecznie brać pod uwagę wszystkie wersje językowe, nie ograniczając się tylko do języka narodowego, lecz uwzględniając inne języki urzędowe obowiązujące w Unii Europejskiej¹²². Koniecznym było odniesienie się do **hermeneutyki prawniczej jako metody wyjaśnienia tekstu**¹²³.

Praca nie ma charakteru prawnoporównawczego, bo jak wcześniej zaznaczono, próba znalezienia odpowiedników przestępstwa firmanctwa w wybranych systemach prawnych krajów europejskich pozaeuropejskich, nie zakończyła się powodzeniem. Jedynie pomocniczo i w ograniczonym zakresie odwoływano się do rozwiązań przyjmowanych w wybranych jurysdykcjach, w opisie problematyki *societas delinquere non potest*. Pomocnicze znaczenie dla prowadzonych rozważań miała **metoda historyczno – prawna**, umożliwiająca ukazanie genezy firmanctwa i pragmatycznego wymiaru jego kryminalizacji, poprzez ukazanie ewolucji znamion rozpoznawanych początkowo w orzecznictwie okresu międzywojennego, kryminalizowanych dopiero w 1960 r.. Dzięki zastosowaniu tej metody możliwe było prześledzenie zmian w prawie, jakie doprowadziły do powstania problemu kryminalizacji firmanctwa po 4 czerwca 1989 i od 1 maja 2004.

Wykorzystano również **metodę studium przypadku** w odniesieniu do wybranych przeczeń sądów brytyjskich i amerykańskich (case law). Analizując język tych orzeczeń, w systemie prawa *common law*, zauważyć należy, że granica pomiędzy językiem prawnym i językiem prawniczym nie jest ostra¹²⁴.

¹²¹ J. Sobczak, W. Sobczak, *Tłumaczenie unijnych aktów normatywnych* (w:) J. Błęszyńska – Wysocka (red.), „Tłumaczenie jako utwór chroniony prawem autorskim”, Warszawa 2021, s.75 – 95 ; J. Sobczak, W. Sobczak, *Językowa wieża Babel czy dyktatura języka angielskiego. Węzeł gordyjski wyzwiań językowych w prawie międzynarodowym* (w:) J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.) „Wyzwania dla powszechnego systemu ochrony praw człowieka u progu trzeciej dekady XXI wieku”, t. 1, Warszawa 2021, s. 130 – 165.

¹²² Wyroki Trybunału Sprawiedliwości z 5 grudnia 1967 r. 19/67 Bestuur der Sociale Verzekeringsbank v. J. H. van der Vecht (orzeczenie wstępne), ESCR 1967/345, oraz z 16 września 2004 r. C-227/01, ZOTSiS 2004/8-I-8253.

¹²³ J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Zakamycze 2004, s. 231.

¹²⁴ R. Tokarczyk, *Prawo Amerykańskie*, Warszawa 2011, s. 44. Zauważa, że „pojęcia używane w badaniach zjawisk prawnych nie są konwencjonalnymi konstrukcjami, lecz reprezentują obserwowalną rzeczywistość”.

Pomocniczo wykorzystano metody, które mogą być stosowane zarówno w procesie tworzenia prawa jak i dokonywania jego oceny, t.j. analizy aksjologicznej i analizy funkcjonalnej¹²⁵. umożliwiającym rewizję istniejących paradygmatów, światowy dorobek obejmujący podstawy teoretyczne¹²⁶, metodę analizy funkcjonalnej¹²⁷. W odniesieniu do tej ostatniej w oparciu o paradygmat integracyjny¹²⁸, powołując w tym zakresie dorobek szkoły tzw. ekonomicznej analizy prawa¹²⁹, pomimo, że jej wpływ na doktrynę teorii i filozofii prawa w Europie uznaje się za ograniczony¹³⁰. Jako że odwołania do *Law & Economics* w piśmiennictwie z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, w działaniach OECD, państw grupy G7 i G20 oraz rządów państw członkowskich Unii Europejskiej, w zakresie zapobieganiu tzw. agresywnemu unikaniu opodatkowania są więcej niż częste, a przykłady takich nawiązań widoczne są także w krajowym procesie legislacyjnym, wspomniany zabieg metodologiczny uznano za uprawniony.

Przyjęte **założenia metodologiczne**, cel, teza i hipotezy badawcze determinują **przyjętą strukturę pracy**. Po części wstępnej następuje zasadnicza część rozprawy, składająca się z siedmiu rozdziałów, rozbitych na mniejsze części, przy czym rozdział ostatni podsumowuje zagadnienia kryminalizacji firmantwa.

W rozdziale I zatytułowanym „Polskie prawo karne skarbowe w okresie międzywojennym” opisano początki prawa karnego skarbowego, na ziemiach polskich, o charakterze policyjnym, które sięgają XVIII w., zauważono, że zakres u.k.s. z 1926 ograniczono wyłącznie do naruszeń przepisów o podatkach pośrednich, przyjmując zasadę, że jedynie przestępstwa karno-skarbowe, które zagrożone są wyłącznie karą pieniężną należą do orzecznictwa władz administracyjnych skarbowych (niemających przymiotu niezawisłości). Natomiast wszystkie te przestępstwa, za które grozi kara pozbawienie wolności, należą bezwzględnie do jurysdykcji sądowej”.

¹²⁵ T.S. Ulen, *A Nobel Prize in Legal Science: Theory, Empirical Work, and the Scientific Method in the Study of Law*. University of Illinois Law Review, Vol. 2002, No. 4, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=419823> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.419823> [dostęp: 25-04-2020],

¹²⁶ R. A. Stefański, 2. Rozprawa doktorska [w:] *Metodologia dysertacji doktorskiej dla prawników. Teoria i praktyka*, red. H. Izdebski, A. Łazarska, Warszawa 2022. <https://sip.lex.pl/monograph/369516989/55?keyword=r.%20tokarczyk&tocHit=1&cm=SREST> (dostęp: 2023-08-28)

¹²⁷ T.S. Ulen, *A Nobel Prize in Legal Science: Theory, Empirical Work, and the Scientific Method in the Study of Law*. University of Illinois Law Review, Vol. 2002, No. 4, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=419823> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.419823> [dostęp: 25-04-2020],

¹²⁸ M. Zirk-Sadowski, *Metodologia nauk administracyjnych na tle metodologii prawoznawstwa*, w: J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*. Zjazd Katedr Prawa Administracyjnego i Postępowania Administracyjnego Zakopane 24-27 września 2006 r., Warszawa 2007, s. 617 i nn.,

¹²⁹ J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2004, s.135 i nast.,

¹³⁰ K. Pawłusiewicz, B. Brożek, *Prawo karne w świetle ekonomicznej teorii prawa (uwagi krytyczne)*, „PiP” 2002, nr 12, s.45-55,

Zwrócono uwagę, że w pracach Sejmu i Senatu nad ustawą karną skarbową z 1926 roku, jak i Ordynacją Podatkową z 1934 r., która również zawierała przepisy karne skarbowe, tyle że w zakresie podatków bezpośrednich, ujawnił się zasadniczy spór pomiędzy przedstawicielami resortów wymiaru sprawiedliwości i ministerstwa skarbu, co do ew. oparcia przepisów dotyczących postępowania karnego skarbowego przed władzami skarbowymi i celnymi, alternatywnie o kanony właściwe prawu administracyjnemu, bądź na zasadach zbliżonych do zasad materialnoprawnych powszechnego prawa karnego, który to pogląd w pracach Sejmu i Senatu ostatecznie przeważył. Dostrzeżono, że już w dwa lata po wejściu w życie ustawy karnej skarbowej Rozporządzenie Prezydenta R.P. z 22 marca 1928 o postępowaniu karno-administracyjnym przekazało rozpoznawanie szeregu wykroczeń karnoskarbowych, zagrożonych karą grzywny nie wyższą niż 3.000 złotych organom administracji, które uprawnione były również do orzekania. Zarzewie opisanego sporu co do administracyjnego względnie karnego modelu postępowania nie wygasło do dziś, co zdaje się potwierdzać praktyka wprowadzania do ustaw podatkowych kar pieniężnych (administracyjnych) wymierzanych w trybie Ordynacji podatkowej, a wcześniej Kodeksu Postępowania Administracyjnego, których stosowanie – na mocy wspomnianych ustaw – może być „równie, a nawet bardziej dolegliwe niż ukaranie grzywną za przestępstwo lub wykroczenie”¹³¹. Zauważano, że pogląd doktryny polskiego prawa administracyjnego, reprezentowanej przez Franciszka Longchamps de Brier (seniora), że do prawa administracyjnego nie należy stosowanie represji karnej, nie był respektowany w okresie dwudziestolecia międzywojennego, a zasadniczy spór pomiędzy przedstawicielami resortów wymiaru sprawiedliwości i ministerstwa skarbu (obecnie finansów), co do możliwości nakładania grzywien, bądź kar pieniężnych (oba pojęcia stosowano zamiennie) przez organy administracji skarbowej, funkcjonuje do dziś. Niejako na marginesie zauważono, że głosowania w Sejmie i Senacie w roku 1932 i latach następnych, kończyły się odrzucaniem poprawek merytorycznych, także o charakterze merytorycznym, i przyjmowaniem rozwiązań z projektów rządowych *en bloc*, a ilość i wysokość oraz charakter sankcji (w tym kary pozbawienia wolności) ulegała systematycznemu zaostrzeniu.

Rozdział II „Ewolucja polskiego prawa karnego skarbowego po 1945 r., potwierdził opinię W. Woltera, co do stosowania prawa karnego w okresie „ofensywy socjalizmu” w tym prawa karnego skarbowego jako *prima ratio*¹³², jak również wykazał prawdziwość ustaleń z dużo późniejszego okresu I. Sepioło-Jankowskiej, że „nieuzasadniona racjonalnie punityność,

¹³¹ L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 3,

¹³² W. Wolter. *Granice i zakres prawa karania*, PiP 2/1957 s. 242.

nie przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, lecz jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego¹³³”. Podjęto próbę, wykazania wyżej opisanej zależności pomiędzy prawem skarbowym a prawem karnym skarbowym, zauważając za J. Warylewskim, że prawo karne w tym wypadku prawo karne skarbowe w okresie przed 4 czerwca 1989 (data umowna) pełniło funkcje niepożądane, nazywane „zjawiskiem patologizacji prawa”¹³⁴.

Postawiono tezę, że jednym z celów kryminalizacji w tym okresie było zakazywanie, reglamentowanie, ograniczanie lub zniechęcanie do prowadzenia działalności przez jednostki gospodarki nieuspołecznionej w tym przez rzemiosło – w ramach uznawanych przez ustawodawcę za nieakceptowalne – w przeciwieństwie do jednostek działających na mocy dekretu z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej m.in. przedsiębiorstw państwowych i przedsiębiorstw o kapitale mieszanym państwowym i spółdzielczym, bądź tych w których przedsiębiorstwa państwowe posiadały ponad 50% kapitału zakładowego. Uznano, że kryminalizacja dokonywana była zgodnie z socjalistycznym dogmatem o wyższości przedsiębiorstw państwowych i społecznej własności środków produkcji w systemie nakazowej gospodarki planowanej centralnie i poddanej kontroli politycznej. Zgodnie z „założoną nierównorzędnością pozycji prawnej jednostki i organu władzy publicznej, tzn. zasady, że ostatnie słowo należało do organu administracyjnego”¹³⁵, z możliwością stosowania przez ten organ sankcji karnych skarbowych, których celem łącznie było przede wszystkim ograniczanie działalności podmiotów innych, niż jednostki gospodarki uspołecznionej. W konkluzji tego rozdziału ustalono, że kryminalizacja firmanctwa w realiach gospodarki socjalistycznej, była pochodną przesłanek innych niż wyłącznie podatkowe, jeśli zaś przyjąć, że elementy podatkowe były decydujące, to wydaje się, że *sensu largo* miały one charakter instrumentalny, służący wdrożeniu i utrzymywaniu dogmatu o wyższości jednostek gospodarki uspołecznionej.

¹³³ I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok.i Pr. 2020, nr 2, s. 84-104, oraz I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.

¹³⁴ J. Warylewski, *Prawo karne ...*, s. 63,

¹³⁵ I. Niżnik-Dobosz, *Funkcje współczesnego polskiego prawa administracyjnego* (w:) Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, t. I, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 826.

W rozdziale III nakreślono problematykę przestępstwa firmanctwa, poprzez wskazanie przyczyn firmanctwa na gruncie prawa skarbowego, opisano charakteru tego deliktu w k.k.s. , jak również cel działania sprawcy. Przybliżono również instytucję narażenia na uszczuplenie, ponadto opisano zagrożenie karą i środkami karnymi, oraz możliwy zbieg przestępstw i przepisów¹³⁶.

W rozdziale IV dokonano analizy pojęć właściwych dla firmanctwa w języku prawnym, etnicznym (naturalnym, powszechnym), opisując problematykę firmanctwa w języku prawniczym w okresie międzywojennym z uwzględnieniem orzecznictwa z tego okresu, jak i współcześnie, wykazując, że język prawny (ustawy)¹³⁷ art. 55 k.k.s. i art. 113 o.p. nie rodzi dylematów interpretacyjnych przy subsumpcji wskazanych norm prawnych, także przy wyłącznym stosowaniu wykładni logiczno-językowej¹³⁸, t.j. odpowiednio dla przypisania odpowiedzialności karnoskarbowej¹³⁹ sprawcy i ew. współsprawcy, bądź pomocnikowi, oraz na gruncie prawa podatkowego w zakresie orzekania o odpowiedzialności firmującego działania podatnika, na podstawie przepisu o.p.¹⁴⁰.

Podniesiono, że pojęcia opisowe używane w doktrynie¹⁴¹: firmującego (cudzą działalność lub jej rozmiary), firmowanego (podatnika zatajającego prowadzenie na własny rachunek działalności gospodarczej lub jej rozmiary) z narażeniem podatku na uszczuplenie, i ogólnie firmanctwa, nie tworzą „poważnej bariery percepcyjnej”¹⁴², pomimo braku definicji legalnych. Dostrzeżono, że przy braku wątpliwości, co do desygnatu pojęcia „firmant”, w języku naturalnym (etnicznym), w świetle wszystkich dostępnych definicji ze słowników języka polskiego¹⁴³, wskazujących, że firmant (nazywany wcześniej firmatorem), to osoba firmująca, wyrażająca zgodę na posłużenie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą bądź firmą¹⁴⁴, tak znamienici przedstawiciele doktryny prawa karnego skarbowego, jak T. Grzegorzczak¹⁴⁵,

¹³⁶ P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011.

¹³⁷ B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 144.

¹³⁸ J. Wróblewski, *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie* [w:] A. Łopatka (red.), *Metody badania prawa*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1973, s. 48 i nast.

¹³⁹ Art. 55 k.k.s.

¹⁴⁰ Art. 113 o.p.

¹⁴¹ B. Wróblewski, *op. cit.*, s.77 .

¹⁴² H. Kurek, *Język prawny i prawniczy na przełomie wieków*, Zagadnienia naukoznawstwa , nr 3, Kraków, 2015, s.305.

¹⁴³ W. Doroszewski red., *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1965, s. 890, Mirosław Bańko (red.), *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych PWN*, Warszawa 2005, s.372. S. Dubisz, *Uniwersalny Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 2003, s. 911, M. Arct red. *Słownik ilustrowany języka polskiego*, wyd. 2, Warszawa 1925, s. 315.

¹⁴⁴ W źródłach przedwojennych firmowanie, będące czynnością firmanta wywodziło najczęściej od niemieckiego czasownika firmieren, to jest dawania firmy (nazwy) do określonych działań.

¹⁴⁵ T. Grzegorzczak, *Op. cit.* s. 292.

L. Wilk¹⁴⁶, I. Zgoliński¹⁴⁷, F. Prusak¹⁴⁸, nadają terminowi „firmant” w języku prawniczym znaczenie specjalne¹⁴⁹, choć przeciwstawne (krańcowo różne) do desygnatu tego terminu na gruncie języka etnicznego (naturalnego)¹⁵⁰ uznając, że firmant to podatnik, zatajający prowadzenie działalności, czyli, co do zasady „firmowany”.

Konwencji językowej sprzecznej z językiem naturalnym¹⁵¹, w prawie karnym - skarbowym nie stosują natomiast, P. Kardas i G. Łabuda,¹⁵² A. Bartosiewicz i R. Kubacki¹⁵³ określając podatnika, będącego podmiotem przestępstwa firmanctwa, jako „sprawcę przestępstwa firmanctwa” i nie posługując się w odniesieniu do tegoż podatnika terminem firmanta. Podobnie na gruncie prawa skarbowego (administracyjnego) A. Mariański¹⁵⁴, R. Dowgier¹⁵⁵, M. Niezgódka-Medek i Marek Szubiakowski¹⁵⁶, komentując art. 113 o.p. przyjmują, że firmantem jest osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się „tożsamością” innej osoby”¹⁵⁷. Określenia „firmant” w odniesieniu do podatnika, w prawie skarbowym, nie stosują natomiast H. Dzwonkowski¹⁵⁸, B. Brzeziński, M. Kalinowski i A. Olesińska¹⁵⁹. W związku z powyższym opisano szczegółowo konwencję językową przyjętą w pracy i zaproponowano konwencję na gruncie języka prawniczego.

¹⁴⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016, s. 282.

¹⁴⁷ I. Zgoliński [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, Warszawa 2018 s. 368.

¹⁴⁸ F. Prusak [w:] red. M. Bojarski, *System prawa karnego, Szczególne dziedziny prawa karnego, Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, t. 11, s. 131.

¹⁴⁹ R. Łapa, *Język prawny w świetle analizy językoznawczej. Wybrane zagadnienia składniowe*, Poznań 2015, s. 47.

¹⁵⁰ J. Wróblewski [w:] K. Opalek, J. Wróblewski, *Prawo. Metodologia, filozofia, teoria prawa*, Warszawa 1991, s. 149. <https://bibliotekacyfrowa.pl/publication/36133> (dostęp: 2023-08-29).

¹⁵¹ M. Zieliński, *Języki prawne i prawnicze*, [w:] W. Pisarek (red.), *Polszczyzna 2000. Orędzie o stanie języka na przełomie tysiącleci*, Kraków s. 50-74

¹⁵² P. Kardas, G. Łabuda ... *op.cit.* s.367-374.

¹⁵³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy, Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, wyd. 4, Warszawa, 2010

¹⁵⁴ A. Mariański, *Ordynacja podatkowa, komentarz do art. 113*, Warszawa 2023 <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3danbrg43tmnzooobqxalrwgyytoobwhezq&refSource=guide> (dostęp: 2023-09-02)

¹⁵⁵ R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 113.

¹⁵⁶ M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, art. 113. [odpowiedzialność podatkowa firmującego] [w:] M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.

¹⁵⁷ wyrok NSA z 9 kwietnia 2019 r., II FSK 3261/17, CBOSA

¹⁵⁸ H. Dzwonkowski, red. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa, 2020 <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teobooobqxalruha4tmnzqge4q&refSource=toc> (dostęp: 2023-09-02)

¹⁵⁹ B. Brzeziński, red. , *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wydanie elektroniczne*. Warszawa 2002. <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogiye&refSource=search>

W rozdziale V opisano szczegółowo przedmiot ochrony art. 55 k.k.s. dostrzegając, że brzmienie art. 53§30 pkt 1 o.p. w którym uwzględniono: „zaliczki na podatki, raty podatków”, ma charakter *superfluum*¹⁶⁰, względnie *superfluum* częściowego, poprzez powtórzenie treści przepisów art. 3 pkt 3 o.p.. Uznano również, że przedmiot ochrony art. 55 k.k.s. obejmuje również „niepodatkowe należności budżetowe”, początkowo niezdefiniowane w o.p., objęte zostały klasyczną definicją treściową (merytoryczną)¹⁶¹ w art. 3 pkt 8 o.p., która weszła w życie dnia 1 stycznia 2003, w znaczeniu: „niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych”.

Z punktu widzenia tematu pracy, oznacza to, że ustawodawca, kryminalizuje firmanctwo, nie tylko w odniesieniu do uchylania się od wspomnianych wcześniej „klasycznych” podatków, nakładanych w oparciu o ustawy, takie jak, np. : u.p.d.o.f, u.p.d.o.p., u.p.t.u., u.p.o.l., ale także w wypadku uszczupień niepodatkowych należności budżetowych, w rozumieniu przepisów o.p., oraz objętych katalogiem zawartym w art. 60 u.f.p., który to katalog nie ma charakteru zamkniętego, „ma natomiast charakter przykładowy i otwarty” , co nakazuje wyodrębnienie trzeciej kategorii t.j. „innych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym”, których desygnat, nie znajduje oparcia w definicji legalnej w żadnej ze wskazanych ustaw. Taka konstrukcja, choć zrozumiała ze względów pragmatyki działania administracji, zdaje się naruszać reguły kryminalizacji z art. 1 k.k.s.. W rozdziale tym skonfrontowano również delikt firmanctwa z oszustwem jako przestępstwem przeciwko mieniu, na gruncie k.k.¹⁶².

W rozdziale VI poświęconym stronie przedmiotowej opisano znamiona określające czynność sprawczą oraz charakter przestępstwa firmanctwa jako „klasycznego oszustwa skarbowego”¹⁶³. Podniesiono, że specyfika tzw. przestępstw karuzelowych w podatku od towarów i usług, przemawia za wyłączeniem stosowania do tych czynów kwalifikacji z art. 55 k.k.s.. Poddano analizie krytycznej, pogląd G. Łabudy i P. Kardasa, że za oszustwo skarbowe *sensu stricte*, uznawać należy, te delikty skarbowe, „które posiadają w swoich zestawach znamion znamień czasownikowe wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu”¹⁶⁴.

¹⁶⁰ A. Malinowski, *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne*, Warszawa 2012, s. 195–196

¹⁶¹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2017, s. 54.

¹⁶² T. Oczkowski, *Rozdział I Oszustwo jako przestępstwo przeciwko mieniu* [w:] Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze, Kraków 2004. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369151259/169711?tocHit=1> (dostęp: 2023-08-01)

¹⁶³ F. Prusak, *op.cit.*.

¹⁶⁴ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo, 3, 2003 . s. 62-63.

Uznano, że zatajanie prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, co do swej istoty, zmierza do wprowadzenia organu podatkowego w błąd, co do tego, że sprawca nie prowadzi działalności gospodarczej na własny rachunek lub prowadzi ją w innym rozmiarze, w odniesieniu do działalności gospodarczej z tytułu prowadzenia, której jest podatnikiem i w tym zakresie, uznać należy, że czyn taki jest oszustwem *per se*, jako „świadome wprowadzenie kogoś w błąd, lub wyzyskanie czyjegoś błędu dla własnej korzyści”¹⁶⁵ a przesłanką do takiego rozumowania jest użycie w treści normy kwantyfikatora zatajania. Opisano materialny charakter przestępstwa firmanctwa i przedmiot bezpośredniego działania.

Najbardziej obszerny rozdział VII odnosi się do strony podmiotowej przestępstwa firmanctwa. Badając orzeczenia sądów powszechnych w sprawach o firmanctwo, zauważono, że strona podmiotowa przestępstwa firmanctwa rzadko, jeśli w ogóle, bywa przedmiotem publikowanych uzasadnień, w takich sprawach, które według doktryny prawa polskiego są „decydującym komponentem prawa do rzetelnego sądu jako konstytucyjnie chronionego prawa jednostki”¹⁶⁶. Dominują „tzw. uzasadnienia następcze, zwane też usprawiedliwiającymi [...] Uzasadnienie następcze polega na tym, że wyjściowym punktem jest przy jego sporządzaniu podjęta decyzja finalna, a cała linia argumentacyjna postępuje w ślad za tą decyzją i zmierza do usprawiedliwienia podjęcia takiej właśnie a nie innej decyzji¹⁶⁷. Pomijanie tzw. heurystycznego (wykrywczego) uzasadniania decyzji interpretacyjnych¹⁶⁸, które charakteryzuje się tym, że „stanowi sprawozdanie z całego przeprowadzonego w umyśle sędziego procesu wykładni, wiernie, krok po kroku, odbija każdy jego etap oraz wszystkie wątpliwości, które przed podjęciem finalnej decyzji skład sądzący rozważał i które po drodze odrzucił”¹⁶⁹ nie pozwala na ustalenia „płaszczyzny zastosowanej reakcji prawnokarnej”¹⁷⁰, które winny być elementami metodyki pracy sędziego w sprawach karnych (i karnych skarbowych). Pierwszy typ uzasadnień, uniemożliwia odnalezienie „znaczenia poszczególnych ustawowych znamion składających się na zespół znamion określonego typu czynu zabronionego lub kształtujących zespół znamion określonego kontratypu, albo też opisujących

¹⁶⁵ Tamże.

¹⁶⁶ Postanowienie TK z 11.04.2005 r., SK 48/04, OTK-A 2005, nr 4, poz. 45.
<https://sip.lex.pl/#!/jurisprudence/520243672?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2023-11-21).

¹⁶⁷ P. Hofmański, S. Zabłocki, 5.5. *Uzasadnianie wyroków* [w:] P. Hofmański, S. Zabłocki, *Elementy metodyki pracy sędziego w sprawach karnych*, Warszawa 2011.
<https://sip.lex.pl/#!/monograph/369226932/110?keyword=elementy%20metodyki%20pracy%20s%C4%99dzi%20ego&tocHit=1&cm=SREST> (dostęp: 2023-11-21 17:40)

¹⁶⁸ Tamże

¹⁶⁹ Tamże

¹⁷⁰ Tamże, s. 300-307.

określoną postać strony podmiotowej czynu (umyślność, nieumyślność)”¹⁷¹. Z tych właśnie względów opisano szczegółowo kwestie umyślności i nieumyślności, oraz specyfikę podmiotu czynu zabronionego, problematykę podmiotu odpowiedzialnego za czyn zabroniony „jak sprawca” (quasi sprawstwo) z uwzględnieniem zasady *societas delinquere non potest* i koncepcji działania za kogoś innego, w odniesieniu do podmiotów konwencyjnych. W tym ostatnim zakresie dokonano przeglądu tego zagadnienia z perspektywy brytyjskiej, amerykańskiej oraz wybranych krajów europejskich, nie pomijając polskiej ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych.

Rozdział VIII jest próbą zmierzenia się problemem kryminalizacji firmanctwa. Zastosowano podejście opisowe i normatywne, wskazano i oceniono absolutne i względne przesłanki kryminalizacji. Dostrzeżono również nasilenie penalizacji w k.k.s w porównaniu do u.k.s. z 1960 r.. Kwestie analizy intensywności penalizacji oraz kontrawencjonalizacja dla firmanctwa, nie były rozwijane, uwzględniając, zbliżony poziom intensywności penalizacji dla wszystkich czynów określanych w literaturze jako oszustwa podatkowe w k.k.s, oraz tę samą dystynkcję dla czynów przepołowionych. W oparciu o schematy „procedowania przy rozważaniu kwestii kryminalizacji” w opisanych przez L. Gardockiego modelach R. Frase’a, H. Günthera, i częściowo H. Jägera, oraz w całości, w oparciu o procedurę zaproponowaną przez L. Gardockiego, którą uznaną za najbardziej miarodajną.

W badaniach z tego zakresu pominięto natomiast zagadnienia tzw. populizmu prawnokarnego, w szczególności nie szukano odpowiedzi na pytanie postawione przez L. Gardockiego, o to, „dlaczego propozycje zaostrzania prawa karnego formułowane przez polityków tak łatwo zyskują popularność wyborców”¹⁷².

W **zakończeniu** pracy poza podsumowaniem, podjęto próbę odpowiedzi na cztery pytania o charakterze eksploracyjnym:

1. Czy współczesne prawo karne skarbowe będące „częścią polskiego systemu prawa karnego”¹⁷³ może być wciąż postrzegane – jak niemal czterdzieści lat temu opisywał je Władysław Wolter - jako „prawo nieprzekraczalnych granic”, które wyznacza linię podziału między tym, „co jest prawnie dozwolone, a tym, co jest zabronione i karalne”¹⁷⁴ i czy *de lege ferenda* może być lub winno być stanowione w oparciu o powyższą zasadę,

¹⁷¹ Tamże.

¹⁷² L. Gardocki, *Ocena możliwych kierunków zmian prawa karnego z punktu widzenia teorii kryminalizacji*, 2022. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369519900/9/mozgawa-marek-red-poniatowski-piotr-red-wala-krzysztof-red-aktualne-problemy-i-perspektywy-prawa...?keyword=kryminalizacja&cm=SREST> (dostęp: 2023-11-21).

¹⁷³ M. Bojarski, red. *System prawa karnego*, Tom 11, 2014, s. 6,

¹⁷⁴ W. Wolter, *Zarys systemu prawa karnego*, Kraków 1933, T. I s. 34,

również w „nowej rzeczywistości podatkowej”¹⁷⁵, to jest po wprowadzeniu w życie w Unii Europejskiej inicjatywy BEPS i ATAD¹⁷⁶?

2. Czy język aktów normatywnych prawa podatkowego, używany przez prawodawcę krajowego jak i Unijnego należy uznać za doskonały, charakteryzujący się precyzją, określonością i jednoznacznością stosowanych związków semantyczno-syntaktycznych, które w konsekwencji w razie sporu pomiędzy organami państwa a podatnikami, także w wypadku wszczęcia postępowania karnego (-skarbowego – przyp. aut.), okażą się „na tyle zrozumiałe dla przeciętnych obywateli, aby nie dysponując odpowiednim przygotowaniem prawniczym i umiejętnością przeprowadzania skomplikowanych procedur wykładni normy karnej (-skarbowej – przyp. aut.) z przepisu karnego (-skarbowego -przyp. aut.), mogli ustalić, co można, a czego nie można czynić”¹⁷⁷?
3. Czy wprowadzone współcześnie w związku z inicjatywą BEPS (i obecnie wzmacnianych przez tzw. Pillar One Pillar Two)¹⁷⁸, a wcześniej na mocy dyrektywy ATAD: w prawie polskim, prawie Unii Europejskiej i w umowach międzynarodowych o zapobieganiu unikania podwójnego opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, swoistych klauzul antyabuzyjnych wzorowanych na klauzulach wykształconych na gruncie *common law*, ale nie wspieranych w systemie prawa kontynentalnego związanych z nimi ugruntowanymi doktrynami orzecznymi, występującymi na gruncie *common law*, mającymi na celu zapobieganie tzw. agresywnemu unikaniu opodatkowania, przewidujących, np. że czynność podatnika „nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania), którą „krajowe organy rozpatrują do celów

¹⁷⁵ <https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2016/05/beps-nowa-rzeczywistosc-podatkowa.html> [dostęp: 04-04-2020], więcej: *BEPS, Action Plan on Base Erosion on Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 2022-11-09 r.)

¹⁷⁶ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1 [dostęp: 04-04-2020]

¹⁷⁷ M. Tomczyk, *Zasada nullum crimen sine lege certa i jej ograniczenia na tle języka etnicznego*, RPEiS, Rok LXXX – z. 2 – 2018, s.101 i n. ,

¹⁷⁸ W dniu 15 grudnia 2022 r. Rada UE osiągnęła jednomyślne porozumienie w sprawie wdrożenia unijnej dyrektywy o minimalnym podatku (II filar). Dyrektywa nakłada na państwa członkowskie obowiązek transpozycji przepisów do prawa krajowego do dnia 31 grudnia 2023 r., uwzględniając zasadę główną - włączania dochodu lub IIR), a zasada nieopodatkowanych zysków lub UTPR) zacznie obowiązywać w dniu 31 grudnia 2024 r.. Dyrektywa zapewnia państwom członkowskim możliwość wdrożenia kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego w celu zwiększenia krajowego zobowiązania podatkowego grup przedsiębiorstw wielonarodowych objętych zakresem jurysdykcji do minimalnej efektywnej stawki podatkowej w wysokości 15% zysków. Możliwe jest przyjęcie tych przepisów do dnia 31 grudnia 2029 r. przez te państwa członkowskie, w których siedzibę ma nie więcej niż 12 podmiotów dominujących najwyższego szczebla objętych zakresem grup przedsiębiorstw wielonarodowych. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF

podatkowych w drodze wykładni gospodarczej w szczególności poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej¹⁷⁹ rodzą *ex lege* skutki – wyłącznie - na gruncie prawa podatkowego?

4. Zakładając, że odpowiedź na pytanie trzecie, nie będzie jednoznacznie afirmatywna lub będzie odpowiedzią negatywną, czy ustawodawca winien uznawać tzw. agresywne unikanie opodatkowania za w pełni legalne unikanie opodatkowania, a tym samym stosować wyłącznie sankcje administracyjne, bądź też w razie ustalenia określonych okoliczności faktycznych, np. ze względu na stopień nasilenia „agresywności” np. gdy poziom „sztuczności” uznany zostanie za rażący, czy też po ustaleniu zamiaru sprawcy przenosić odpowiedzialność podatnika do kategorii kryminalizowanego „uchylania od opodatkowania”?

Przedmiot pracy wymagał wykorzystania szerokiej i zróżnicowanej bazy źródłowej oraz odwołania się do literatury przedmiotu. W **zakresie źródeł** rozprawa oparta jest w pierwszym rzędzie o materiał normatywny systemu prawa powszechnego (uniwersalnego) międzynarodowego prawa publicznego, unijnego, oraz prawa polskiego.

Pełen spis aktów normatywnych przynosi dział Źródła w bibliografii. Literatura dotycząca firmanctwa, z wyłączeniem komentarzy do k.k.s. i o.p. nie jest obszerna. Poza opracowaniami komentarzowymi wskazać można w zasadzie trzy opracowania monograficzne.

Zauważyć należy zwięzły, acz wyjątkowo klarowny opis firmanctwa T. Grzegorzcyka¹⁸⁰, cenną¹⁸¹ analizę tego deliktu skarbowego autorstwa L. Wilka¹⁸². Artykuł monograficzny autorstwa D. Zalewskiego, w szczególności teza, że „firmanctwo było przestępstwem zdefiniowanym i karanym już w okresie II Rzeczypospolitej” oraz że „Pierwsza polska ustawa karna skarbową z 2.08.1926 r. uznawała za czyn zabroniony nie tylko popełnienie

¹⁷⁹ Dz. Urz. UE. L. z 2012 r. Nr 338, str. 41.

¹⁸⁰ T. Grzegorzcyk, *Firmanctwo*, ABC. <https://sip.lex.pl/#/publication/469833894/grzegorzcyk-tomasz-firmanctwo?keyword=Firmanctwo&cm=STOP> (dostęp: 2023-11-21)

¹⁸¹ M. Szczepaniec, *Przegląd czasopism prawniczych*, Czasopismo prawa karnego i nauk penalnych, 2002, t.1. , zauważyła, że L. Wilk, „analizuje regulację zawartą w art. 55 k.k.s. podkreślając, iż stanowi ona przejaw wzmocnienia sankcji prawnofinansowych prawem karnym skarbowym, w sytuacji, gdy sankcje te, nie są wystarczające dla właściwego zabezpieczenia interesu finansowego Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego. W dalszej części autor porusza następujące zagadnienia: a) czy firmujący może zostać uznany za współsprawcę lub za pomocnika firmanta, b) kwestię skutkowego bądź bezskutkowego charakteru omawianego czynu, c) zmianę w zakresie strony podmiotowej w stosunku do poprzedniego stanu prawnego. L. Wilk wskazuje iż określenie słowem „podatnik” podmiotu tego czynu, nie oznacza przyjęcia odpowiedzialności karnoskarbowej osób prawnych, mimo że zgodnie z prawem podatkowym podatnikiem może być nie tylko osoba fizyczna, lecz również osoba prawna. Autor zauważa także, iż sposób ujęcia tego typu czynu wskazuje na to, iż jest on ukierunkowany na zwalczanie tzw. szarej strefy gospodarczej. W związku z czym zwraca uwagę na możliwość orzeczenia zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej oraz na możliwość orzeczenia przepadku osiągniętych korzyści majątkowych, które chociażby pośrednio pochodzą z popełnienia tego przestępstwa.

¹⁸² L. Wilk, *Firmanctwo* – art. 55 kodeksu karnego skarbowego, PiP, nr 6, 2001 s. 60 – 68.

przestępstwa firmanctwa, ale także jego usiłowanie, na mocy art. 34 pkt 3 u.k.s. z 1926 r.”, zdecydowanie nie może się ostać¹⁸³. Powołany przepis regulował bowiem odpowiedzialność osób trzecich, którą można było „nałożyć na oskarżonego, który został orzeczeniem uniewinniony, t.j. którego wprawdzie uwolniono od winy i kary, ale uznano go za odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej”¹⁸⁴ orzec również wobec uniewinnionego od zarzutów karnych-skarbowych. Ponadto w u.k.s. z 1926 brak było materialnej definicji ustawowej przestępstwa skarbowego, przyjmując zaś ujęcie formalne, także i na tym tle wspomniany pogląd uznać należy za nietrafny.

W badaniach uwzględniono dostępne w Systemie Informacji Prawnej LEX: orzecznictwo sądów w oparciu o postanowienia karne ustaw skarbowych w okresie 1918 - 1939 r, całość orzecznictwa w sprawach karnych skarbowych na gruncie: ustaw karnych skarbowych z okresu od 1926 roku, przepisów Ordynacji podatkowej z 1934, jak również judykaty dotyczące firmanctwa po 1945 roku.

Praca potwierdziła, ustalenia, I. Sepioło-Jankowskiej: „Pomimo, iż z założenia odpowiedzialność administracyjna realizuje inne cele niż odpowiedzialność karna, to jednak w przypadku kar pieniężnych przewidzianych za naruszenia obowiązku podatkowego, ma ona charakter represyjny co powoduje, że czyn podlegający zarówno odpowiedzialności administracyjnej, jak i karnej, w obu przypadkach zagrożony jest karą o charakterze odwetowym. Pożądane jest usunięcie z prawa karnego skarbowego nadmiernej, nieuzasadnionej racjonalnie punitowności, która wcale nie przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, lecz jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego”¹⁸⁵. Jak bowiem słusznie zauważa L. Gardocki, „posługiwanie się innymi niż represja karna środkami kontroli społecznej, wcale nie musi być dla jednostki mniej uciążliwe [...] dotyczy to odpowiedzialności karnoadministracyjnej, która generalnie uznawana za łagodniejszą może w pewnej kategorii spraw okazać się w praktyce surowsza”¹⁸⁶.

Przykładem jest instytucja dodatkowego zobowiązania podatkowego, w prawie skarbowym, które to zobowiązanie sięgać może 100% w podatku od towarów i usług i 40% w

¹⁸³ D. Zalewski, *Odpowiedzialność za firmanctwo*, Monitor Podatkowy, Warszawa 2009, nr 4

¹⁸⁴ L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego : z uwzględnieniem ustawodawstwa administracyjno - skarbowego, powszechnego prawa karnego wszystkich trzech b. zaborów....*, Lwów 1930, s.135.

¹⁸⁵ I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok.i Pr. 2020, nr 2, s. 84-104, oraz I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.

¹⁸⁶ L. Gardocki, *op.cit.*, s. 134-135.

podatkach dochodowych, wspominając jedynie o 75% stawce podatku w wypadku przychodów nieujawnionych¹⁸⁷.

Zakończenie pracy miało na celu wskazanie problemów stanowienia i dekodowanie norm prawa skarbowego w „multicentrycznym systemie”¹⁸⁸, „w złożonej, wieloskładnikowej, wielopoziomowej i wielojęzykowej przestrzeni prawnej”¹⁸⁹, w czasach „destrukcyjnej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami”¹⁹⁰, wzmacnianej obecnie przez potrzeby budżetowe tychże państw, związane m.in.: ze skutkami pandemii Covid-19 i będące jej skutkiem przerwanie łańcuchów logistycznych, wahaniami cen gazu i ropy naftowej w związku z wojną w Ukrainie oraz działaniami w Strefie Gazy.

¹⁸⁷ I. Sepiolo-Jankowska, zauważa, że „Pomimo, iż z założenia odpowiedzialność administracyjna realizuje inne cele niż odpowiedzialność karna, to jednak w przypadku kar pieniężnych przewidzianych za naruszenia obowiązku podatkowego, ma ona charakter represyjny co powoduje, że czyn podlegający zarówno odpowiedzialności administracyjnej, jak i karnej, w obu przypadkach zagrożony jest karą o charakterze odwetowym. Pożądane jest usunięcie z prawa karnego skarbowego nadmiernej, nieuzasadnionej racjonalnie punitowności, która wcale nie przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, lecz jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego.” ¹⁸⁷ I. Sepiolo-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok.i Pr. 2020, nr 2, s. 84-104, oraz I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.

¹⁸⁸ E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „PiP” 2005, z. 4, s. 3.

¹⁸⁹ D. Kornobis-Romanowska, *Pewność prawa w Unii Europejskiej. Pomiędzy autonomią jednostki a skutecznością prawa UE*, Warszawa 2018, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3damrrgaytgoa> (dostęp: 2019-03-16).

¹⁹⁰ R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review, vol. 113, nr 7, 2000), <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/hlr113&i=1599>, s.1628 [dostęp: 2019-03-16].,

I. Polskie prawo karne skarbowe w okresie międzywojennym

Początki prawa karnego skarbowego, na wybranych ziemiach polskich, sięgają XVIII w.. Przepisy Landrechtu Pruskiego z 1794 r.¹⁹¹ o charakterze policyjnym, przyjęto w utworzonym w 1807 roku Księstwie Warszawskim i stosowano z wieloma modyfikacjami także w Królestwie Polskim. Czyny skarbowe w Landrechcie określane jako kontrawencje, pozostawiono w gestii instytucji administracyjnych, z możliwością odwołania się do sądu. Klęska powstania styczniowego doprowadziła do wprowadzenia w 1867 r. rosyjskich regulacji na terytorium Królestwa Polskiego¹⁹². „W latach 60. XIX w. zarówno przestało istnieć sądownictwo administracyjne, jakie funkcjonowało na obszarze Królestwa Polskiego (zarówno tzw. cywilne, jak i karne), jak i wprowadzono rosyjskie przepisy materialne i procesowe w rozstrzyganiu wykroczeń karnoskarbowych, pozostawiając je w (wyłącznej – przyp. aut.) kompetencji organów administracji skarbowej”¹⁹³.

Do 1 stycznia 1927 roku tj. wejścia w życie pierwszej polskiej ustawy karnej skarbowej (liczącej 242 artykuły), uchwalonej w dniu 2 sierpnia 1926 „oczekiwanej i zapowiadanej od zwyczajów dwu lat”¹⁹⁴ na ziemiach polskich obowiązywały 4 ustawy karno-skarbowe państw zaborczych w tym: austriacka ustawa karna skarbową z 11 lipca 1835 r. wraz z nowelą z 17 grudnia 1862 r. zawierająca całość przepisów materialnych i procesowych (zbiór ustaw politycznych t. 63, nr 112)¹⁹⁵, a jej przedmiotem były naruszenia z zakresu przepisów celnych i podatków pośrednich, na terenie Kongresówki i Kresów obowiązywały postanowienia skarbowo-karne ustaw rosyjskich (zawarte w tomie V i VI tzw. Zbioru praw rosyjskich¹⁹⁶) oraz niezależnie przepisy rosyjskiego kodeksu karnego z 1903 roku¹⁹⁷, pruska ustawa z 26 lipca 1887 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich (Zbiór ustaw, s. 237), na Górnym Śląsku „nowa ustawa niemiecka z 30

¹⁹¹ zamieszczone w części II, tytule XX, rozdziale 7: „O przywłaszczeniach i bezprawnych wdzieraniach się w zastrzeżone prawa państwa”.

¹⁹² W. Witkowski, *Nowożytna skarbowość na ziemiach polskich w latach 1764–1918* [w:] System prawa finansowego, t. I: Teoria i nauka prawa finansowego, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 101–107..

¹⁹³ W. Witkowski, *Początki prawa karnego skarbowego – model pruski i jego przemiany w Księstwie Warszawskim i Królestwie Polskim do lat sześćdziesiątych XIX w.*, Krakowskie Studia z Historii Państwa i Prawa 2. S. 245–262. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=428516> (dostęp: 2023-09-12).

¹⁹⁴ L. Getter, *Ustawa karna – skarbową, Rozporządzenie wykonawcze z rejestrem abecedalowym i przedmową*, wydawnictwo Wiadomości Gminnych, Lwów, Poznań, Warszawa, 1927, s. 3,

¹⁹⁵ To jest bez odwoływania się do przepisów „ogólnego prawa karnego” bądź „powszechnego prawa karnego” używając ówczesnych konwencji językowych,

¹⁹⁶ Ustawodawca posłużył się tym terminem w art. 239 pkt 2 u.k.s. z 1926, powołując w istocie „Свод законов Российской империи”,

¹⁹⁷ Tzw. Kodeks Tangancewa, obowiązujący na obszarze b. zaboru rosyjskiego, uwzględniając art. 1 przepisów przechodnich do Kodeksu karnego z 7.08.1917 r. Dz. Urz. Dep. Spraw. Tymcz. Rady Stanu Nr 1 poz. 6, następnie z dnia 8.02.1919 r. Dekretem w przedmiocie tekstu kodeksu karnego, Dz. Praw P.P. z 1919 r. Nr 17 poz. 220.

grudnia 1919 r.”¹⁹⁸ oraz kodeks karny niemiecki z 15 maja 1871 r., jak również część III obowiązującej w górnośląskiej części województwa śląskiego ogólnoniemieckiej Ordynacji Podatkowej z dnia 13 grudnia 1919 r. regulującej kwestie opodatkowania podatkami pośrednimi i bezpośrednimi i opartej na zasadach materialnoprawnych powszechnego prawa karnego (Dz.U. Rzeszy, s.1993).

Zakres u.k.s. z 1926 r., ograniczono do naruszeń przepisów o podatkach pośrednich, przy czym na mocy przepisów przejściowych stosowano ją spraw wszczętych przed dniem 1 stycznia 1927, ale nie rozstrzygniętych przed tą datą w pierwszej instancji. Prace w łamach rządu nad nową regulacją prawa karnego-skarbowego trwały niemal 4 lata, a podkomisja sejmowa z udziałem przedstawicieli Senatu w okresie półtorarocznym odbyła w tej sprawie 112 posiedzeń.¹⁹⁹ Dr. Emil Sommerstein, poseł sprawozdawca referujący prace nad ustawą²⁰⁰, podkreślał, że „Specjalnie trudną kwestią była kwestia uchwycenia istoty przestępstwa skarbowego [...] Nie można było stanąć na gruncie teoretycznym, ale należało się liczyć z postulatami życia praktycznego”²⁰¹, z tych własne przyczyn zrezygnowano z definicji materialnej przestępstwa skarbowego, wskazującej ogólny przedmiot ochrony, wskazując, że ilość norm w dawnych dzielnicach, zmienność prawa podatkowego oraz konieczność ochrony „materialnego interesu państwa” aby „postępowanie w tych sprawach było możliwie przyspieszone” stoją na przeszkodzie wskazaniu takiej definicji legalnej.

Z wejściem w życie ustawy karnej skarbowej z 1926 r. nie uchylono jednak w całości obowiązywania wskazanych wyżej aktów prawnych dawnych państw zaborczych, na gruncie ustaw niewskazanych w ustawie karnej skarbowej z 1926 roku²⁰², to jest postanowień karnych w prawie materialnym, nakładanych na mocy przepisów o opłatach stemplowych, o gospodarce dewizowej i przede wszystkim o podatkach bezpośrednich, do czasu wejścia w życie w dniu 1 października 1934 r. ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.²⁰³, która uchylała również ordynację podatkową Rzeszy Niemieckiej z 13.12.1919 r..

Ponadto do 1 września 1932²⁰⁴ to jest wejścia w życie kodeksu karnego, obowiązywały trzy odrębne ustawy karne materialne wcześniej wspomniane tj. kodeks karny austriacki z roku

¹⁹⁸ Stenogram z posiedzenia Sejmu z 1 lipca 1926 r. s. CCLXXXIX/32

¹⁹⁹ Tamże,

²⁰⁰ Autor jednego z pierwszych komentarzy do ustawy z 1926, *Ustawa karna skarbową, tekst z komentarzem przy uwzględnieniu całokształtu dyskusji w Sejmie i Senacie oraz ustawodawstwa karnego wszystkich trzech dzielnic*, Warszawa 1927

²⁰¹ Stenogram z posiedzenia Sejmu z 1 lipca 1926 r. s. CCLXXXIX/33

²⁰² Art. 239 ustawy karnej skarbowej z 1926,

²⁰³ Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa, Dz.U.1934.39.346,

²⁰⁴ Wejścia w życie Rozporządzenia Prezydenta R.P. z 11 lipca 1932 z mocą ustawy Kodeks Karny, Dz.U. 1932 nr 60 poz. 571

1852, kodeks karny niemiecki z roku 1871 i kodeks karny rosyjski z 1903 roku²⁰⁵, czego ślad można było znaleźć w artykule 230 u.k.s. z 1926 w brzmieniu „Od wyroków sądu okręgowego, orzekającego w I instancji, strony mogą założyć skargę jedynie do Sądu Najwyższego, który orzeka przy zastosowaniu w tej mierze ogólnych przepisów postępowania karnego (w byłej dzielnicy rosyjskiej skarga kasacyjna, w byłej dzielnicy austriackiej zażalenie nieważności, w byłej dzielnicy pruskiej skarga rewizyjna)²⁰⁶.

Przykładem języka, którym musiał posługiwać się ustawodawca w roku, w którym wszedł w życie pierwszy powołany wcześniej polski kodeks karny, był art. 237 kolejnej ustawy karnej skarbowej z 1932 r.²⁰⁷, w której odwołania do wciąż obowiązujących przepisów państw zaborczych, skonstruowano w sposób następujących: „Na obszarze mocy obowiązującej kodeksu karnego z roku 1871 zamiast aresztu ponad sześć tygodni należy wymierzać karę więzienia” (§1), „Na obszarze mocy obowiązującej ustawy karnej z 1852 r. należy wymierzać zamiast więzienia areszt ścisły” (§ 2).

Możliwość sięgania w wypadku czynów skarbowych, do takich sankcji jak kara pozbawienia wolności wywodziło z art. 92 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, uchwalonej 17 marca 1921 w brzmieniu „Wszyscy obywatele mają obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne, ustanowione na podstawie ustaw”²⁰⁸ w związku z art. 74 tejże Konstytucji przewidującego prawo Państwa do „karania naruszeń przepisów w przedmiocie opłat, podatków, patentów, monopolów i wyłączności państwowych” w znaczeniu „podmiotowym”²⁰⁹, zaś ogół norm prawnych zapewniających urzeczywistnienie tegoż prawa - ujmowano - w znaczeniu „przedmiotowym”²¹⁰. Jak zauważył Z. Siwik „Ustawa karna skarbową z 1926 – jako akt unifikujący prawo karne skarbowe - recypowała z różnymi zmianami z ustaw państw zaborczych (więcej z niemieckich niż austriackich i rosyjskich) część swoistych dla prawa karnego instytucji. Należy tu wymienić w szczególności zasadę

²⁰⁵ L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego : z uwzględnieniem ustawodawstwa administracyjno - skarbowego, powszechnego prawa karnego wszystkich trzech b. zaborów*. Lwów 1930, s. 24.

²⁰⁶ Od 11 lipca 2007 na mocy Rozporządzenia Prezydenta R.P. z dnia 24 czerwca 1927 r., Dz.U.1927, nr 60 poz. 526 osoby trzecie odpowiedzialne posiłkowo, uprawnione zostały do skargi do Sądu najwyższego w charakterze strony,

²⁰⁷ W brzmieniu z Dz. U. Nr 34, poz. 355 ze zm.,

²⁰⁸ Brzmienie art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., jest następujące „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”,

²⁰⁹ L. Hartman, określał prawo karno-skarbowe w znaczeniu podmiotowym odnoszonym do uprawnień Państwa jako podmiotu realizowanym przez możliwość „zagrożenia represją i ukarania każdego naruszenia, uszczuplenia, ukrócenia lub udaremnienia przepisów w przedmiocie opłat celnych i innych opłat publicznych, podatków, monopolów i wyłączności państwowych, *System ...*, s. 19,

²¹⁰ L. Hartman nazywał prawem karnym skarbowym w znaczeniu przedmiotowym „ogół norm prawnych zapewniających urzeczywistnienie prawa karnego skarbowego w znaczeniu podmiotowym, *Tamże*, s. 20.

odpowiedzialności z winy umyślonej i nieumyślnej, czynny żal, idealny zbieg czynów karalnych, odpowiedzialność posiłkową i dobrowolne poddanie się karze”²¹¹.

Ze względu na karalność przestępstw skarbowych dokonanych także z winy nieumyślnej ²¹² (art. 5 u.k.s. z 1926 r.) „komisja (prawna Sejmu – przyp. aut.) uwzględniając chaos ustawodawczy w tej dziedzinie i trudność a czasem niemożność orientowania się społeczeństwa w tym lesie przepisów”, zaproponowała na mocy art. 9 wprowadzenie na terenie całego Państwa instytucji tzw. „czynnego żalu”²¹³ zezwalającej na odstąpienie od karania w brzmieniu: „Przestępca nie ulega karze, jeśli w wypadku przestępstwa, polegającego wyłącznie na uszczupleniu dochodu skarbowego, nie będąc skądinąd bezpośrednio zagrożony wykryciem, doniesie o niem władzy skarbowej, powołanej do ścigania przestępstwa, zanim ona o niem się dowie, i złoży całą uszczuploną należność w terminie, oznaczonym przez władzę, oraz wymieni wszystkich współników (art. 6 i 7), jeśli przestępstwo popełniło dwie lub więcej osób”. Po dyskusji w Sejmie i w Senacie nie wprowadzono, natomiast do art. 5 u.k.s. z 1926 r. ustępu 2, przewidującego, że usprawiedliwiona nieznajomość przepisów prawa skarbowego tj. 15 ustaw skarbowych wymienionych ostatecznie w art. 1 u.k.s. z 1926 r. wyłącza odpowiedzialność karną – skarbową. W u.k.s. z 1926 r. przyjęto zasadę, że jedynie przestępstwa karno-skarbowe, które zagrożone są wyłącznie karą pieniężną należą do orzecznictwa władz administracyjnych skarbowych (niemających przymiotu niezawisłości) ²¹⁴, natomiast wszystkie te przestępstwa, za które grozi kara pozbawienie wolności, należą bezwzględnie do jurysdykcji sądowej”.

W u.k.s. z 1926 r. wyeliminowano zasadniczo karanie pozbawieniem wolności²¹⁵, z wyłączeniem czynów nielegalnego gorzelnictwa i przemytu „, które w poważnej mierze

²¹¹ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, wydawnictwo Uniwersytetu im. Bolesława Bieruta, Wrocław 1979, s.9,

²¹² Senator Ignacy Baliński, referując projekt u.k.s. z 1926 r. w Senacie zauważał „wprawdzie w różnych dzielnicach jest rozbieżność w kodeksach karnych co do winy umyślnej i nieumyślnej, jednakże na ogół rozumiemy wszyscy, że wina umyślna zachodzi wtedy gdy jest zamiar, a nieumyślna, gdy jest raczej niedbalstwo, lekkomyślność, a choćby nawet nieznajomość przepisów, która jest jednak karygodna skoro jej skutkiem jest przekroczenie ustawy”, Sprawozdaniu stenograficzne z 134 posiedzenia Senatu Rzeczypospolitej z 23 lipca 1926 r., s. CXXXIV/19

²¹³ Ministerstwo Sprawiedliwości chce obecnie ograniczyć bądź wyłączyć stosowanie czynnego żalu przed fiskusem. W projekcie zmian w kodeksie karnym skarbowym, że czynnego żalu nie będzie już można złożyć „po rozpoczęciu przez organ czynności służbowej”, Rzeczpospolita, [dostęp: 10-05-2022].

²¹⁴ Choć i w takich sprawach możliwe było żądanie oskarżonego, o przeniesienie sprawy na drogę sądową po wydaniu decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji, z możliwością wystąpienia o kasację przez Sąd Najwyższy, zamiast złożenia odwołania do decyzji organu podatkowego drugiej instancji, którego orzeczenie miało charakter ostateczny, bez możliwości wniesienia skargi do Naczelnego Trybunału Administracyjnego, który nie orzekał w sprawach karnych.

²¹⁵ u.k.s. z 1926 r. dopuszczała jednak w art. 21 karę aresztu zastępczego, jeśli ściągnięcie kary pieniężnej z majątku i dochodów skazanego i odpowiedzialnego okazało się niemożliwym; jeśli przeprowadzenie ściągnięcia wymagałoby nieproporcjonalnie długiego czasu w stosunku do orzeczonej kary, a zwłaszcza gdyby ściągnięcie nieznacznej kary pieniężnej dało się skutecznie jedynie drogą przymusowej sprzedaży

naruszają interes Państwa i interes społeczny, który dąży do tego, ażeby rozchody Państwa były zrównoważone z dochodami” [...] nadto kara ta mogła być stosowana: wobec przestępców zawodowych (art. 25 u.k.s. z 1926 r.)²¹⁶, w razie powrotu do przestępstwa, za które uważano również zapłacenia kary pieniężnej w razie dobrowolnego poddania się karze (recydywa – art. 24 i art. 26 oraz 175 i nast. u.k.s. z 1926 r.), udziale w zorganizowanej grupie przestępczej (w literaturze używano terminów: szajka, spółka przestępcza i przemytnicza, banda – przyp. aut.) oraz w razie posługiwania się bronią, celem zagrożenia bezpieczeństwa organów władzy powołanych do przeciwdziałania przestępstwu (art. 28)²¹⁷, wreszcie zawodowego sposobu popełniania przestępstw (art. 136 lit. a u.k.s. i art. 140 u.k.s. stosowanego przez władze skarbowe).

Na mocy art. 213 u.k.s. wprowadzono wydziały karne skarbowe we wszystkich sądach okręgowych, nakładając w oparciu o art. 214 tejże ustawy obowiązek orzekania w składzie trzech sędziów zawodowych, ze względu na złożoność przepisów skarbowych, choć Minister Sprawiedliwości na mocy rozporządzenia mógł w każdym okręgu wyznaczyć „specjalnego” sędziego grodzkiego do orzekania w sprawach karnych skarbowych.

Odrębności pomiędzy ówczesnym prawem karnym powszechnym a ustawą karną skarbową z 1926 r., (w nawiasach umieszczono odwołania do norm tejże ustawy)²¹⁸ tłumaczone specyficznym przedmiotem ochrony²¹⁹ to między innymi wspomniana wcześniej karalność w wypadku winy nieumyślnej, co w prawie karnym powszechnym było wyłączone (art. 5)²²⁰, usiłowanie, które mogło być przyjęte jedynie przy przestępstwach polegających na uszczupleniu dochodu lub naruszeniu zakazów przywozowych w przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego, w którym usiłowanie było dopuszczalne „co do zasady” (art. 8), wspomniany wcześniej tzw. czynny żal (art. 9), nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 31 i 183), odpowiedzialność osób trzecich za wymierzone skazanemu kary i koszty postępowania (art. 33 – 39), odpowiedzialność osoby prawnej (prawniczej) w charakterze osoby trzeciej, przewidziana w art. 36 u.k.s. z 1926 r., przy czym obie instytucje nie były znane prawu karnemu powszechnemu.

nieruchomości, a także wtedy jeśli ściągnięcie kary pieniężnej pozbawiłoby skazanego, względnie jego rodzinę, środków utrzymania.

²¹⁶ Dla uznania zawodowości wystarczyło stwierdzenie uprzedniego popełnienia co najmniej dwóch czynów przestępnych przewidzianych w u.k.s.

²¹⁷ K. Ansion, *Ustawa karna skarbową z 2 sierpnia 1926 r. z uwzględnieniem wszystkich nowel i zmian objaśniona licznymi uwagami i orzeczeniami Najwyższego Sądu, z dodatkiem rozporządzeń wykonawczych i ustaw w związku z nią pozostających*, Łódź 1930, s. 27 i nast..

²¹⁸ Za: L. Hartman, *System*, s. 11-12,

²¹⁹ J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978, s. 9-11.

²²⁰ W orzeczeniu Sądu najwyższego z 28 października 1929, sygn. akt II 3 K. 398/29, wina umyślna mogła podlegać na niedbalstwie (także w nadzorze), ale nie na pomyłce.

Wspomnieć należy odrębności w zakresie przedawnienia ścigania, które następowało, jeśli od dnia popełnienia przestępstwa upłynął okres trzech lat przy przestępstwach polegających na uszczupleniu dochodu Skarbu Państwa, lub naruszeniu zakazu przywozu, wywozu lub przewozu, oraz okres jednoroczny przy innych przestępstwach, jeśli w tym czasie ani władza sądowa, ani skarbowa nie wdrożyły postępowania karnego. W przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego, nie można było wydać wyroku skazującego lub skazującego orzeczenia karnego, jeśli od dnia popełnienia przestępstwa upłynęło odpowiednio sześć lat i dwa lata, wreszcie pomimo wydanego wyroku lub orzeczenia kara nie mogła być wykonana, jeśli przed upływem odpowiednio sześciu lub dwóch lat licząc od dnia wydania wyroku lub orzeczenia, nie rozpoczęto wykonania kary. W opisanych wypadkach wygasła też odpowiedzialność w charakterze osoby trzeciej, chyba że kary nie wykonano z powodu nieobecności skazanego w kraju (art. 40-42 u.k.s. z 1926).

Inną odrębnością, która w prawie karnym powszechnym nie występowała, była możliwość zabezpieczenia kar i kosztów postępowania karnego skarbowego przed wydaniem wyroku bądź orzeczenia karnego, (art. 222 u.k.s. z 1926 r.).²²¹

Zakres kryminalizacji ustawy karnej skarbowej z 1926 r. jak wcześniej wspomniano był szeroki, dotyczył bowiem piętnastu ustaw skarbowych, uregulowano nią bowiem naruszenia prawa w zakresie: opłat celnych i obrotu towarowego z zagranicą (art. 1.1), w zakresie wybranych podatków pośrednich dotyczących następujących monopolów państwowych: tytoniowego (art. 1.2), spirytusowego oraz opodatkowania kwasu octowego i drożdży prasowanych (art. 1.3), solnego (art. 1.3), zapalczanego oraz opodatkowania zapalniczek (art. 1.4), państwowej wyłączności loterii (art. 1.6), akcyzy od piwa (art. 1.7), podatku od wina i miodu syconego (art. 1.8), podatku od cukru (art. 1.9), podatku od olejów mineralnych i przetworów naftowych (art. 1.10), podatku od węgla (art. 1.11), podatku od kart do gry (art. 1.12), podatku od wyrobu i sprzedaży sztucznych substancji słodzących, takich jak np. sacharyna (art. 1.13), patentów akcyzowych (art. 1.14) i wreszcie obrotu towarowego z Wolnym Miastem Gdańskiem (art. 1.15).

Zauważyć należy, że pomimo wejścia w życie wspomnianych przepisów w przepisach skarbowych dotyczących podatków pośrednich jak i bezpośrednich tj. w ustawach, rozporządzeniach z mocą ustawy, i dekretach Prezydenta R.P. wydawanych na podstawie art. 44 Konstytucji R.P. z 17 marca 1921 m.in. w przepisach o monopolach: tytoniowym, solnym, zapalczanym, w przepisach o akcyzie od piwa, o podatku od wina i miodu syconego, o podatku od cukru i podatku od cukru skrobiowego, podatku od węgla, podatku od kart do

²²¹ L. Hartman, *System*, s. 11-12,

gry, oraz w przepisach o opłatach od patentów akcyzowych, pozostawiono szereg „postanowień karnych”, które umożliwiały nie tylko nakładanie grzywien, konfiskatę mienia, a nawet karę aresztu, która, jak wcześniej zaznaczono, w ustawie karnej skarbowej z 1926 miała charakter wyjątkowy. Postanowienia karne w tym pozwalające na pozbawienie wolności (przy czym mógł to być również areszt, areszt ścisły, pozostawiono w przepisach o podatku od olejów mineralnych, a na terenach b. zaboru rosyjskiego, także na mocy ustawy w przedmiocie urządzania loterii i założenia Polskiej Państwowej Loterii, obowiązującej do 18 lipca 1936 r.²²², postanowienia karne stosowano również w ustawie o państwowym podatku przemysłowym²²³, obowiązującej na całym obszarze Rzeczypospolitej, nie wyłączając województwa śląskiego oraz w ustawie z dnia 18 marca 1925 r. o państwowym podatku dochodowym²²⁴. W pierwszej z powołanych ustaw przewidziano nie tylko nakładanie kar pieniężnych, ale także karę pozbawienia wolności do 3 miesięcy za poświadczenie nieprawdy przy wymiarze i ustalaniu podatku (na mocy art. 105 tej pierwszej ustawy), karę pozbawienia wolności do sześciu miesięcy przy nierzetelnym prowadzeniu ksiąg podatkowych (na mocy art. 106), oraz za naruszenie tajemnicy skarbowej (na mocy art. 107), przy czym co do kary pozbawienia wolności należało stosować odnośne przepisy ustaw karnych powszechnych (na mocy art. 108). Druga z wspomnianych ustaw o państwowym podatku dochodowym, zawierała postanowienia karne, pozwalające na nakładanie grzywien pieniężnych, nadto przewidywała kary pozbawienia wolności, i tak np. w wypadku sprawy, który świadomie, w celu uchylecia od ustawowej powinności podatkowej własnej lub osoby przez siebie zastępowanej, złożył nieprawdziwe zeznania lub wyjaśnienia, które przyczynić się mogły do udaremnienia wymiaru, lub uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku dopłaty należności podatkowej, i o ile nie zagrażała mu kara surowsza w myśl tzw. powszechnej ustawy karnej, podlegał karze pozbawienia wolności do 1 roku (na mocy art. 96 ustawy o podatku dochodowym).

Ustawa karna skarbową z 1926 roku, która jak zaznaczono nie obejmowała naruszeń ustawy o państwowym podatku przemysłowym²²⁵ wprowadziła natomiast istotne zmiany we właściwości organów orzekających w sprawach karnych skarbowych. Dotychczas np. w Małopolsce w sprawach, w których zagrożenie grzywną nie przekraczało 2000 zł²²⁶

²²² Ustawa z dnia 26 marca 1920 r. w przedmiocie urządzania loterii i założenia Polskiej Państwowej Loterii Klasowej, Dz. U. R. P. Nr. 31, poz. 180,

²²³ Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. Państwowy podatek przemysłowy, Dz. U. Nr 79, poz. 550 ze zm.,

²²⁴ Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. Państwowy podatek dochodowy, tj. Dz. U. z 1925 r. Nr 58, poz. 411 ze zm..

²²⁵ Orz. S.N. z 13 listopada 1927 r., III K 456/27,

²²⁶ Ustawą karną skarbową z 1932 r. podwyższono zagrożenie grzywną do 5.000 złotych,

rozstrzygały w I instancji Urzędy Skarbowe²²⁷, w drugiej instancji Izby Skarbowe, w pozostałych zaś sprawach oraz sprawach zagrożonych tzw. aresztem samoistnym w I instancji Sądy okręgowe, w sprawach skarbowych, „w II i ostatniej instancji Sądy Wyższe w sprawach skarbowych, złożone w I i II instancji z urzędników skarbowych i sędziów zawodowych w kompletach złożonych z pięciu członków. „Nowa ustawa pozostawia władzom skarbowym do rozstrzygania wyłącznie sprawy zagrożone karami pieniężnymi, ewentualnie aresztem zastępczym. Wszystkie natomiast sprawy zagrożone aresztem samoistnym, podpadają kompetencji sądów powszechnych, w których od chwili wejścia w życie nowej ustawy zaczną funkcjonować przy każdym Sądzie okręgowym Wydziały karne skarbowe w kompletach złożonych z 3 sędziów zawodowych”.²²⁸ W sprawach dotyczących uszczuplenia należności celnych oraz przekraczania zakazu przywozu, przewozu lub wywozu w obrocie towarowym z zagranicą lub Wolnym Miastem Gdańskiem rozstrzygały w I instancji Urzędy celne, w II Izby Skarbowe.

Przykładem problemów – chociażby wspomnianych wcześniej kwestii definicyjnych – z którymi musieli zmierzyć legislatorzy było np. określenie „wspólnego” desygnatu dla terminu ustawowego „aresztu” i „więzienia”, wykonywanego w pierwszym wypadku, jako areszt zastępczy, wykonywany zamiast nieściągniętej kary pieniężnej²²⁹, w wymiarze od 24 godzin do dwóch lat²³⁰ oraz aresztu samoistnego orzeczanego obok kary majątkowej, w drugim zaś wypadku termin „kara więzienia” użyto dwukrotnie w art. 29 ust. 3 oraz art. 76 ust. 2 u.k.s. z 1926 r. odpowiednio za: przestępstwo zawiązania spółki dla stałego popełniania przestępstw karnoskarbowych, oraz dla potajmnego wyrobu, które łącznie będą nazywane dalej: karą pozbawienia wolności.

W prawie powszechnym na mocy art. 104 pierwszej z ustaw, za karę pozbawienia wolności rozumieć należało: areszt (art. 21 rosyjskiego kodeksu karnego z 1903 r., par. 18 niemieckiej ustawy karnej z 1871 r. i par. 244 austriackiej ustawy karnej z 1852 r.), o ile orzeczono karę nie przenoszącą 6 tygodni pozbawienia wolności, w byłych zaś dzielnicach rosyjskiej i niemieckiej - więzienie (art. 3 ust 3 tzw. przepisów przechodnich do rosyjskiego kodeksu karnego z 7 sierpnia 1917 r. i § 16 niemieckiej ustawy karnej z 1871 r.), natomiast w dzielnicy „austriackiej” ścisły areszt (§ 245 austriackiej ustawy karnej z 1852 r.).

W pracach Sejmu i Senatu nad ustawą karną skarbową z 1926 roku, jak i Ordynacją Podatkową z 1934 r. ujawniał się zasadniczy spór pomiędzy przedstawicielami resortów

²²⁷ Przy czym w pierwszej instancji wysokość grzywny ograniczono do 1.000 złotych.

²²⁸ L. Getter, *Ustawa karna – skarbowa, Rozporządzenie wykonawcze z rejestrem abecedальnym i przedmową*, wydawnictwo Wiadomości Gminnych, Lwów, Poznań, Warszawa, 1927, s. 4.

²²⁹ Art. 135 ust. 2 u.k.s. z 1926 r.

²³⁰ Art. 20 u.k.s. z 1926 r.

wymiaru sprawiedliwości i ministerstwa skarbu, co do ew. oparcia przepisów dotyczących postępowania karnego skarbowego przed władzami skarbowymi i celnymi alternatywnie o kanony właściwe prawu administracyjnemu, bądź na zasadach zbliżonych do zasad materialnoprawnych powszechnego prawa karnego, który to pogląd w pracach Sejmu i Senatu ostatecznie przeważał²³¹, przy czym konstrukcję tej ostatniej ustawy wzorowano się na nowej ogólnoniemieckiej Ordynacji Podatkowej z 13 grudnia 1919 r.. Ministerstwo skarbu w poddanych analizie przepisach podatkowych określanych wcześniej jako „postanowienia karne” zadbało, by możliwość nakładania grzywien, bądź kar pieniężnych (oba pojęcia stosowano zamiennie) dostępna była dla administracji skarbowej, jednakowoż norma ustawowa wprowadziła ograniczenie grzywien nakładanych przez władze skarbowe do wspomnianej kwoty 2.000 złotych, która stanowiła na 1 stycznia 1927 dwudziestokrotność płacy zasadniczej w przemyśle, przy dniówce górników oscylującej pomiędzy 8,50 złotych (w Zagłębiu Krakowskim) a 11 złotych (w Zagłębiu Górn Śląskim i Dąbrowskim)²³².

Jednak już w dwa lata po wejściu w życie ustawy karnej skarbowej Rozporządzenie Prezydenta R.P. z 22 marca 1928 *o postępowaniu karno-administracyjnym*²³³ przekazywało rozpoznawanie szeregu wykroczeń karnoskarbowych, zagrożonych karą grzywny nie wyższą niż 3.000 złotych organom administracji²³⁴, które uprawnione były również do orzekania aresztu jako kary głównej albo aresztu zastępczego, w razie nieściągalności grzywny, bądź gdyby jej ściągnięcie pozbawiałoby ukaranego lub jego rodzinę środków do życia (art. 27 Rozporządzenia) w razie zaś nie wniesienia przez ukaranego środka zaskarżenia w terminie 7 dni, bądź trzech dni w postępowaniu przyśpieszonym (art. 53) j., gdy „nie żądano przekazania sprawy sądowi” orzeczenie administracyjne stawało się prawomocne (art. 32 Rozporządzenia), tym samym pogląd doktryny reprezentowanej przez Franciszka Longchamps

²³¹ Art. 135 u.k.s. z 1926 stanowił, że „W sprawach o przestępstwa, podlegające niniejszej ustawie, władze skarbowe powołane są do orzecznictwa tylko w miarę tego, o ile ustawa niniejsza pozostawia im to orzecznictwo zamiast sądów. Tak sądy, jak i władze skarbowe stosują przytem przepisy powszechnego prawa karnego, dotyczące właściwości i postępowania ze zmianami i uzupełnieniami, wprowadzonymi ustawą niniejszą.”

²³² Rzeczpospolita Polska, *Atlas Statystyczny Główny Urząd Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej*, Wskaźniki płac zasadniczych w przemyśle, Warszawa 1930, tabela 34,

²³³ Dz.U. z 1928 poz. 364

²³⁴ Na mocy art. 2 tegoż Rozporządzenia były to co do zasady powiatowe władze administracji ogólnej, względnie magistraty w odniesieniu wymienionych w art. 131 Rozporządzenia Prezydenta R.P. o prawie przemysłowym z 7 czerwca 1927 r., Dz.U. Nr 53 poz. 468. Rozporządzenie odebrało kompetencje do dochodzenia i karania za wykroczenia nazywane „kontrawencjami” zabronionymi na obszarze województw poznańskiego, pomorskiego i górnośląskiej części województwa śląskiego miejscowym władzom policyjnym (art. 61), z „korzeniami” w XVIII wiecznym Landrechcie Pruskim (część II, tytuł XX, rozdział 7), takich jak kontrabanda, nie uiszczenie akcyzy i opłat stemplowych, naruszanie monopolu, działalność bez zezwolenia, itp. uregulowane w § 242 Landrechtu, w brzmieniu „Ktokolwiek wstrzymuje krajowi należne podatki i dochody sposobem oszukańczym, jeżeli szczególne prawa innej na to nie wyznaczają kary, poczwórną ilość tego co zatrzymał, złożyć obowiązany”.

de Brier, że do prawa administracyjnego nie należy stosowanie represji karnej, nie został utrzymany²³⁵.

Jak zauważyła I. Sepioło-Jankowska, wprowadzając art. 2 ustawy karnej skarbowej z 1926²³⁶ „Zapoczątkowano w ten sposób posiłkowe stosowanie ogólnych zasad prawa karnego powszechnego w stosunku do prawa karnego skarbowego”²³⁷, np. w zakresie niedopuszczalności zasłaniania się nieznajomością ustawy, form popełnienia przestępstwa (usiłowanie), podżegania i pomocnictwa.

W u.k.s. z 1926 r. ustanowiono również regułę, że w razie zbiegu przestępstwa karno-skarbowego z przestępstwem pospolitym podlegającym osądzeniu według innego postępowania sądowego, każde z tych przestępstw ulega rozpoznaniu niezależnie od drugiego, przy czym, gdy czyny pozostawały w związku, sąd okręgowy (wydział karny skarbowy) mógł zarządzić łączne rozpoznanie i osądzenie spraw przed wydziałem karnym skarbowym (art. 216 u.k.s. z 1926 r.). Ustawę karno-skarbową stosowano ma mocy art. 3 również do przestępstw popełnionych na szkodę Skarbu Polskiego poza granicami Państwa, zarówno przez obywateli polskich, jak i cudzoziemców, jeżeli chodzi o przestępstwa, polegające na uszczupleniu dochodu skarbowego, albo na naruszeniu wydanego w stosunku do zagranicy lub Wolnego Miasta Gdańska zakazu przywozu, wywozu lub przewozu towarów, i jeżeli umowy, zawarte z innymi państwami lub Wolnym Miastem Gdańskiem, inaczej nie stanowią”.

„Ustawa karna skarbową z 1926 roku ulegała ciągłym zmianom, uwzględniającym potrzeby praktyki karnej skarbowej. Ciągłe narastanie nowel (było ich jedynie pięć w okresie sześciu lat jej stosowania, k.k.s natomiast podlegał średnio 1,7 nowelizacji rocznie – przypis autora) utrudniające orjentację w całokształcie ustawy z jednej strony, a z drugiej strony potrzeba poczynienia kilku zasadniczych zmian w samej ustawie, spowodowały uchwalenie nowej ustawy karnej skarbowej z 18 marca 1932 r.”²³⁸. „Szereg przepisów ustawy z sierpnia 1926 wywoływał w praktyce wątpliwości, zmuszał do wprowadzenia judykatury Sądu Najwyższego i opierania się na niej w braku jasnych przepisów ustawy”²³⁹. Zgodnie z projektem rządowym kary pieniężne podniesiono wielokrotnie (do 20.000 złotych)²⁴⁰,²⁴¹

²³⁵ Zaznaczyć jednak należy, że w Rozporządzeniu z 1928 r. dopuszczono możliwość przeniesienia sprawy na drogę postępowania sądowego, po otrzymaniu decyzji administracyjnej tj. rozwiązanie typowe dla systemu pruskiego (niemieckiego).

²³⁶ Oraz odpowiednio art. 135, 136, 137, 188 i 192 u.k.s. z 1926 r., z wyłączenia mi z art. 5 – 29 i 31 – 44,

²³⁷ I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności karnej*, Warszawa 2016, s. 3.

²³⁸ L. Lemkin, *Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 roku*, s.9 i nast.

²³⁹ Sprawozdanie stenograficzne z 64 posiedzenia Sejmu R.P. z 7 marca 1932 r. s. 7i nast.,

²⁴⁰ M.in. w art.: 13, 24, 25, 26, 51, 59, 61, 63, 64, 68, 70, 71, 74

²⁴¹ E. Sommerstein w trakcie posiedzenia Sejmu 7 marca 1932 podnosił, że w praktyce wymierzano kary wielomilionowe, Sprawozdanie stenograficzne z 64 posiedzenia Sejmu R.P. z 7 marca 1932 r. s. 15.

wydłużono okres przedawnienia do dziewięciu lat ²⁴², ograniczono prawo oskarżonych do powoływania się na dowód ze świadków na etapie postępowania sądowego uzależniając dopuszczalność nowego dowodu od uznania sądu (art. 225 § 1 w związku z art. 623, art. 624), oraz przyjęto domniemanie, że protokoły zeznań świadków spisane na etapie postępowania administracyjnego „mają moc czynności sądowej”. Rozszerzono odpowiedzialność osób trzecich z wyłączeniem przestępstw o charakterze porządkowym.

Głosowania w Sejmie i Senacie w roku 1932 kończyły się odrzucaniem poprawek merytorycznych, i przyjmowaniem rozwiązań z projektu rządowego *en bloc*, w aurze wielkiego kryzysu²⁴³, fali strajków chłopskich, a w sferze politycznej zakończonego jednego z największych procesów II Rzeczypospolitej, w którym skazano więźniów twierdzy brzeskiej: przedstawicieli opozycji antysanacyjnej, m.in. Wincentego Witosa, Adama Ciołkosza.

Zdaniem R. Lemkina: u.k.s. z 1932 r., która weszła w życie 1 maja 1932 r., (licząca 242 artykuły) stanowiła nową jednolitą redakcję u.k.s. z 1926 r. i nowelizujących ją przepisów „wzbogaconą o nowe instytucje”²⁴⁴, umożliwiającą sięganie do dorobku orzeczniczego Sądu Najwyższego i okólników Ministerstw Skarbu i Sprawiedliwości, przyjmując zasadę ciągłości orzecznictwa w stosunku do niezmienionych konstrukcyjnie artykułów u.k.s. z 1932 r.²⁴⁵. Zauważyć należy posiłkowe stosowanie przepisów powszechnego prawa karnego, z tym, wszakże zastrzeżeniem, że już od 1 września 1932, zaczęto stosować nowe rozwiązania tzw. kodeksu karnego Makarewicza, co wymusiło kolejną regulację odwołującą się do przepisów części ogólnej k.k. z 1932 r.. Jak zauważył Z. Siwik, w u.k.s. z 1932 r. po raz pierwszy z całości rozległego ustawodawstwa karnego wyodrębniono zespół przepisów odnoszących się do części materialnoprawnej (przepisy ogólne i szczegółowe).

Na marginesie wspomnianego we wstępie do pracy sporu o podstawy materialnoprawne postępowania przed władzami skarbowymi w zakresie przestępstw skarbowych, oraz dopuszczalności i charakteru stosowania grzywien pieniężnych nakładanych przez organy administracji skarbowej, gdy „Ministerstwo Skarbu stawало w obronie zagrożonego interesu Skarbu, a Ministerstwo Sprawiedliwości stawало w obronie gwarancji utrzymania przesłanek należytego wymiaru sprawiedliwości”²⁴⁶, podnieść należy, że zarzewie tych sporów nie wygasło do dziś, co zdaje się potwierdzać praktyka wprowadzania do ustaw podatkowych kar

²⁴² E. Sommerstein, zauważał, że wydłużenie okresu przedawnienia do 9 lat „jest premią za niedołęstwo administracji czy sądu, a takich premii nie należy w ustawie wstawiać” Sprawozdanie stenograficzne z 64 posiedzenia Sejmu R.P. z 7 marca 1932 r. s. 14.

²⁴³ Spadek produkcji przemysłowej oceniano w Polsce na 43%

²⁴⁴ L. Lemkin, *Ustawa ...*, s.9 i nast.

²⁴⁵ Tamże,

²⁴⁶ Sprawozdanie stenograficzne z 64 posiedzenia Sejmu R.P. z 7 marca 1932 r. s. 16,

pieniężnych (administracyjnych) wymierzanych w trybie Ordynacji podatkowej a wcześniej Kodeksu Postępowania Administracyjnego, których stosowanie – na mocy wspomnianych ustaw – może być „równie, a nawet bardziej dolegliwe niż ukaranie grzywną za przestępstwo lub wykroczenie”²⁴⁷ i co ważniejsze niejednokrotnie pozwala organom administracji na nierespektowanie gwarancji właściwych dla prawa karnego i prawa karnego skarbowego. Powtarzalność takiej praktyki uzasadnia wręcz wskazywanie w polskim systemie prawa pojęcia „prawa administracyjno-karnego”²⁴⁸, które jak już wspomniano nie było obce regulacjom obowiązującym w trakcie rozbiorów i w okresie dwudziestolecia międzywojennego, będąc ugruntowane w doktrynie²⁴⁹. Cytowany R. Lemkin przybliżając w roku 1932 istotę przestępstwa karnego-skarbowego, wskazując na klasyfikację prawa karnego skarbowego jako prawa karnego skarbowego, powołał poglądy James’a Goldschmidt’a²⁵⁰ oraz doktryny włoskiej i francuskiej z owego okresu (Olangini, Luccini, Lescoeur, Guilmard)²⁵¹, jednak w tym historycznym kontekście, teza uzasadnienia do rządowego projektu dzisiaj obowiązującego kodeksu karnego skarbowego „Tym samym wreszcie zostanie zlikwidowane dotychczasowe – od przeszło 70 lat – orzecznictwo finansowych organów administracji państwowej”²⁵² winna zostać ponownej ocenie. Ilość sankcji administracyjnych wynikających z ustaw podatkowych oraz ich wysokość zwiększa się bowiem z każdym rokiem. Maksymalne dodatkowe zobowiązania podatkowe, w oparciu o przepisy dziś obowiązujące mające charakter sankcji np. w podatku od towarów i usług mogą być ustalone od roku 2019 roku w trzech wysokościach: 20%, 30% lub 100%, w podatkach dochodowych sięgać mogą 30%, w pozostałych podatkach sankcja wynieść może 120% stawki podstawowej, wspominając jedynie o podatku w wysokości od tzw. nieujawnionych źródeł w wysokości 75%²⁵³.

Wracając do kwestii historycznych i systemowych analiza przepisów podatkowych oraz przepisów karnych skarbowych tak na gruncie podatków pośrednich jak i bezpośrednich,

²⁴⁷ L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 3,

²⁴⁸ D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo-administracyjno-karne*, Kraków 2004, s.177 i nast. oraz s. 29,

²⁴⁹ W. Witkowski, *Początki prawa karnego skarbowego – model pruski i jego przemiany w Księstwie Warszawskim i Królestwie Polskim do lat sześćdziesiątych XIX w.*, Krakowskie Studia z Historii Państwa i Prawa, Wojciech Witkowski. "Początki prawa karnego skarbowego – model pruski i jego przemiany 2:245-262.
<https://www.cceeol.com/search/article-detail?id=428516> [dostęp: 05-06-2022]

²⁵⁰ J. Goldschmidt, *Das Verwaltungsstrafrecht*, Berlin 1902

²⁵¹ L. Lemkin, *Ustawa ...*, s.11,

²⁵² Druk sejmowy Sejmu III Kadencji nr 1146 z 17 maja 1999, uzasadnienie s.2,

²⁵³ Organy podatkowe mocy art. 20 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jt. Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm., uprawniony są do porównania kwot wydatków, jakie podatnik poniósł w ciągu roku podatkowego do wartości przychodów tego podatnika opodatkowanych bądź zwolnionych, jakie podatnik uzyskał w danym roku podatkowym, względnie w latach poprzednich, w razie zaś stwierdzenia, że poniesione wydatki nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz w zgromadzonych wcześniej zasobach finansowych, organy podatkowe uprawnione są do stosowania stawki sankcyjnej w wysokości 75%,

obowiązujących w okresie pomiędzy dwoma wojnami światowymi, potwierdza, że ustawy karne skarbowe z 1926 r. i z 1932 r. oraz dekret Prezydenta R.P. z roku 1936, jak również ordynacja podatkowa z roku 1934 „nie miały charakteru autonomicznego ani hermetycznego w zakresie karnoskarbowej regulacji normatywnej”²⁵⁴ wobec powszechnego prawa karnego, a „prawo karne skarbowe wykazywało tendencję do integracji z prawem karnym powszechnym”²⁵⁵ bowiem w ustawie karnej skarbowej z 1926 roku (art. 2 i art. 135), ustawie z 1932 r. (art. 2) oraz dekrete z 1936 r. (art. 2) oraz w ustawie o podatku przemysłowym i o podatku dochodowym, a także w przepisach Ordynacji Podatkowej z 1934 r., co będzie przedmiotem opisu w dalszej części pracy, - jak wyżej zaznaczono - stosowano posiłkowo przepisy prawa karnego powszechnego. W p.k.s. z 1936 r. (liczącym 356 artykułów) wprowadzono natomiast wyraźne i bezpośrednie odwołanie do przepisów części ogólnej k.k. z 1932 r. przestępstwa skarbowe podzielono na występki skarbowe (zagrożone zasadniczą karą więzienia (od 6 miesięcy), aresztu Od tygodnia do 5 lat) lub grzywny, natomiast wykroczeniem skarbowym był czyn zagrożony karą pieniężną porządkową.

Jako, że przywołane przepisy materialnego prawa podatkowego zawierały postanowienia karne, sankcjonujące przestrzeganie własnych norm, nie sposób uznać obowiązywania w owym czasie w pełni zasady subsydiarności, z wyłączeniem tych regulacji prawa podatkowego, które nie zawierały własnych postanowień karnych, np. przepisów o podatku od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich, od lokali, od placów budowlanych, przepisów o podatku gruntowym, podatku od energii elektrycznej, podatku nadzwyczajnego od niektórych zajęć zawodowych, wojskowego, pobieranego w postaci dodatku do podatku dochodowego, od kapitałów i rent.

Podkreślić należy raz jeszcze, że przedwojenne ustawy karne skarbowe z 1926 r.²⁵⁶ i 1932 r.²⁵⁷ oraz dekret z 1936 r.²⁵⁸ regulowały przede wszystkim skutki naruszenia przepisów o podatkach pośrednich, monopoli, oraz w zakresie opłat celnych i o obrocie z zagranicą.

Do roku 1934 przywołane wcześniej regulacje nie obejmowały szeregu podatków bezpośrednich, to jest do wejścia Ordynacji Podatkowej z 1934 roku²⁵⁹, jak również nie regulowały naruszeń przepisów dotyczących opłat stemplowych oraz przepisów dewizowych.

Przestępstwo skarbowe definiowano natomiast w doktrynie jako bezprawne (przeciwnie prawu skarbowemu) naruszenie norm prawa skarbowego (nakazów i zakazów tegoż prawa),

²⁵⁴ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, 2009, s.8, s.12,

²⁵⁵ Tamże, s.17.

²⁵⁶ Ustawa z 2 sierpnia 1926, Dz.U. Nr 106, poz. 609,

²⁵⁷ Ustawa z 18 marca 1932, Dz.U. Nr 34, po. 355,

²⁵⁸ Dekret z 3 listopada 1936, Dz.U. N 84, poz. 81,

²⁵⁹ Dz.U. nr 39, poz. 346,

zawinione i zagrożone karą²⁶⁰, na które składało się istnienie: podmiotu, na który norma prawa nałożyła obowiązek określonego zachowania, normy prawnej, przekroczenie nakazu lub zakazu, zagrożone karą, wola podmiotu, towarzysząca „bezprawnemu zachowaniu”, wina uzasadniająca odpowiedzialność podmiotu, i „zewnątrzna forma bezprawnego zachowania podmiotu, t.j. zarówno działanie jak i zaniechanie, skutkującego naruszeniem interesów Skarbu Państwa²⁶¹. Cytowany L. Hartman zauważał, natomiast, że brak jest „naukowej” i „ustawowej” ogólnej definicji przestępstwa karno-skarbowego, jako że kryteria znamionujące dane przestępstwo „są różne i dostosowane do odnośnej instytucji skarbowej, celnej, akcyzowej, czy też wyłączności monopolowej. Dla której owe sankcje karne służą”²⁶².

Jego zdaniem „Przestępstwo karno-skarbowe okazuje się w różnych zasadniczych formach: jako działanie lub zaniechanie, dalej jako powstałe z winy umyślnej (nazywanej w literaturze również złym zamiarem) lub nieumyślnej, przy czym w u.k.s. z 1926 brak było ustawowych przesłanek dla rozróżnienia obydwu rodzajów²⁶³, dalej jako popełnienie czy też usiłowanie, oraz we formie jako sprawstwo, uczestnictwo, podżeganie”²⁶⁴. Wspólną cechą wszystkich przestępstw karnoskarbowych zdaniem, L. Hartmana jest „*animus lucri*” t.j. chęć wzbogacenia się kosztem Skarbu Państwa. Autor ten, podkreślał, że w literaturze brak zgody, co do tego, czy przestępstwa karne-skarbowe należy zaliczać do czynów: przeciw własności, jako oszustwa tożsamego z naruszeniem prawa karnego powszechnego skutkującego poświadczeniem nieprawdy lub jej zatajeniem, czy wreszcie tzw. „czynów specyficznych osobnego rodzaju” „*delicta sui generis*”.

Przenosząc powyższe rozważania z roku 1930 na grunt ówczesnego prawa powszechnego, firmanctwo można by uznać ewentualnie za wprowadzenie w błąd w celu uzyskania korzyści majątkowej, względnie wyrządzenie szkody Skarbowi Państwa, t.j. oszustwo (§ 197 ustawy karnej austriackiej, § 263 ustawy karnej niemieckiej, i art. 591 ustawy karnej rosyjskiej) bez względu na to czy doszło do faktycznego uszczuplenia dochodu skarbowego, byleby zamiar sprawcy nakierowany był na wyrządzenie szkody Skarbowi Państwa (względnie narażenia na uszczuplenie), czy *a contrario* na osiągnięcie korzyści kosztem Skarbu Państwa. W każdym jednak wypadku niezbędne było ustalenie winy (*dolus* – umyślnej, *culpa* – nieumyślnej, przy czym rozgraniczenie to nie miało charakteru ustawowego

²⁶⁰ L. Harman, *System* ..., s. 29,

²⁶¹ Tamże, s. 30 i nast.,

²⁶² Tamże, s.32,

²⁶³ L. Hartman, podnosił, że spośród przepisów państw zaborczych ogólne przepisy o stopniach zawinienia przewidziano w art. 48 kodeksu karnego rosyjskiego z 1903 r., w kodeksie austriackim, z roku 1952 r. w § 1 umieszczono definicję złego zamiaru (wina umyślna) i w § 335 winy nieumyślnej, natomiast w kodeksie karnym niemiecki z 1871 r. nie wskazano takich przesłanek winy, *System...*, s.60.

²⁶⁴ Tamże, s. 31.

w ustawie z 1926), tym samym do wejścia w życie kodeksu karnego z 1932 roku²⁶⁵, określanie stopnia zawinienia, konieczne było stosowanie wspomnianych wcześniej przepisów prawa karnego powszechnego t.j. art. 43 kodeksu karnego rosyjskiego z 1903 r., przewidującego umyślność, gdy winowajca chciał popełnić przestępstwo, bądź godził się z nastąpieniem skutku swego działania bądź zaniechania, nieumyślność, gdy powinien i mógł skutek przewidzieć, §1 i § 335 kodeksu karnego austriackiego odpowiednio dla winy umyślnej i dla winy nieumyślnej, w tym pierwszym wypadku gdy skutek przestępny nastąpił bądź „przynajmniej łatwo nastąpić może”²⁶⁶, w drugim wypadku przy braku świadomości lub woli popełnienia czynu zabronionego (wywołania skutku). Pomimo, że sprawca „mógł swoje zachowanie uważać za zdolne do wywołania lub powiększenia niebezpieczeństwa wywołania skutku, warunkującego przestępność jego zachowania”. Porównywalnych przepisów w kodeksie karnym niemieckim z 1871 – jak już zaznaczono - nie znaleziono.

L. Hartman analizował poglądy „kryminalistów” jak nazywał przedstawicieli doktryny prawa karnego, co do uznania przestępstw karno- skarbowych za przestępstwa specyficzne (*delictum sui generis*) a nie przestępstwa oszustwa (przeciwko własności) na gruncie prawa powszechnego (§ 197 ustawy karnej austriackiej, §. 263 ustawy karnej niemieckiej i art. 591 ustawy karnej rosyjskiej)²⁶⁷, pomimo wspólnego celu: chęci wzbogacenia się (Bericherungsdelikte), bez względu na obowiązujące nakazy i zakazy (Zueignungsabsicht) wskazując, że w wypadku przestępstw karnych-skarbowych wystarczającą przesłanką kryminalizacji jest np. niezgodne z prawdą a nawet „nienacechowane podstępem” zadeklarowanie podatku lub należności celnej (nieumyślność)²⁶⁸, o ile ustawa nie stanowiła inaczej, oraz narażenie na uszczuplenie, zamiast faktycznego uszczerbku finansowego. Wskazując podobieństwa pomiędzy „oszustwem pospolitem” a „przestępstwem karno-skarbowym” w zakresie strony podmiotowej i przedmiotowej, wskazywał w tej pierwszej kategorii zamiaru nakierowany na chęć wzbogacenia (łac. *animus lucri*). Zaznaczał jednak, że przestępstwo skarbowe, może być popełnione z winy nieumyślnej (łac. *animus lucri sine dolo*), a sprawca przestępstwa karnego-skarbowego podając nieprawdę w deklaracji, popełnia przestępstwo, nawet przy braku podstępu po stronie sprawcy, zaliczanego do koniecznych znamion oszustwa pospolitego. Zdefiniował również okoliczności, takie jak: brak szkody po stronie Skarbu Państwa, brak przysporzenia po stronie sprawcy, dla uznania, że

²⁶⁵ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. - Kodeks karny, Dz.U. 1932, nr 60, po. 571

²⁶⁶ L. Hartman, *System...*, s. 75,

²⁶⁷ L. Hartman, wymienia nazwiska: Escher, Gryziecki, Merkel, Temme,

²⁶⁸ W grę wchodziło zarówno nieumyślność jak i niedbalstwo, Orz. S.N. z 14 listopada 1929 w sprawie o sygn.. akt. II.4 K. 589/29 r. i II. 4 K. 590/29

przestępstwa karne skarbowe są przestępstwami osobnego rodzaju (łac. *delicta sui generis*) różniące się od przestępstwa oszustwa i innych przestępstw z chęci zysku (łac. *delicta lucrativa*)²⁶⁹.

Wracając do braku definicji legalnej przestępstwa karnego-skarbowego w ustawach karnych skarbowych z 1926 r. i 1932 r. cytowany już R. Lemkin zauważał: „zupełnie słusznie, gdyż określenie istoty przestępstwa karnego skarbowego, należeć winno raczej do doktryny bądź jurysprudencji [...] wobec ciągłej zmienności poszczególnych dyspozycji karnych skarbowych”²⁷⁰, ujmując istotę przestępstwa karnego skarbowego formalnie²⁷¹ poprzez naruszenie przepisu prawa, nie zaś konkretnego dobra. W p.k.s. z 1936 r. podjęto próbę formalnego określenia przestępstwa, przyjmując, jak można przypuszczać, pragmatyczne i formalnie uzasadnione podejście L. Hartmana, że „występkiem skarbowym jest czyn zagrożony karą zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny i polegający na naruszeniu przepisów w zakresie: prawa celnego; monopolu tytoniowego, monopolu spirytusowego oraz sprzedaży napojów alkoholowych, monopolu solnego, monopolu zapalczanego i opodatkowania zapalniczek, monopolu loteryjnego, sztucznych środków słodzących, opodatkowania piwa, opodatkowania wina i miodu syconego, opodatkowania drożdży, opodatkowania kwasu octowego, opodatkowania kwasu węglowego, opodatkowania cukru, opodatkowania olejów mineralnych, opodatkowania tłuszczów, opłaty od kart do gry, opodatkowania węgla, opłat od wyrobu, przerobu, oczyszczania, magazynowania i sprzedaży artykułów monopolowych lub podlegających podatkowi, obrotu papierami premiovymi, obrotu towarowego z W. M. Gdańskiem.

Przestępstwami w rozumieniu ordynacji podatkowej z 1934 r. były wszelkie czyny i zaniechania, zagrożone karą w czasie ich popełnienia, a związane z wymiarem podatków i polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie podatków skarbowych lub na obejściu, albo niewykonaniu przepisów ordynacji lub nakazów i zarządzeń władz podatkowych.

Pełna unifikacja prawa karnego skarbowego oraz właściwości polskich organów skarbowych w II R.P. nie została ukończona. Orzekanie w sprawach karnych skarbowych oraz sprawach z ordynacji podatkowej przez wyspecjalizowane sądy karne skarbowe przez sędziów zawodowych, którym jak wskazuje analiza orzecznictwa nie była obca pragmatyka i specyfika pracy administracji skarbowej, oraz orzecznictwo (administracyjne) w sprawach skarbowych,

²⁶⁹ L. Hartman, *System...*, s.31.

²⁷⁰ R. Lemkin, *Prawo Karne Skarbowe. Komentarz. Przepisy związkowe z objaśnieniami. Orzecznictwo. Okólniki*, Kraków 1938, s. 20

²⁷¹ L. Hartman, *System...*, s. 13-19, J. Podczaski, S. Śliwiński, *Ustawa karna skarbową*, Warszawa 1927, s. 11-22,

uznać należy za właściwą odpowiedź na złożoność ówczesnego systemu podatkowego, na który składało się ponad trzydzieści regulacji podatkowych nazywanych ustawami trójdzielnicowymi, ze zdecydowaną przewagą podatków pośrednich, oraz co najmniej trzy tradycje prawnicze, wynoszone z dawnych zaborów, choć możliwość orzekania w oparciu o przepisy Rozporządzenia, przez organy administracji w sprawach mniejszej wagi, z możliwością orzekania o areszcie, przez te organy, podnoszona była w pracach Sejmu, przez cytowanego E. Sommersteina, jako naruszająca zasady konstytucyjne.

Na marginesie można zauważyć, że podobny pragmatyzm, jak ten, który dotyczył wyboru sędziów do sądów powszechnych, dawał się dostrzec w doborze sędziów NTA, w którym „większość kandydatów na sędziów stanowili urzędnicy, aczkolwiek nie tylko czynni zawodowo, lecz także w stanie spoczynku. Były to przy tym osoby legitymujące się pełnym wykształceniem prawniczym oraz bogatym doświadczeniem zawodowym i życiowym, a niekiedy też znaczącym dorobkiem naukowym”²⁷².

Analiza prawa karnego skarbowego w okresie międzywojennym potwierdza, że zmiany ustawowe prowadziły do zaostrzania sankcji, w szczególności zagrożenia karą pozbawienia wolności²⁷³. R. Lemkin zauważał, że „Ustawodawstwo Niepodległej Polski kroczy również drogą stopniowego obostrzania sankcji. Pierwsza polska Ustawa karna skarbową z 1926 r. nie zna zupełnie kary więzienia, w UKS z 1932 r. pojawiła się ona przy jednym tylko przestępstwie potajemnego wyroby spirytusu; w p.k.s. z 1936 r. karę więzienia spotykamy już bardzo często”²⁷⁴.

Natomiast aksjologia prawa karnego skarbowego w czasie dynamicznych zmian społeczno-gospodarczych „odrodzonej Rzeczypospolitej”, przy napływie inwestorów z zagranicy, kryzysu gospodarczego lat 1929-1933 wyrażona w owym czasie, przez Leona Hartmana, zdaje się nie tracić na aktualności: „Prawo karne skarbowe we właściwym znaczeniu wedle reglamentacji nowej ustawy (z 1926 r.) należy z uwagi na cel i treść tego prawa, bądź w znaczeniu podmiotowym bądź przedmiotowym [...] do praw publicznych (*jus publicum, quod privatorum pactis mutari nequit*), bo ma na celu głównie i wyłącznie dobro ogółu, - interes Państwa. Z tej przyczyny jest ono prawem bezwzględnie obowiązującym (*ius cogens*), ograniczającym swobodne działanie stron ze względu na dobro publiczne, bo ten pierwiastek publiczności dominującego wyłącznego interesu Państwa nie pozwala na żadne dyspozytywne

²⁷² K. Zaorski, *Bronisław Helczyński jako Pierwszy Prezes Najwyższego Trybunału Administracyjnego (1934–1939)*, ZNSA 2017, nr 2, s. 85-110 [dostęp: 17-10-2021].

²⁷³ Tak w p.k.s. z 1936 r.. Występkiem skarbowym był czyn zagrożony karami zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny.:

²⁷⁴ R. Lemkin, *Prawo Karne Skarbowe. Komentarz. Przepisy zwięzłe z objaśnieniami. Orzecznictwo. Okólniki*, Kraków 1938, s. 20.

wyjątki”²⁷⁵. „Kara następuje w interesie poszkodowanego Skarbu Państwa, który w pierwszym rzędzie jest fiskalnie naruszonym w swych prawach skarbowych, w swych regaljach, monopolach oraz w swem prawie poboru opłat i podatków, z czego czerpie swoje dochody”²⁷⁶. R. Lemkin zauważał, że „niektóre przestępstwa karne-skarbowe np. przemysłnictwo, wprowadzają dezorganizację do życia gospodarczego [...] zniszczona zaś gałąź przemysłu to zniszczony warsztat pracy i bezrobocie”²⁷⁷.

Podsumowując powyższe podkreślić należy, że pomimo wejścia w życie u.k.s. z 1926 r., u.k.s. z 1932 r. i p.k.s. z 1936 r. i o.p. z 1934 r., w przepisach skarbowych dotyczących podatków pośrednich jak i bezpośrednich tj. w ustawach, rozporządzeniach z mocą ustawy, i dekretach Prezydenta R.P. wydawanych na podstawie art. 44 Konstytucji R.P. z 17 marca 1921, pozostawiono szereg „postanowień karnych”, które umożliwiały nie tylko nakładanie grzywien, konfiskatę mienia, a nawet karę aresztu, nie sposób więc uznać, że w owym czasie obowiązywała zasada subsydiarności (w odniesieniu do wspomnianych u.k.s. z 1926 r., z 1932 r. p.k.s. z 1936 r. i o.p. z 1934). Pogląd doktryny prawa administracyjnego, reprezentowanej przez Franciszka Longchamps de Brier (seniora), że do prawa administracyjnego nie należy stosowanie represji karnej, nie był respektowany w okresie dwudziestolecia międzywojennego, a zasadniczy spór pomiędzy przedstawicielami resortów wymiaru sprawiedliwości i ministerstwa skarbu (obecnie finansów), co do możliwości nakładania grzywien, bądź kar pieniężnych (oba pojęcia stosowano zamiennie) przez organy administracji skarbowej, zdaje się funkcjonować do dziś, bowiem wspomniany wzrost ilości sankcji administracyjnych o niewątpliwie karnym charakterze, jak wcześniej zauważono, jest zauważalny.

Niejako na marginesie zauważyć można, że głosowania w Sejmie i Senacie w roku 1932 i latach kolejnych, kończyły się odrzucaniem poprawek merytorycznych, także o charakterze merytorycznym, i przyjmowaniem rozwiązań z projektów rządowych *en bloc*, a ilość i wysokość oraz charakter sankcji (w tym kary pozbawienia wolności) ulegała systematycznemu zaostrzeniu. Instytucje prawa karnego skarbowego tzw. czynnego żalu, idealnego zbiegu czynów karalnych, odpowiedzialności posiłkowej osoby trzeciej (w tym osób prawnych) i dobrowolnego poddanie się karze, przejęte do ustawodawstwa II R.P. z ustawodawstw państw zaborczych, funkcjonują współcześnie, podobnie jak wyłączna jurysdykcja sądowa, w sprawach o te przestępstwa skarbowe, za które grozi kara pozbawienie

²⁷⁵ L. Hartman, *System*, s. 21,

²⁷⁶ Tamże, s. 29.,

²⁷⁷ R. Lemkin, *Ustawa karna skarbową z 18 marca 1932 r.*, Warszawa 1932 s. 12,

wolności, choć zaznaczyć należy, że zagrożenie tym typem sankcji, jest dużo częstsze niż w początkach II R.P.

Nie funkcjonują natomiast wydziały karne skarbowe we wszystkich sądach okręgowych, orzekające w składzie trzech sędziów zawodowych, choć nie sposób uznać, że obowiązujące przepisy są mniej skomplikowane, niezależnie od ilości regulacji prawa skarbowego, obowiązujących w okresie dwudziestolecia międzywojennego.

Odpowiedzialność osób trzecich dotyczyła osoby w której zastępstwie skazany, kierował przedsiębiorstwem przemysłem lub handlowem, albo załatwiał inne jej interesy, i obejmowała wymierzone skazanemu kary pieniężne i koszty postępowania karnego, jeśli ich nie ściągnięto w całości lub w części od skazanego, o ile osoba, w której zastępstwie skazany załatwiał interesy, osiągnęła choćby bezwiednie korzyść z przestępstwa, albo też, w przypadku usiłowania przestępstwa, korzyść tę byłaby osiągnęła, gdyby przestępstwo zostało dokonane²⁷⁸. Zastępcą był każdy, kto załatwiał sprawy cudze jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze, nie był nim jednak opiekun oraz kurator ubezwłasnowolnionego lub nieletniego usamowolnionego. Odpowiedzialność posiłkową można było orzec wobec uniewinnionego od zarzutów karnych-skarbowych.

Co do „firmanctwa” postrzeganego w orzecznictwie SN w okresie dwudziestolecia, w szczególności używania pojęcia „firmanta” dokonana została kwerenda będąca przedmiotem opisu w rozdziale III.3 Firmanctwo na gruncie języka prawniczego.

Wyprzedzając kwestie terminologiczne, podnieść należy, że firmanctwo rozpoznawano wówczas, w realiach gospodarki wolnorynkowej jako specyficzny rodzaj oszustwa skarbowego, związany głównie z działalnością przedsiębiorstw, a ściślej rzecz biorąc z próbami obchodzenia konstrukcji przedwojennych przepisów o podatku przemysłowym. Na mocy przepisów u.o.p.p.p. ciężar podatkowy, uzależniony był np. od ilości pracowników, stosowanych maszyn i urządzeń, położenia geograficznego, rodzaju działalności, osiąganych obrotów bądź wolumenu produkcji (np. zatrudnianie pracowników, bądź większej ich ilości, wiązało się z wyższym opodatkowaniem, także działalność przy użyciu maszyn i urządzeń, bądź w dużych miastach, czy np. działalność restauracyjna ze sprzedażą alkoholu, nazywana wówczas wyszynkiem, a nie będąca samą sprzedażą napojów niealkoholowych i żywności oznaczała wyższe ciężary podatkowe²⁷⁹). W warunkach dwudziestolecia międzywojennego, zauważono, że „wysokie opodatkowanie przedsiębiorstw wywołuje kurczenie produkcji.

²⁷⁸ Art. 33-39 Ustawy z dnia 2 sierpnia 1926 r. Ustawa Karna Skarbowa (Dz. U. Nr 105, poz. 609 z późn. zm.).

²⁷⁹ A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 140.

Przedsiębiorca zatrudni mniejszą ilość robotników, o ile dzięki temu obniży wysokość świadectwa przemysłowego i ciężarów ubezpieczeniowych”²⁸⁰. Z tych przyczyn, ale dla uchylenia się od opodatkowania dzielenie przez podatników podatku od przychodów przemysłowych, prowadzonych przez nich przedsiębiorstw i zakładów produkcyjnych na pozornie mniejsze, np. nie zatrudniające pracowników, bądź zatrudniające mniejszą ilość pracowników, celem rozkładania ciężaru podatkowego przez posługiwanie się jednostkami nie posiadającymi parku maszynowego, umożliwić mogło wykupowanie świadectw przemysłowych, o niższej wartości i tym samym prowadzić do obniżenia rzeczywistych ciężarów podatkowych. W wypadku konstrukcji tego podatku, słusznie zauważano, że „rozmiary defraudacyj podatkowych zależą przede wszystkim od techniki opodatkowania”²⁸¹.

²⁸⁰ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 223.

²⁸¹ Tamże, s. 221.

II. Ewolucja polskiego prawa karnego skarbowego po 1945 r.

Pierwszym aktem prawnym uchwalonym po zakończeniu II wojny światowej regulującym kwestie karne skarbowe był dekret Rządu z mocą ustawy z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe²⁸², wydany na podstawie Ustawy Konstytucyjnej o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej²⁸³, którym z dniem 1 maja 1946 uchylono w całości przepisy dekretu prawo karne skarbowe z 1936 r. oraz postanowienia karne i niektóre przepisy szczegółowe Ordynacji podatkowej z 1934 (art. 155-207 i 213 § 2), przy czym przepisy wykonawcze²⁸⁴ wydane na podstawie dekretu z 1937 r. obowiązywały do 14 sierpnia 1948²⁸⁵. W dekrete z 1947 r. (liczącym 311 artykułów) wprowadzonym niespełna dwa lata po zakończeniu wojny, utrzymano podział na występki zagrożone karą zasadniczą więzienia, aresztu lub grzywny (art. 2) i wykroczenia skarbowe, zagrożone karą pieniężną porządkową (art. 39), stosowane już w dekrete z 1936 r. (odpowiednio art. 2 i art. 35).

„Z p.k.s. z 1936 r. przejęto, z drobnymi zmianami, przepisy materialne i procesowe, a z ordynacji podatkowej z 1934 r. wykorzystano przepisy dotyczące przestępstw podatkowych, poddając je zmianom i uzupełniając”²⁸⁶.

Natomiast dekompozycja systemu przedwojennych regulacji skarbowych, nastąpiła wcześniej, bo już 1 lipca 1946 wraz z wejściem w życie dekretów z 16 maja 1946 r. o: zobowiązaniach podatkowych²⁸⁷ i o postępowaniu podatkowym, przy czym w wypadku pierwszego z nich możliwe było stosowanie przepisów z mocą wsteczną od 1 stycznia 1946²⁸⁸. Po 1948 r. rozpoczęło się natomiast wykorzystywanie systemu podatkowego jako narzędzia przebudowy struktury społeczno-gospodarczej kraju²⁸⁹ w związku z nasilającą się - posługując się językiem J. Stalina „walką klas” i coraz bardziej zaznaczanym przy stanowieniu prawa skarbowego podziałem gospodarki na sektory: uspołeczniony i nie uspołeczniony.

²⁸² Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe, Dz. U. Nr 32, poz. 140 ze zm..

²⁸³ Ustawa Konstytucyjna z dnia 19 lutego 1947 r. O ustroju i zakresie działania najwyższych organów R.P., Dz. U. Nr 18, poz. 71 ze zm..

²⁸⁴ Rozporządzenie Ministrów Skarbu i Sprawiedliwości z dnia 1 lipca 1937 r., Dz. U. Nr 51, poz. 398 ze zm.

²⁸⁵ T.j. do wejścia w życie Rozporządzenia Ministrów Skarbu, Sprawiedliwości, Administracji Publicznej, Obrony Narodowej i Bezpieczeństwa Publicznego z 14 sierpnia 1948 r., Dz. U. Nr 42, poz. 307.

²⁸⁶ J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze.*, Warszawa 2017, s. 26.

²⁸⁷ Dz. U. Nr 27, poz. 173 ze zm.

²⁸⁸ W oparciu o art. 126 jeżeli obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego wynikał bezpośrednio z ustawy lub wydanego na podstawie ustawy rozporządzenia (art. 3) bez potrzeby uprzedniego doręczenia podatnikowi decyzji, a podatnik nie wykonał tego obowiązku wcale, bądź też wykonał go tylko częściowo, władza podatkowa ustalała sama wysokość zobowiązania podatkowego, natomiast na mocy 167 dekretu możliwe było zarządzenie zamknięcie przedsiębiorstwa, jeżeli podatnik nie nabył karty rejestracyjnej albo jeżeli podatnik nie prowadził ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych.

²⁸⁹ T. Dietrich, *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Warszawa 1948, s.42,

Gruntowna analiza wzorców konstytucyjnych i aksjologii prawa skarbowego i karnego skarbowego w socjalistycznym modelu gospodarczym²⁹⁰ przed 4 czerwca 1989 r., znacznie wykraczałaby poza zakres i cel pracy, z zastrzeżeniem, co do uwag o zasadniczym charakterze, zamieszczonych we wstępie do pracy.

Podkreślić jednak należy, raz jeszcze, że zmiana systemu politycznego i gospodarczego po 1945 roku, wzorowanego na rozwiązaniach przewidzianych w Konstytucji Związku Radzieckiego z 5 grudnia 1936 tzw. konstytucji stalinowskiej, prowadziła do systematycznego uchylania bądź radykalnych zmian większości regulacji przedwojennego prawa skarbowego, chociażby w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw, będących własnością prywatną, choć język ustawodawcy w zakresie niektórych danin, był powtórzeniem rozwiązań sprzed drugiej wojny światowej.

Wspomnianą już dialektyczną koniecznością było doprowadzenie do „socjalistycznej własności narzędzi i środków produkcji”, która w Związku Radzieckim była już okolicznością faktyczną i prawną²⁹¹ w którym „Ziemia, jej podłoże, woda, lasy, fabryki, fabryki, kopalnie, kopalnie, kolej, transport wodny i lotniczy, banki, środki komunikacji, duże przedsiębiorstwa rolnicze zorganizowane przez państwo (państwowe gospodarstwa rolne, stacje maszynowe i traktorowe itp.), a także obiekty użyteczności publicznej i główne zasoby mieszkaniowe w miastach i ośrodkach przemysłowych są własnością państwową, czyli własnością całego narodu.²⁹² W Polsce, zgodnie z art. 8 Konstytucji R.P. uchwalonej przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.²⁹³ wspomniane „środki produkcji” podlegały jedynie „szczególnej trosce i opiece państwa oraz wszystkich obywateli”, nadto w oparciu o art. 12 tejże ustawy Polska Rzeczpospolita Ludowa uznawała i ochraniała na podstawie obowiązujących ustaw indywidualną własność i prawo dziedziczenia ziemi, budynków i innych środków produkcji należących do chłopów, rzemieślników i chałupników.

Zmiany prawa skarbowego mającego charakter „narzędzia” do osiągnięcia celów zgodnych z pisaną dialektyką, wchodziły w życie równolegle do zmian konstytucyjnych. Na mocy Art. 3 pkt 3 i 4 Konstytucji z 1952 r. Polska Rzeczpospolita Ludowa „organizuje gospodarkę planową, opierając się na przedsiębiorstwach stanowiących własność społeczną i ogranicza, wypiera i likwiduje klasy społeczne, żyjące z wyzysku robotników i chłopów.

²⁹⁰ T. Dietrich, *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Warszawa 1948, s. 105, L. Kurowski, J. Lubowiecki, *Prawo finansowe*, w *Dziesięciolecie prawa Polski Ludowej*, Warszawa 1955, s. 138 i n., L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1966, nr 10, s. 384

²⁹¹ Art. 4 Konstytucji ZSRR z 5 grudnia 1936 r. http://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1936/red_1936/3958676/chapter/8b7b3c1c76e91f88d33c08b3736aa67a/ [dostęp: 18-05-2022]

²⁹² art. 6 Konstytucji Z.S.R.R. z 1936 r.

²⁹³ Dz. U. Nr 33, poz. 232

Zgodnie z art. 7 tejże Konstytucji Polska Rzeczpospolita Ludowa, opierając się na uspołecznionych środkach produkcji, wymiany, komunikacji i kredytu, rozwija życie gospodarcze i kulturalne kraju [...] w szczególności przez rozbudowę państwowego przemysłu socjalistycznego, rozstrzygającego czynnika w przekształcaniu stosunków społeczno-gospodarczych. Uzasadniane politycznie i dialektycznie powołanie i wspieranie nowej kategorii podatników, opodatkowanych na odrębnych zasadach²⁹⁴ tj. podmiotów gospodarki uspołecznionej²⁹⁵, prowadziło do wskazania nowego celu prawa w tym prawa karnego skarbowego, na mocy konstytucji z 1952 roku będącej „wyrazem interesów i woli ludu pracującego”²⁹⁶ w państwie, którego obywatele obowiązani byli „przestrzegać przepisów Konstytucji i ustaw oraz socjalistycznej dyscypliny pracy, szanować zasady współżycia społecznego, wypełniać sumiennie obowiązki wobec państwa”²⁹⁷ w którym „ostatecznym czynnikiem determinującym zarówno treść norm prawnych, jak i praktykę orzecniczą jest ustrój ekonomiczno-społeczny, który w przypadku Polski Ludowej stanowi wyraz woli ludu pracującego”²⁹⁸.

Jak zauważał Jan Zdzitowiecki „Systemy podatkowe wysoko rozwiniętych krajów kapitalistycznych mogą w znaczniejszej mierze opierać się na podatkach dochodowych i majątkowych. Natomiast kraje socjalistyczne [...] z istoty swojego ustroju muszą w systemach podatkowych wysuwać podatki przede wszystkim podatki obrotowe o charakterze podatków pośrednich”²⁹⁹ zauważając, że „[...] niemal wszędzie a zwłaszcza w krajach socjalistycznych, porzucona została – zresztą wątpliwa w realizacji – zasada neutralności podatku, zastąpiła ją zaś tendencja do używania tej instytucji do osiągania najrozmaitszych, już nie tylko niefinansowych, ale i niegospodarczych celów”³⁰⁰.

Z tych właśnie politycznych tj. niefinansowych i niegospodarczych w istocie względów, podmioty gospodarki uspołecznionej - na dzień wejścia w życie ustawy karnej skarbowej z 30 kwietnia 1960 r. (liczącej 243 artykuły) tj. na dzień 1 lipca 1960 r. - podlegały obowiązkowi podatkowemu na mocy czterech uchwał Rady Ministrów, nr 927 z dnia 3 listopada 1952 r. w

²⁹⁴ J. Bafia, J. Białobrzęski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, *Komentarz do ustawy skarbowej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa, 1961, s.132

²⁹⁵ Art. 1 dekretu z 21 września 1950 *o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej*, Dz.U. Nr 44, poz. 399 wskazywał na przedsiębiorstwa: państwowe oraz pozostające pod zarządem państwowym, państwowo-spółdzielcze, o kapitale mieszanym państwowym i spółdzielczym, mające formę spółek prawa cywilnego lub handlowego, a w których Skarb Państwa, przedsiębiorstwa państwowe albo osoby prawne prawa publicznego posiada udział, wynoszący ponad 50% kapitału zakładowego, banki, centrale spółdzielczo-państwowe centrali spółdzielni oraz spółdzielni, instytucje publiczno-prawne oraz organizacje polityczne, społeczne bądź zawodowe w zakresie ich działalności gospodarczej.

²⁹⁶ Art. 4 ust. 1 Konstytucja uchwalonej 22 lipca 1952 R. (Dz. U. Nr 33, poz. 232).

²⁹⁷ Tamże, art. 76

²⁹⁸ S. Rozmaryn, *Polskie prawo państwowe*, Warszawa 1951, s. 244.

²⁹⁹ J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, PREiS 1963, nr 23 (1), s. 35

³⁰⁰ Tamże,

*sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej*³⁰¹, nr 928 z dnia 3 listopada 1952 r. w *sprawie podatku od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej*³⁰², nr 189 z dn. 5 marca 1955 o *podatku dochodowym od spółdzielczości*³⁰³, nr 7 z dnia 5 stycznia 1959 r w *sprawie rejestracji podatkowej w gospodarce uspołecznionej*³⁰⁴, to jest przepisów z nazwy mających wskazywać na ich charakter jako podatków obrotowych, w istocie przewidujących jednakowoż szereg zwolnień i wyłączeń od opodatkowania, bądź też stosowania takich elementów konstrukcyjnych podatku, które dyskwalifikowały je jako podatki przychodowe.

Ustalanie podstawy opodatkowania dla jednostek gospodarki uspołecznionej podatkiem z nazwy obrotowym w wysokości różnicy między ustaloną w trybie obowiązującym dla poszczególnego produktu lub grupy produktów ceną zbytu a ceną fabryczną, albo przeciętną ceną fabryczną³⁰⁵, z pewnością nie miało charakteru obrotowego (przychodowego).

Minister Finansów w porozumieniu z właściwym ministrem mógł również odmiennie ustalać szczególne zasady oraz tryb opodatkowania, dla jednostek uspołeczniionych, i tak np. na mocy § 5 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dn. 9 lipca 1960 w sprawie podatku obrotowego i podatku od operacji nietowarowych oraz jednostek podległych Ministrowi Przemysłu Lekkiego jednostki gospodarcze podległe Zjednoczeniu Przemysłu Odzieżowego zostały zwolnione podmiotowo od podatku obrotowego w zakresie obrotu uzyskanego z działalności zasadniczej (głównej). Dla podmiotów gospodarki nie uspołecznionej i osób fizycznych, z tych samych politycznych względów to jest narzędzia przebudowy struktury społeczno-gospodarczej kraju, przy stosowaniu nowych wzorców konstytucyjnych, wyłączeń i zwolnień takich jak wyżej opisane nie przewidziano, a katalog nałożonych obowiązków podatkowych był szerszy. Niezależnie od powyższego, ten sam z nazwy podatek obrotowy³⁰⁶, miał dla podmiotów gospodarki nieuspołecznionej charakter *stricte* obrotowy (przychodowy) i to nie tylko z działalności produkcyjnej, handlowej czy usługowej, ale także przy zamianie towarów i usług a podstawę opodatkowania stanowił w każdym wypadku obrót to jest przychód ze sprzedaży³⁰⁷, natomiast dla jednostek uspołeczniionych miał on, jak zaznaczono, charakter dochodowy.

³⁰¹ Monitor Polski z 1952 r. Nr 97, poz. 1488 i z 1954 Nr 68, poz. 664.

³⁰² Monitor Polski z 1952 r. Nr 97 poz. 1489 i z 1954 r. Nr 48, poz. 665.

³⁰³ Monitor Polski z 1955 r. Nr 25 poz. 253, z 1956 r. Nr 22, poz. 278, z 1957 r. Nr 75, poz. 456, z 1959 r. Nr 3 poz. 11 i z 1961 r Nr 8 poz. 40.

³⁰⁴ Monitor Polski z 1959 r, Nr 5 poz. 21.

³⁰⁵ Np. § 21 uchwały Nr 927 z dnia 3 listopada 1952 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej.

³⁰⁶ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym (Dz. U. Nr 49, poz. 449 ze zm.).

³⁰⁷ Art. 4 Dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym (Dz. U. Nr 49, poz. 449 ze zm.).

„Normy prawa karnego nie nadążały za rozwojem naszego systemu podatkowego i systemu rozliczeń przedsiębiorstw państwowych z budżetem Państwa [...] Praktyka stosowania przepisów prawa karnego skarbowego spotykała się coraz częściej z negatywną oceną, np. tylko sprawy o poważniejsze przestępstwa dewizowe trafiały do sądów (i to wojewódzkich) natomiast sprawy karne skarbowe o mniejszym stopniu społecznego niebezpieczeństwa czynu, były nagminnie umarzane już na etapie postępowania przygotowawczego. Drugim niejako powodem reformy w 1960 r. były dość częste naruszenia przepisów finansowych, a zwłaszcza nadużycia podatkowe i celne, które wskazywały na niedostateczną skuteczność sankcji prawa karnego skarbowego[...] Postulat przewyciężenia tendencji do liberalnego karania sprawców przestępstw skarbowych wiązał się z koniecznością zaostrzenia środków i metod zwalczania tej przestępczości.”³⁰⁸.

Także ustawa karna skarbową z 1960 r. dla tych samych rodzajowo bądź zbliżonych czynów zabronionych, acz dokonywanych w ramach działalności jednostek gospodarki uspołecznionej (rozdział 5 i 7) przewidywała zasadnicze obniżenie górnej granicy kary. Dla przykładu na mocy art. 74 § 1 u.k.s. z 1960 r. kto wbrew obowiązkom określonym w przepisach o podatkach lub o postępowaniu podatkowym nie zgłaszał właściwym organom finansowym przedmiotu opodatkowania i przez to nie brał udziału w postępowaniu podatkowym, podlegał karze aresztu do lat 3 lub grzywny w wysokości do 1.000.000 zł albo obu tym karom łącznie. Art. 74 § 2 u.k.s. z 1960 r. stanowił, że ten kto uchylał się od obowiązku rejestracji podatkowej jednostki gospodarki uspołecznionej oraz od obliczenia i zgłoszenia podatku należnego od tej jednostki, podlegał karze aresztu do lat 2 lub grzywny w wysokości do 500.000 zł albo obu tym karom łącznie.

Odpowiednio, na mocy Art. 112 Kto wbrew przepisom o rejestrze przedsiębiorstw państwowych nie zgłaszał we właściwym terminie wpisu do rejestru albo wpisu zmian lub uzupełnień, przewidzianych w tych przepisach, podlegał karze pieniężnej porządkowej. Zgodnie z Art. 79 § 1 tejże ustawy „kto, będąc płatnikiem lub inkasentem obowiązany do obliczenia i pobrania podatku, zaniechał obliczenia lub pobrania tego podatku albo pobiera go w kwocie niższej od przepisanej, podlegał karze aresztu do roku lub karze grzywny w wysokości od 1 do 10-krotnej kwoty uszczuplonego podatku albo obu tym karom łącznie, natomiast w oparciu o art. 79 § 2 u.k.s. z 1960 r. jeżeli sprawcą takich czynów był zastępca jednostki uspołecznionej, podlegał wyłącznie karze grzywny do 30.000 zł.

Różnice w traktowaniu sprawców z tzw. jednostek gospodarki uspołecznionej i nie uspołecznionej można by mnożyć, a w doktrynie tłumaczono powyższe „[...] odmiennym

³⁰⁸ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1979 r., s. 15.

zakresem odpowiedzialności osób za popełnione przestępstwo skarbowe. Odmienne pobudki, jakimi kieruje się sprawca przestępstwa skarbowego w gospodarce społecznej, często nawet nie dążąc do osiągnięcia własnych korzyści materialnych, lecz chcąc poprawić wyniki działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przez uszczuplenie należności budżetowych, wpłynęły na zasadnicze obniżenie górnej granicy kary³⁰⁹.

„Wejście w życie 01.01.1970 nowej kodyfikacji prawa karnego powszechnego (k.k., k.p.k. i k.k.w. z 19.04.1960 r.) „spowodowało również potrzebę istotnej zmiany w prawie karnym skarbowym, dopasowującej jego rozwiązania do nowej rzeczywistości normatywnej”³¹⁰. Przepisy obowiązującej od 1960 ustawy karnej skarbowej oparte były bowiem – zwłaszcza w zakresie zasad odpowiedzialności – na przepisach Kodeksu karnego z 1932 r. Odpowiedzią na zaistniałą sytuację było uchwalenie 26.10.1971 r. ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 28, poz. 260 z mocą obowiązującą od 01.01.1972 r.. Ustawa ta (liczyła 289 artykułów) stanowiła obszerny akt ustawodawczy i odznaczała się kompleksowym charakterem. Obowiązywała najdłużej spośród wszystkich dotychczasowych regulacji prawa karnego skarbowego, bo przeszło 27 lat. Należy jednak podkreślić, że była wielokrotnie nowelizowana ³¹¹. Podstawowe zmiany wynikały ze wspomnianej kodyfikacji prawa karnego, „co widoczne jest we wprowadzeniu szeregu nowych instytucji (kara ograniczenia wolności, warunkowe umorzenie postępowania, itd.)”³¹². W u.k.s. z 1971 zerwano z podziałem czynów skarbowych na występki skarbowe i wykroczenia skarbowe, wprowadzając pojęcie przestępstwa skarbowego, stosowane tylko do takich czynów, które wcześniej uznawano za występki³¹³, wprowadzono materialne określenia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, (element społecznego niebezpieczeństwa czynu), wprowadzono m.in. instytucję warunkowego umorzenia postępowania. „Mimo tych licznych zmian, zwłaszcza dokonanych w latach 1990-1996 stan prawa karnego skarbowego nie uległ poprawie, a powszechnie skonstatowano, że u.k.s. nie odpowiada potrzebom państwa prawnego i rozwoju gospodarki rynkowej.”³¹⁴.

Idąc za J. Warylewskim, zauważyć należy, że prawo karne w tym wypadku prawo karne skarbowe w okresie powojennym, pełniło również w okresie przed 4 czerwca 1989 (data

³⁰⁹ J. Bafia, J. Białobrzewski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, Komentarz do ustawy skarbowej, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa, 1961, s.146.

³¹⁰ J. Kanarek, *Powody wyodrębnienia prawa karnego skarbowego*, Prokuratura i Prawo, 10, 2021, s. 130.

³¹¹ J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2021, s. 27.

³¹² J. Bafia, J. Białobrzewski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, J. Kowalski, M. Kulesza, K. Sosnkowski, Z. Szpakowski, I. Śmietanka, J. Wiącek, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973.

³¹³ Z. Siwik, *Podstawy Op. cit.*, s. 18.

³¹⁴ S. Hoc, *Kodeks karny skarbowy (niektóre problemy)*, Opolskie Studia Administracyjno-Prawne, I, Opole 2003, s. 30.

umowna) funkcje niepożądane, nazywane „zjawiskiem patologizacji prawa”³¹⁵ bowiem jednym z celów kryminalizacji na mocy przepisów prawa karnego skarbowego, było zakazywanie, reglamentowanie, ograniczanie lub zniechęcanie do prowadzenia działalności przez jednostki gospodarki nieuspołecznionej w tym przez rzemiosło – w ramach uznawanych przez ustawodawcę za nieakceptowalne – w przeciwieństwie do jednostek działających na mocy dekretu z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej m.in. przedsiębiorstw państwowych i przedsiębiorstw o kapitale mieszanym państwowym i spółdzielczym, bądź tych w których przedsiębiorstwa państwowe posiadały ponad 50% kapitału zakładowego. Jak jednak podnoszono w doktrynie prawa konstytucyjnego z okresu, w której nie ukrywano inspiracji konstytucją Radziecką, system prawa w „socjalistycznym modelu gospodarczym” miał za zadanie chronić interesy „władzy ludowej”, ustroju, mienia społecznego oraz funkcjonariuszy tegoż ustroju w związku z „europejskimi tendencjami do upaństwowienia głównych gałęzi gospodarczych”³¹⁶ w systemie w którym „interes indywidualny (m.in. dotychczasowe zasady prawa własności, wolności zawierania umów) musiały ustąpić potrzebom zbiorowym dla realizacji „szerokiego programu społecznego”³¹⁷ zgodnie z socjalistycznym dogmatem o wyższości przedsiębiorstw państwowych i społecznej własności środków produkcji w systemie nakazowej gospodarki planowanej centralnie i poddanej kontroli politycznej. Realizacji wspomnianego modelu społecznego i gospodarczego służyły przepisy prawa administracyjnego w tym skarbowego i w konsekwencji prawa karnego skarbowego. Choć właściwością stosunków prawnych pomiędzy ustawodawcą a podatnikami, regulowanych przy zastosowaniu metody administracyjnoprawnej, także dzisiaj jest „podporządkowanie jednej ze stron stosunku prawnego (podatników) i związane z tym władztwo administracyjne”³¹⁸, to przed 4 czerwca 1989 (data umowna) wcześniej powyższe utożsamiano z „założoną nierównorzędną pozycją prawną jednostki i organu władzy publicznej, tzn. z zasady ostatnie słowo należało do organu administracyjnego”³¹⁹, z możliwością stosowania sankcji karnych skarbowych, których celem łącznie było przede wszystkim ograniczanie działalności podmiotów innych, niż jednostki gospodarki uspołecznionej. Wycofanie się z tzw. operacji cenowo-dochodowej rządu Piotra Jaroszewicza w czerwcu 1976 i utrzymanie cen chleba i mleka z 1970 roku na

³¹⁵ J. Warylewski, *Prawo karne ...*, s. 63,

³¹⁶ Z. Fenichel, *Próba charakterystyki ustawodawstwa polskiego za okres 1944–1946*, „Demokratyczny Przegląd Prawniczy”, 1947, nr 1–2, s. 69–70.

³¹⁷ Tamże,

³¹⁸ Z. Duniewska (w:) *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, s. 85.

³¹⁹ I. Niżnik-Dobosz, *Funkcje współczesnego polskiego prawa administracyjnego* (w:) *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. I, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 826.

niezmienionym istotnie poziomie, przy rosnących dochodach ludności powodowało powstawanie coraz większych niedoborów rynkowych i konieczność dalszego „urealniania” socjalizmu, w tym poprzez rozporządzenia Ministra Finansów m.in. w sprawie podatków obrotowego.

Podsumowując powyższe uwagi co do politycznego i ideologicznego „tła zmian legislacyjnych” przed 4 czerwca 1989, uwag o dość szkicowym charakterze ze względu na cel i zakres pracy, zauważyć należy, że typowy dla modelu gospodarki socjalistycznej podatek obrotowy, nie miał jedynie na celu generowania wpływów budżetowych, lecz był „jednym z narzędzi polityki gospodarczej i społecznej”³²⁰, wzmacnianymi normami karnoskarbowymi w tym przepisem art. 76 u.k.s. z 1960 r. kryminalizującym firmanctwo, służąc jak wiele innych normy skarbowych i karnych-skarbowych „przebudowie struktury społeczno-gospodarczej kraju”.

Dla wykazania owego „instrumentalnego” charakteru norm skarbowych i norm karnoskarbowych w zakresie firmanctwa konieczny jest opis obydwu z nich, zauważając, że choć w polskich systemach informacji prawnej LEX i LEGALIS brak orzeczeń dla art. 76 u.k.s. z 1960 r. można jednak zasadnie przyjąć, że kryminalizacja i wprowadzenie ustawowej definicji przestępstwa firmanctwa, które co do zasady nie mogło dotyczyć jednostek gospodarki uspołecznionej, wpisywała się w opisany wyżej sposób i cel stanowienia i wykonywania prawa, a pogląd J. Warylewskiego o patologizacji prawa w opisywanym okresie, potwierdzają orzeczenia dostępne dla innych przepisów u.k.s. z 1960 r. oraz u.k.s. z 1971 r.. Podnieść należy, że dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym³²¹, poddawał obowiązkowi podatkowemu w tym podatku, m.in. osoby fizyczne, oraz nie będące podmiotami gospodarki uspołecznionej osoby prawne, stowarzyszenia nie posiadające osobowości prawnej a także spółki jawne, spółki komandytowe oraz spółki nie będące spółkami handlowymi (art. 1). Jako, że własność środków produkcji – co do zasady, jak wcześniej wspomniano – należeć miała do ludu pracującego miast i wsi, bo tylko w takim wypadku możliwe było wyeliminowanie wyzysku tegoż ludu, to powielenie brzmienia ustawy przedwojennej z dnia 4 maja 1938 r. Podatek obrotowy³²² nabierało nowego kontekstu znaczeniowego, bowiem przedmiotem opodatkowania były cywilnoprawne zawodowe i odpłatne świadczenia rzeczy (!) lub usług.

W ustawie o podatku obrotowym z 1950 r. pomieszczono również normy sankcyjne, o charakterze administracyjnym, gdy bowiem podatnicy wykonywali bez zezwolenia działalność gospodarczą lub zawodową, na której wykonywanie zgodnie z obowiązującymi

³²⁰ F.D. Holzman, *Soviet Taxation*, Cambridge 1955, s. 275 za: J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, op.cit.

³²¹ Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 449 ze zm. obowiązywał do dnia 1 stycznia 1967

³²² Dz. U. Nr 34, poz. 292 ze zm.

przepisami obowiązani byli posiadać zezwolenie, lub wykonywali inny rodzaj działalności niż określony w zezwoleniu, stawki podatku obrotowego podwyższano o 50% nie więcej jednak niż o liczbę 5. Gdy natomiast podatnicy wykonywali bez uprawnień działalność gospodarczą lub zawodową, na której wykonywanie, zgodnie z obowiązującymi przepisami, nie było obowiązku uzyskania zezwolenia, a wystarczało uprawnienie innego rodzaju (np. karta rzemieślnicza, potwierdzenie zgłoszenia działalności w organie przemysłowym rady narodowej), lub wykonywali inny rodzaj działalności niż określony w uprawnieniu – podwyższano stawki podatku o 20%. Na mocy art. 8 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatku obrotowym stawki podatku, wynosiły 3,5% ze sprzedaży lub wymiany surowców, półwyrobów lub wyrobów gotowych, wytworzonych na rachunek własny lub na zamówienie przez zakłady rzemieślnicze nie utrzymujące poza obrębem zakładu odrębnych miejsc sprzedaży i zatrudniające oprócz właściciela, najwyżej dwóch członków rodziny oraz jednego pracownika najemnego, a gdy chodzi o zakłady cukiernicze, piekarskie, rzeźnicze i wędliniarskie (również i z mięsa końskiego), złotnicze, brązownicze i zegarmistrzowskie najwyżej dwóch członków rodziny 3,5%. W innych wypadkach stawki podatku wynosiły od 4% do 5%, z wyłączeniem obrotów towarowych osiągniętych przez producenta oraz importera ze sprzedaży lub wymiany towarów (oraz ich namiastek i ekstraktów) takich jak, np. wino musujące gronowe 35%, wino gronowe 25%, piwo 22%, cukier skrobiowy (również i w wyrobach) 40%, karty do gry z papieru 50%, karty do gry z innych materiałów 75%, drożdże nadające się do wypieku (piekarniane) 80%. Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym ³²³ w której własność środków produkcji nie była już dyskwalifikująca, stanowiła wprost, że opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlega również działalność wytwórcza (produkcyjna), i jak poprzednio usługowa i handlowa, wykonywana przez osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, przy czym na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 2 lit. a, obniżona do 4% stawka podatku obowiązywała wyłącznie dla produkcji wykonywanej przy zatrudnieniu nie więcej niż jednego pracownika najemnego.

Niezależnie od kwestii ideowych i dialektycznych, w roku 1973 w związku z potrzebami gospodarki Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 czerwca 1973 r. w sprawie zwolnienia od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych nowo założonych zakładów rzemieślniczych i gastronomicznych ³²⁴ zwolniono od podatków obrotowego i dochodowego oraz od opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła na

³²³ Tj. Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 ze zm.

³²⁴ Dz. U. z 1973 r. Nr 24, poz. 141 ze zm.,

podstawie potwierdzenia zgłoszenia wykonywania rzemiosła podatników, osiągających przychody z nowo założonych działalności gospodarczych w okresie do dnia 31 grudnia 1980 r. na okres trzech lub dwóch lat.

Zwolnienie wyżej opisane dotyczyło: zakładów rzemieślniczych należących do grupy rzemiosł w zakresie materiałów budowlanych, jeżeli przedmiotem działalności jest wyłącznie produkcja cegły palonej lub wapienno-piaskowej - w rozmiarach nie przekraczających 900.000 sztuk rocznie³²⁵, jeżeli przedmiotem działalności jest wyłącznie lub obok działalności wymienionej wyżej produkcja pokryw dachowych, pustaków i płyt "suprema" oraz produkcja wyrobów betonowych i prefabrykatów służących jako materiały ścienne i stropowe - przy zatrudnieniu nie więcej niż czterech pracowników, produkcję wapna palonego, wapna hydratyzowanego i gipsu palonego - przy zatrudnieniu nie więcej niż dwóch pracowników, zakładów rzemieślniczych w miejscowościach liczących do 20 tysięcy mieszkańców, jeżeli w zakładzie świadczone są usługi dla ludności lub rolnictwa w rozmiarze co najmniej połowy ogólnego obrotu rocznego:, a także dla zakładów rzemieślniczych w rodzajach rzemiosł: wędliniarstwo - w zakresie produkcji wyrobów wędliniarskich, kuchmistrzostwo oraz piekarstwo. Zwolnienia od podatków (opłaty skarbowej) nie stosowano do: tartaczniactwa, wędzenia ryb i mięsa, młynarstwa (usługowy przemiał i przerób zbóż), wyłaczania oleju, obsługi maszynowej produkcji rolniczej i ogrodniczej, rzemiosła w zakresie kultury fizycznej, turystyki i wypoczynku oraz do zakładów gastronomicznych, w których obrót ze sprzedaży piwa przekracza 25% ogólnego obrotu, chyba że sprzedaż ta była prowadzona przy pomocy obsługi kelnerskiej łącznie ze sprzedażą zakąsek i piwa. W wypadkach uzasadnionych potrzebami miejscowymi terenowy organ administracji państwowej stopnia podstawowego, właściwy do wydania uprawnienia do wykonywania działalności zarobkowej, zwany dalej "właściwym organem", mógł za zgodą terenowego organu administracji państwowej stopnia wojewódzkiego stosować zwolnienie od podatków (opłaty skarbowej) do niektórych grup podatników w miejscowości liczącej ponad 20 tysięcy mieszkańców, z tym że w mieście liczącym ponad 100 tysięcy mieszkańców - tylko na terenach peryferyjnych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 kwietnia 1975 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatków obrotowego i dochodowego (Dz. U. Nr 12, poz. 68) określało, że nie stanowi przeszkody w stosowaniu zwolnienia zatrudnianie przez rzemieślnika dwóch pracowników i osiągnięcie w związku z tym obrotu przekraczającego 50.000 zł rocznie, nie więcej jednak niż po 20.000 zł na każdą z tych osób.³²⁶ Przesłankami dla obniżonej stawki

³²⁵ Nowelizacja zmieniła ten limit do 1.200.000

³²⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 kwietnia 1975 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatków obrotowego i dochodowego, Dz. U. Nr 12, poz. 68.

podatku obrotowego bądź zwolnienia od podatku obrotowego były: ilość osób zatrudnionych przez danego podatnika np. nie więcej niż dwóch pracowników, wolumen produkcji np. nie więcej niż 900.000 sztuk cegły, wreszcie miejsce prowadzenia działalności.

Opisanie powyższych konstrukcji podatkowych uznano za pomocne dla wykazania, że elementy konstrukcyjne podatku obrotowego zarówno kwalitatywne (podmiot i przedmiot opodatkowania) w szczególności zaś kwantytatywne (podstawa opodatkowania i stawki)³²⁷ stały u podstaw dopuszczania się firmanctwa.

W oparciu o art. 76 § 1 u.k.s. z 1960 r. i odpowiednio art. 87 § 1 u.k.s. z 1971 roku, z poniższym zastrzeżeniem „Kto zatajał prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, posługując się nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, albo instytucji (ten ostatni termin dodany został w u.k.s. z 1971 r.) podlegał karze grzywny do 500.000 zł. Na mocy § 2 art. 76 u.k.s. z 1960 r. tej samej karze podlegał, kto dopuszczał umyślnie do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą przez inną osobę, która zatajała prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu. . Na mocy § 2 art. 87 u.k.s. z 1971 r. „Tej samej karze podlega, kto dopuszcza się posługiwania jego nazwiskiem lub firmą albo pełniąc funkcję w instytucji dopuszcza do posługiwania się nazwą tej instytucji przez osobę, która zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu”. W oparciu o § 3 wspomnianych przepisów w obydwu cytowanych ustawach (z 1960 r. i 1971 r.) Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 i 2 narażał Skarb Państwa na uszczuplenie należności podatkowej lub na uniemożliwienie ściągnięcia tej należności, podlegał karze aresztu do lat 3 lub karze grzywny do 1.000.000 zł albo obu tym karom łącznie. Począwszy od 7 grudnia 1991 odpowiedzialność za firmanctwo nakładano na podstawie Art. 93³²⁸ przy zmienionym brzmieniu § 1. „Kto zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, posługując się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby albo instytucji”, podlega karze grzywny do 250 000 000 złotych, oraz na mocy § 2. „Tej samej karze podlega, kto dopuszcza do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą albo pełniąc funkcję w instytucji dopuszcza do posługiwania się nazwą tej instytucji przez osobę, której zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu”. W oparciu o § 3 Jeżeli następstwem czynu określonego w § 1 lub 2 było uszczuplenie podatku przekraczające 25 000 000 złotych lub uniemożliwienie ściągnięcia takiej

³²⁷ J. Gliniecka, [w:] *Prawo podatkowe*, C.H. BECK, Warszawa 2006, s. 10.

³²⁸ Art. 93 § 1 zmieniony przez art. 1 pkt 38 ustawy z dnia 28 września 1990 r. (Dz.U.90.86.503) zmieniającej nin. ustawę z dnia 30 grudnia 1990 r. a następnie zmieniony przez art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 10 października 1991 r. (Dz.U.91.107.458) zmieniającej ustawę z dnia 7 grudnia 1991 r.

należności, sprawca podlegał karze pozbawienia wolności do lat 3 lub grzywny w wysokości do 50 000 000 złotych albo obu tym karom łącznie.

Celem firmanctwa ze względu na konstrukcje przepisów skarbowych było ukrywanie rzeczywistego obrotu, zazwyczaj skutkującego wyższym podatkowaniem, bądź wyłączeniem zwolnień od opodatkowania, zatajanie rzeczywistej ilości pracowników, w tym także poprzez posługiwanie się firmantami, wśród których to sprawców – jak wspomniano - mogli znaleźć się przedstawiciele jednostki gospodarki uspołecznionej (np. spółdzielnie pracy)³²⁹. Tym samym można postawić tezę, że jednym z celów kryminalizacji firmanctwa, było wzmocnienie jednostek działających na mocy dekretu z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej m.in. przedsiębiorstw państwowych i przedsiębiorstw o kapitale mieszanym państwowym i spółdzielczym, bądź tych w których przedsiębiorstwa państwowe posiadały ponad 50% kapitału zakładowego, z jednoczesnym ograniczaniem działalności jednostek gospodarki nie uspołecznionej w tym rzemiosła, bowiem prawo karne skarbowe chroniło „interesy „władzy ludowej”, ustroju politycznego i jego podstawy ekonomicznej, w postaci mienia społecznego oraz funkcjonariuszy tego ustroju”, jak wspomniano we wstępie m.in. „dla zdławienia oporu klas eksploratorskich”³³⁰.

Kryminalizacja firmanctwa w realiach gospodarki socjalistycznej, była pochodną przesłanek innych niż wyłącznie podatkowe, jeśli zaś przyjąć, że elementy podatkowe były decydujące, to wydaje się, że *sensu largo* miały one charakter instrumentalny, służący wdrożeniu i utrzymywaniu dogmatu o wyższości jednostek gospodarki uspołecznionej.

W przeciwieństwie do okresu międzywojennego, po 1945 r. w odmiennym systemie gospodarczym, okoliczności takie, jak: stan zatrudnienia, miejsce prowadzenia działalności, rodzaj i zakres wykonywania działalności, rodzaj maszyn i urządzeń, uzyskiwany obrót bądź wolumen produkcji, nadal konstytuowały sposób ustalania opodatkowania podatkiem obrotowym i dochodowym, i tym samym były przyczynkiem do występowania firmanctwa, niezależnie od innych niepodatkowych powodów, właściwych gospodarce permanentnego niedoboru, i związanego z nim systemu asygnat, i przydziałów, umożliwiających zakup określonych środków produkcji, np. maszyn i surowców. Czasem jednak przyczyną było pozorowanie działalności w niewielkiej relatywnie skali. Np. na mocy przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 1956 r. „w sprawie poboru w formie ryczałtu podatków obrotowego i dochodowego od osób wykonujących niektóre przemysły i usługi bądź

³²⁹ J. Białobrzeski, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 201.

³³⁰ T. Minajewa, *Kryminalizacja w historii rozwoju sowieckiego ułownego zakonodatelstwa* (w:) *Osonowanju ...*, s. 39 (za:) L. Gardocki, *Zagadnienia Op. cit.* s. 20

trudniących się handlem”³³¹, opodatkowanie zryczałtowane, bez stosowania progresji, było możliwe, na wniosek podatnika o zaliczenie do ryczału, rozpatrywany przez komisję podatkową działającą przy udziale kierownika organu finansowego pierwszej instancji oraz przedstawiciela właściwego zrzeszenia przemysłu, handlu lub usług ³³², przy zatrudnianiu nie więcej niż 4 pracowników (nie licząc małżonka) przy produkcji materiałów budowlanych i bez przekroczenia z tej działalności kwoty obrotu 660.000 złotych. Podatnik zwolniony był z obowiązku prowadzenia ksiąg i ewidencji, składania zeznań podatkowych i miesięcznych deklaracji o obrocie, oraz opłacania zaliczek (§5).

W razie stwierdzenia przez organ finansowy istotnej niezgodności ze stanem faktycznym danych zawartych we wniosku o opodatkowanie podatkiem zryczałtowanym (§ 6) lub zawiadomieniu (§ 12) bądź niezawiadomienia organu finansowego o utracie warunków do opłacania ryczału, bądź po przekroczeniu granicy obrotu, podatnik opodatkowany był progresywnym podatkiem dochodowym w wysokości 65%³³³, co w realiach opisywanej wcześniej nauki skarbowości z okresu międzywojennego, konstatowano następująco „Jeżeli podatek zabiera 10% dochodu, mało kto chce ukrywać dochód, gdy zabiera 50% i więcej dochodu, opodatkowany, czyto kierowany chęcią uniknięcia tak wielkiej straty, czy też osłaniając się argumentem „że państwo go krzywdzi, pozbawiając go przeważnej części rezultatów jego pracy, bardziej staje się skłonny do ukrywania dochodu, Wtedy nieraz defraudacje podatkowe przybierają charakter masowy. Dopuszczają się ich ludzie, którzy by nigdy nie dopuścili się zwyczajnego oszustwa. Rozluźnia się moralność podatkowa, opinia społeczna traktuje lżej przestępstwa w tej dziedzinie, aniżeli zwyczajne przestępstwa”³³⁴.

Wniknięcie w podstawy filozoficzno-socjologiczne i uwarunkowania historyczne kryminalizacji firmanctwa w okresie do zmian ustrojowych lat dziewięćdziesiątych, nie byłoby pełne, bez wspomnienia, że na mocy art. 1 i art. 7 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej³³⁵, tzw. ustawy Wilczka, opartej o zasadę „co nie jest zakazane, jest dozwolone” dogmat o wyższości jednostek gospodarki uspołecznionej uznano za niewiążący stanowiąc, że „Podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej jest wolne i dozwolone każdemu na równych prawach” a „Przedsiębiorcy, niezależnie od typu własności,

³³¹ Dz. U. z 1957 r. Nr 2, poz. 8; zm.: Dz. U. z 1958 r. Nr 8, poz. 26 oraz z 1961 r. Nr 17, poz. 89, M. P. z 1957 r. Nr 6, poz. 46.

³³² § 7 Rozporządzenia, Dz. U. z 1957 r. Nr 2, poz. 8 ze zm.

³³³ Art. 17 ust. 2 Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym (tj. Dz. U. z 1957 r. Nr 7, poz. 26 ze zm.).

³³⁴ R. Rybarski, *op. cit.*, . 222.

³³⁵ Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.

na jednolitych zasadach podlegają obciążeniom publicznoprawnym oraz korzystają z kredytów bankowych i zaopatrzenia w środki produkcji”.

Mimo zmian politycznych i gospodarczych oraz regulacji ustrojowych poprzez uchwalenie konstytucji 2 kwietnia 1997 roku, w której na mocy art. 20 podstawą systemu gospodarczego stała się „społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych”³³⁶, a na mocy Art. 22 ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes kryminalizację firmanctwa, utrzymano, co stało się asumptem do analizy przesłanek kryminalizacji w odrębnym rozdziale. Na marginesie powyższych uwag, zauważono, że mimo licznych zmian nowelizacyjnych obowiązująca ustawa skarbowa (z 1971 r.) „W bardzo wielu miejscach jest tak anachroniczna i wymaga tak głębokich zmian, że dalsze jej poprawianie nie ma już żadnego sensu. Po prostu trzeba ją zastąpić nowym aktem prawnym, odpowiadającym zasadom demokratycznego państwa prawnego i gospodarki otwartej (rynkowej)”³³⁷. „Prace nad reformą prawa karnego skarbowego zostały podjęte najpóźniej w porównaniu do prac kodyfikacyjnych w zakresie k.k., k.p.k. i k.k.w.. W dniu 19 grudnia 1989 r. Minister Sprawiedliwości - w porozumieniu z Ministrem Finansów i Ministrem Współpracy Gospodarczej z Zagranicą powołał Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego, pod przewodnictwem Z. Siwika i z udziałem przedstawicieli doktryny i praktyki. [...] . Celem kompleksowej i docelowej reformy prawa karnego skarbowego była więc realizacja wielu elementarnych postulatów, a w szczególności o znaczeniu techniczno-legislacyjnym, aksjologicznym, systemowym i funkcjonalnym. Uznano, że ze względu na finansowy charakter przedmiotu regulacji należy utrzymać tradycyjną konstrukcję oddzielnego aktu prawnego, dlatego też projekt zasługuje na nową nazwę „kodeks karny skarbowy”³³⁸

Dotychczasowe 288 artykułów zastąpiono, regulacją liczącą ich 191 (w pierwszym projekcie 184). Ograniczono stosowanie przepisów kodeksu karnego, „w zakresie spraw o wykroczenia skarbowe [...] regulacja prawna zasad odpowiedzialności i zasad karania jest nie tylko samodzielna, ale i kompletna [...] Chodzi tu głównie o znaczne ułatwienie w trafnym posługiwaniu się przepisami karnoskarbowymi w organach pozasądowych i poza prokuratorskich przez osoby nie mające jeszcze odpowiedniego wykształcenia prawniczego”. Projekt k.k.s. „zrezygnował całkowicie z dotychczasowej odrębnej typizacji poszczególnych

³³⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

³³⁷ Druk Sejmowy 1146, *Rządowy projekt ustawy – Kodeks karny skarbowy*, z 18 maja 1999, s.1, III Kadencja <https://orka.sejm.gov.pl/proc3.nsf/opisy/1146.htm> (dostęp: 2023-09-25).

³³⁸ S. Hoc, *op. cit.* s. 31

przestępstw i wykroczeń podatkowych, w zależności od rodzaju sektora gospodarczego. Zgodnie z ogólnymi założeniami – zwłaszcza z uwagi na zasadę równego statusu wszystkich przedsiębiorców – projekt przyjął jednolitą wspólną typizację czynów naruszających przepisy podatkowe³³⁹. „Pewien związek z szerszym zakresem penalizacji ma w projekcie wydzielenie z tradycyjnego przestępstwa podatkowego (pisownia oryginalna – przyp. aut.) tzw. firmanctwa, także podobnej odmiany wykroczenia podatkowego (art. 52§ 3 w redakcji z 27 kwietnia 1999 r.)”³⁴⁰. Odrębność k.k.s. jako aktu prawnego „uzasadniano wprowadzić jedynie tradycją i finansowym charakterem przedmiotu regulacji (zob. Uzasadnienie projektu, s. 126), ale dokonano w nim dość istotnej zmiany o generalnym charakterze. Kodyfikacja ta, utrzymując podział czynów skarbowych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, uregulowała bowiem samodzielnie, w sposób autonomiczny, zasady odpowiedzialności za te zachowania, przy czym przy wykroczeniach skarbowych sięgnęła wręcz do rozwiązań Kodeksu wykroczeń, ale też bez odwoływania się do norm tego aktu prawnego (zob. Uzasadnienie projektu, s. 130). Odpowiedzialności za czyny skarbowe nie określa się już ogólnym pojęciem "odpowiedzialności karnej", lecz używa określenia "odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe" (art. 1 § 1 k.k.s.), co podkreślono wręcz w Uzasadnieniu projektu kodeksu (zob. Uzasadnienie projektu, s. 136). Kodeks nie poprzestaje też na samym zdefiniowaniu obu tych kategorii czynów (art. 53 § 2 i 3 k.k.s.), ale sam określa też pojęcie "czynu zabronionego" (art. 53 § 1), warunków odpowiedzialności (art. 1) i dokładnie normuje zasady odpowiedzialności, bez odwoływania się do przepisów innych kodeksów (art. 1-19). I choć są one - gdy chodzi o przestępstwa skarbowe - zbliżone do zasad wskazanych w Kodeksie karnym, to można dziś mówić jedynie, że są to zasady podobne jak w tym kodeksie, ale już nie, iż są to te same reguły odpowiedzialności. Recepja przepisów części ogólnej kodeksu karnego istnieje tu wprowadzić nadal, ale tylko w odniesieniu do przestępstw skarbowych i to w niewielkim już zakresie (zob. art. 20, 21 § 3, art. 26 § 3, art. 40 § 1 i art. 45 k.k.s.). Prawo karne skarbowe pozostaje zatem, pod rządem Kodeksu karnego skarbowego, wprowadzić nadal szczególną dziedziną prawa karnego, ale jest to już dziedzina bardziej autonomiczna, która nie tylko ma wyłączność na statuuowanie czynów skarbowych, ale w której odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe opiera się na podobnych jedynie jak w prawie karnym powszechnym, a nie tych samych, i uregulowanych odrębnie, zasadach. To zatem dopiero Kodeks karny skarbowy dał pełny wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego i formalnie rozgraniczył w prawie karnym pojęcie "przestępstwa skarbowego" od

³³⁹ Tamże, s.73.

³⁴⁰ Tamże, s.83.

pojęcia "przestępstwa". Tym samym, jeżeli chciano, by pojęcie to nadal należało na gruncie prawa karnego powszechnego, w jego normach szczególnych, do ogólnego pojęcia "przestępstwa", a więc, aby penalizacja niektórych zachowań ujętych w Kodeksie karnym, przy których wśród znamion używano dotąd określenia "przestępstwo" lub także "wykroczenie", obejmowała nadal również czyny skarbowe, niezbędna stała się modyfikacja niektórych przepisów Kodeksu karnego".³⁴¹

Podsumowując powyższe pomimo uwag krytycznych dotyczących aksjologii prawa skarbowego i prawa karnego skarbowego po 1945 r. nie sposób nie zauważyć pragmatyzmu ustawodawców, w zakresie stanowienia prawa skarbowego, opartego w wzorze przedwojenne, choć jak celnie, zauważył Jan Zdzitowiecki „w krajach socjalistycznych , porzucona została – zresztą wątpliwa w realizacji – zasada neutralności podatku, zastąpiła ją zaś tendencja do używania tej instytucji do osiągnięcia najrozmaitszych, już nie tylko niefinansowych ale i niegospodarczych celów”.

Pragmatyzm stanowienia prawa karnego skarbowego, przejawiał się w przejściu z p.k.s. z 1936 przepisów materialnych i procesowych, z niewielkimi zmianami, wykorzystanie przepisów z o.p. z 1934, co do kategorii i definicji przestępstw skarbowych, czy utrzymania znanego z p.k.s. z 1936 podziału na występki skarbowe (zagrożone karą zasadniczą więzienia, aresztu lub grzywny (art. 2) i wykroczenia skarbowe i cechował późniejsze regulacje prawa karnego skarbowego z 1960 r. i 1971 r. , które nie odrywały się zasadniczo, od swych niesocjalistycznych pierwowzorów.

Konstrukcja odpowiedzialności osób trzecich w p.k.s. z 1947 odpowiadała konstrukcji z u.k.s. z 1926 r. i p.k.s. z 1936 r. , wprowadzono nowy rodzaj odpowiedzialności określanej ustawowo jako zastępcza, jeśli czyn zabroniony popełnił nieletni „nie ulegający karze” za kwotę odpowiadającą grzywnie, którą należałoby wymierzyć za dany czyn sprawcy dorosłemu, można było uczynić odpowiedzialną zastępczo osobę, pod której opieką lub nadzorem faktycznym nieletni pozostaje. Odpowiedzialność zastępcza nie ustawała w razie śmierci nieletniego i nie obciążała spadku³⁴². Podstawą ścigania „firmanctwa” był przepis art. 131§ 1 p.k.s. z 1947 r. w brzmieniu” Kto, będąc podatnikiem, naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku: 1) przez zatajanie danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości; 2) przez podanie takich danych niezgodnie z

³⁴¹ Postanowienie SN z 20.01.2005 r. I KZP 32/04, LEX nr 1768804.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521862500/1/i-kzp-32-04-postanowienie-sadu-najwyzszego?pit=2023-09-29&cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-09-30)

³⁴² art. 37 p.k.s. z 1947 r.

rzeczywistością, podlega karze grzywny w wysokości od 1 do 10-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie. W prawie skarbowym istniał już przepis, stanowiący, „Jeżeli w działalności zarobkowej prowadzonej na własny rachunek podatnik posługiwał się nazwiskiem lub firmą innej osoby, za jej zgodą, albo gdy osoba ta posługiwała się nazwiskiem lub firmą podatnika, za jego zgodą, w prowadzeniu na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, za zobowiązania podatkowe związane z tą działalnością odpowiadają solidarnie podatnik i ta osoba”³⁴³. Wcześniej zaś możliwe było wydanie decyzji o odpowiedzialności dłużnika uporczywego, którym była osoba zatajająca prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i posługiwanie się przy tym nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, bądź osoba umyślnie dopuszczająca do posługiwania się jej nazwiskiem lub firmą przez inne osoby, które zatajają prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu³⁴⁴.

Agregując kwestie historyczne z okresu międzywojennego oraz po 1945 r. a przed wejściem w życie k.k.s. podkreślić należy dwa zasadnicze podejścia do kwestii przestępstw skarbowych, traktowanych alternatywnie, jako oszustwa o charakterze powszechnym, bądź jako przestępstwa o odrębnym „skarbowym charakterze”.

U.k.s. z 1926 r. podobnie jak u.k.s. z 1932 r. nie określały penalizowanych w nich deliktów jako "skarbowe" ³⁴⁵, w przeciwieństwie do p.k.s. z 1936 r., i p.k.s. z 1947 r. przewidujących „występek skarbowy” i „wykroczenie skarbowe” , wydanych w czasie obowiązywania d.k.k., przewidujących odpowiednie stosowanie przepisów części ogólnej tego kodeksu, podobnie jak u.k.s. z 1960 r.. Tej konstrukcji nie powtórzono natomiast w u.k.s. z 1971 r., co zdaje się być konsekwencja obowiązywania kodeksu karnego z 1969 r.. W tym zakresie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 27 lipca 1972 r.³⁴⁶ (VI KZP 18/72, OSNKW 1972, z. 10, poz. 155) wyraził pogląd, że o ile art. 2 u.k.s. z 1960 r. recypuje art. 1 k.k., to tym, samym przestępstwa skarbowe są zarazem przestępstwami w rozumieniu art. 1 k.k.. Na tle tej problematyki, choć w oparciu o uchwałę do późniejszej uchwały całej Izby Karnej Sądu

³⁴³ Art. 48 Ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111).

³⁴⁴ §1 ust. 1 pkt 1 lit. b-c Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r. w sprawie odpowiedzialności członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe (Dz. U. Nr 55, poz. 317), na mocy którego Za dłużników uporczywie zalegających z uiszczeniem należności podatkowych uważa się dłużników, którzy, przez zatajanie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i posługiwanie się przy tym nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, bądź przez umyślne dopuszczanie do posługiwania się ich nazwiskiem lub firmą przez inne osoby, które zatajają prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu nie biorą udziału w postępowaniu podatkowym.

³⁴⁵ W tym zakresie również J. Sobczak: *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, Wprowadzenie, s. 10

³⁴⁶ Uchwała SN z 27.07.1972 r., VI KZP 18/72, OSNKW 1972, nr 10, poz. 155.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520112174/1?directHit=true&directHitQuery=VI%20KZP%2018%2F72>
(dostęp: 2023-10-15)

Najwyższego z 4 kwietnia 2005 ³⁴⁷ J. Potulski zauważał, że „Z uwagi na fakt, że reżim karnoskarbowy w odniesieniu do ogólnego reżimu odpowiedzialności karnej jest wyjątkowy, należy przyjąć, że jeśli w ustawie nie jest wprost wskazane, iż mamy do czynienia z przestępstwem (wykroczeniem) skarbowym, to takie zachowanie, oczywiście po spełnieniu wszelkich ustawowych przesłanek przestępczości, należy uznać za przestępstwo "powszechne"³⁴⁸. W postanowieniu Sądu Najwyższego z 20 stycznia 2005 r.³⁴⁹ skład orzekający w sprawie, w której sprawozdawcą był T. Grzegorzczak, odnosząc się do tego samego zagadnienia uznał, że określając wybrane czyny zabronione jako przestępstwa skarbowe, „ustawodawca nie odbierał im bynajmniej cech przestępstwa w rozumieniu Kodeksu karnego. Przez cały czas odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe oparta była bowiem na tych samych zasadach, według których odpowiadało się za czyny zabronione przez kodeks karny, z pewnymi tylko, charakterystycznymi dla czynów skarbowych, z uwagi na ich przedmiot, odrębnościami. Nie zmieniła tego w istocie nawet nowelizacja dokonana ustawą z dnia 3 lipca 1998 r. (Dz. U. Nr 18, poz. 682), której celem było dostosowanie ustawy karnej skarbowej z 1971 r. do wchodzących w życie nowych kodyfikacji karnych z 1997 r. [...] Przedstawiona konstrukcja prawa karnego skarbowego uległa jednak zmianie w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 r. Jego odrębność jako aktu prawnego uzasadniano wprawdzie jedynie tradycją i finansowym charakterem przedmiotu regulacji (zob. Uzasadnienie projektu, s. 126), ale dokonano w nim dość istotnej zmiany o generalnym charakterze. Kodyfikacja ta, utrzymując podział czynów skarbowych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, uregulowała bowiem samodzielnie, w sposób autonomiczny, zasady odpowiedzialności za te zachowania, przy czym przy wykroczeniach skarbowych sięgnęła wręcz do rozwiązań Kodeksu wykroczeń, ale też bez odwoływania się do norm tego aktu prawnego (zob. Uzasadnienie projektu, s. 130). Odpowiedzialności za czyny skarbowe nie określa się już ogólnym pojęciem "odpowiedzialności karnej", lecz używa określenia "odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe" (art. 1 § 1 k.k.s.), co podkreślono wręcz w Uzasadnieniu projektu kodeksu (zob. Uzasadnienie projektu, s. 136). Kodeks nie poprzestaje też na samym zdefiniowaniu obu tych kategorii czynów (art. 53 § 2 i 3 k.k.s.), ale

³⁴⁷ Uchwała SN(CI) z 4.04.2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, nr 5, poz. 44.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520240086/1?directHit=true&directHitQuery=I%20KZP%207%2F05> (dostęp: 2023-10-15)

³⁴⁸ J. Potulski, Przestępstwo skarbowe a pojęcie przestępstwa. Glosa do uchwały SN z dnia 4 kwietnia 2005 r. I KZP 7/05, GSP-Prz.Orz. 2006, nr 1, s. 105-110. <https://sip.lex.pl/#/publication/385927584/potulski-jacek-przestepstwo-skarbowe-a-pojecie-przestepstwa-glosa-do-uchwaly-sn-z-dnia-4-kwietnia...?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-15)

³⁴⁹ Postanowienie SN z 20.01.2005 r. I KZP 32/04, LEX nr 1768804. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521862500/1/i-kzp-32-04-postanowienie-sadu-najwyzszego?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15)

sam określa też pojęcie "czynu zabronionego" (art. 53 § 1), warunków odpowiedzialności (art. 1) i dokładnie normuje zasady odpowiedzialności, bez odwoływania się do przepisów innych kodeksów (art. 1-19). I choć są one - gdy chodzi o przestępstwa skarbowe - zbliżone do zasad wskazanych w Kodeksie karnym, to można dziś mówić jedynie, że są to zasady podobne jak w tym kodeksie, ale już nie, iż są to te same reguły odpowiedzialności. Recepja przepisów części ogólnej kodeksu karnego istnieje tu wprawdzie nadal, ale tylko w odniesieniu do przestępstw skarbowych i to w niewielkim już zakresie (zob. art. 20, 21 § 3, art. 26 § 3, art. 40 § 1 i art. 45 k.k.s.). Prawo karne skarbowe pozostaje zatem, pod rządem Kodeksu karnego skarbowego, wprawdzie nadal szczególną dziedziną prawa karnego, ale jest to już dziedzina bardziej autonomiczna, która nie tylko ma wyłączność na statuuowanie czynów skarbowych, ale w której odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe opiera się na podobnych jedynie jak w prawie karnym powszechnym, a nie tych samych, i uregulowanych odrębnie, zasadach. To zatem dopiero Kodeks karny skarbowy dał pełny wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego i formalnie rozgraniczył w prawie karnym pojęcie "przestępstwa skarbowego" od pojęcia "przestępstwa" ³⁵⁰.

Co do „firmanctwa” postrzeganego w orzecznictwie w szczególności używania pojęcia „firmanta” również dokonana została kwerenda, będąca przedmiotem opisu w rozdziale III.3 Firmanctwo na gruncie języka prawniczego.

³⁵⁰ Tamże.

III. Przestępstwo firmanctwa uwagi wprowadzające

Przyczynami firmanctwa może być np. uchylanie się przez osoby fizyczne, od wykazywania rzeczywistych dochodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych, np. przekraczających pierwszy przedział skali podatkowej (obecnie opodatkowanie w pierwszym przedziale skali wynosi 12% do kwoty 120.000 złotych z uwzględnieniem kwoty wolnej), bądź dla uniknięcia podwyższenia ciężaru podatkowego w ramach drugiego przedziału skali (odpowiednio 32% od nadwyżki ponad 120.000 złotych), o kolejne 4% z tytułu tzw. daniny solidarnościowej, w tym wypadku od nadwyżki ponad 1 miliona złotych (z wyłączeniem przychodów z dywidend i odsetek)³⁵¹, to jest z uchylaniem się od zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych od sumy dochodów. Podobne mechanizmy opodatkowania o charakterze progresywnym, kiedy wysokość podatku do zapłaty zwiększa się wraz ze wzrostem dochodów bądź przychodów, przewidziano w ustawie o podatku zryczałtowanym osób fizycznych, różnicującej poziom podatku zryczałtowanego (dla tej samej działalności) ze względu na osiągnany obrót, np. 8,5% do kwoty 100.000 złotych z tytułu najmu, i 12,5% od nadwyżki ponad tę kwotę. Firmanctwo może posłużyć uniknięciu 19% stawki podatku dochodowego od osób prawnych, poprzez wykorzystanie więcej niż jednego podmiotu, będącego podatnikiem tego podatku, z których żaden, nie przekroczy kwoty przychodów stanowiących równowartość EUR 2.000.000 z uwzględnieniem należnego podatku od towarów i usług, co umożliwi stosowanie stawki 9%. Także czynny podatnik od towarów i usług, nie świadczący usług doradztwa, w razie posłużenia się imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą innej osoby, może zachować zwolnienie podmiotowe od VAT, ze względu na nieprzekroczenie wartości sprzedaży w wysokości 200.000 zł³⁵².

Wszystkie z opisanych przyczyn firmanctwa w wypadku osób fizycznych, przypisać można kategorii „przedmiotu opodatkowania”, którym jest „suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodu podlegających kumulacji”³⁵³, pośrednio zaś mieszanej konstrukcji polskiego systemu podatkowego i kategoryzacji źródeł przychodów. W doktrynie i literaturze przedmiotu podnosi się również przyczyny firmanctwa, spoza zakresu prawa podatkowego, np. obniżanie podstawy naliczania składek na ubezpieczenie społeczne lub dla zachowania prawa do świadczeń z ubezpieczenia społecznego lub zdrowotnego, uchylanie się od egzekucji długów, uchylanie się od skutków braku możliwości bądź ograniczenia prowadzenia koncesjonowanej działalności gospodarczej, obchodzenie zakazu konkurencji, limitów pomocy *de minimis*,

³⁵¹ Art. 30.h ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁵² Art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570.)

³⁵³ Art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

a niedawno dla korzystania ze szczególnych instrumentów wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2³⁵⁴.

Przestępstwo skarbowe firmanctwa w przeciwieństwie do pierwszej definicji legalnej z 1960 r. ma obecnie charakter indywidualny i kierunkowy, jako, że odpowiedzialności karnej skarbowej, podlega wyłącznie podatnik zatajający prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek, lub jej rzeczywiste rozmiary, choć zdaniem większości komentatorów, taka zmiana normy, nie wyklucza możliwości postawienia zarzutów karnych skarbowych z tytułu pomocnictwa, a nawet zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny zarzutów współsprawstwa³⁵⁵, wobec osoby, która działalność „pod przykrywką” z opisanym wyżej skutkiem, t.j. narażeniem na uszczuplenie umożliwia, wyrażając zgodę na posłużenie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą. Dopuszczalność współsprawstwa w wypadku firmanctwa, bywa również w doktrynie prawa karnego skarbowego odrzucana w oparciu o wykładnię historyczną³⁵⁶. Odpowiedzialność firmującego za pomocnictwo, nakładana na podstawie art. 18 § 3 k.k. uwzględniając normę art. 20 § 2 k.k.s. odnosi się wyłącznie do przestępstw skarbowych, gdy kwota narażona na uszczuplenie przekracza ustawowy próg.

T. Grzegorzczak postrzega firmanctwo, jako „sposób na uchylenie się od podatku” sytuując ten delikt skarbowy w kontekście podatku dochodowego od osób fizycznych, „ze względu na progresywny system podatkowy w zakresie podatku dochodowego”³⁵⁷, także J. Michalski, podtrzymuje takie rozumienie, zaznaczając, że sprawca dąży do uchylenia się od opodatkowania bądź uchylenia się od wyższego opodatkowania przez „brak kumulacji dochodów, albo konsekwencje uzyskania przychodów (np. przejście do wyższej grupy opodatkowania)”³⁵⁸.

G. Łabuda wskazując na *differentia specifica* firmanctwa ze zwykłym oszustwem skarbowym, zauważa, że to ostatnie realizuje się zazwyczaj przy pomocy transakcji prowadzonych „z tylnego siedzenia”³⁵⁹, bądź „zleczanych przez faktycznego inspiratora”, którego to określenia użył Minister Finansów w roku 2015 w kampanii informacyjnej zatytułowanej „Nie daj się zrobić w słupa”³⁶⁰.

³⁵⁴ Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 201).

³⁵⁵ T. Grzegorzczak [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009, s. 293.

³⁵⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa, 2016, s. 283

³⁵⁷ Tamże, s.292.

³⁵⁸ J. Michalski [w:] *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”, Warszawa 2000, art. 55.

<https://sip.lex.pl/#/commentary/587518466/315906?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01)

³⁵⁹ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184> (dostęp: 2023-08-24).

³⁶⁰ https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/obejrzyj-spot-i-nie-daj-sie-zrobic-w-slupa/pop_up?_101_INSTANCE_M1vU_viewMode=print (dostęp: 2023-08-25).

Przestępstwo firmanctwa występuje w formie podstawowej³⁶¹, gdy kwota podatku narażona na uszczuplenie, przekracza „małą wartość” w rozumieniu k.k.s.³⁶², to jest dwustukrotność minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę. W takim wypadku czyn ten zagrożony jest karą grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie³⁶³. W formie uprzywilejowanej, gdy podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza „małej wartości”, czyn ten zagrożony jest karą grzywny do 720 stawek dziennych³⁶⁴. Jeśli kwota podatku narażonego na uszczuplenie lub uszczuplonego, nie przekracza ustawowego progu³⁶⁵, sprawca podlega odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe³⁶⁶. Narażenie podatku na uszczuplenie zgodnie z definicją legalną³⁶⁷ jest skonkretyzowanym niebezpieczeństwem zaistnienia uszczerbku finansowego, który to uszczerbek, choć wysoce prawdopodobny, nie musi faktycznie nastąpić. Definicja legalna „posiada – jeśli wolno zaczerpnąć określenie z literaturoznawstwa – kompozycję szkatułkową. W pierwszej kolejności komentowany przepis objaśnia, że narażeniem na uszczuplenie jest spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa uszczuplenia, dalej zaś objaśnia, w czym wyraża się owo „konkretne niebezpieczeństwo”³⁶⁸. W związku z tą ostatnią kwestią, w oparciu o klasyczne rozumienie skutku³⁶⁹, firmanctwo jest obecnie, przestępstwem skarbowym kierunkowym, materialnym t.j. znamionnym skutkiem, rozumianym jako „zmiana w rzeczywistości, od której realizacji zależy dokonanie określonego w ustawie typu przestępstwa”, jednocześnie „sytuacyjnym alternatywnie”, poprzez: narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie, bądź wprost poprzez uszczuplenie tej należności³⁷⁰. Kwota narażenia, obejmuje różnicę pomiędzy podatkiem należnym od podatnika w związku z prowadzoną przez niego faktycznie działalnością gospodarczą, a podatkiem zapłaconym (bądź nie) od tej właśnie działalności gospodarczej, choć prowadzonej pod cudzym imieniem i nazwiskiem, nazwą czy firmą.

Zagrożenie karą i środkami karnymi uzależnione jest od typu czynu zabronionego firmanctwa. Dla typu podstawowego przestępstwa skarbowego z § 1 wysokość grzywny „do

³⁶¹ art. 55 §1 k.k.s.

³⁶² art. 53 § 14 k.k.s.,

³⁶³ W roku 2023 jest to kwota przekraczająca 698.000 złotych, czyli dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia.

³⁶⁴ art. 55 § 2 k.k.s.,

³⁶⁵ Art. 53 § 3 k.k.s. 2 zw. z art. 53 § 4.

³⁶⁶ Art. 55 §3

³⁶⁷ Art. 53 § 28 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16852901/3320917?directHit=true&directHitQuery=kks> (dostęp: 2023-08-27).

³⁶⁸ G. Łabuda, T. Razowski [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, art. 53. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257112/527182?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01)

³⁶⁹ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 65 sformułowane przez W. Woltera,

³⁷⁰ G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 81 i n..

720 stawek dziennych albo karą pozbawienia wolności do lat 3, albo obiema tymi karami łącznie”, dla typu uprzywilejowanego z § 2 „kara grzywny do 720 stawek dziennych”, wykroczenie skarbowe zagrożone jest karą grzywny do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia. „Kodeks przewiduje karalność usiłowania wyłącznie przestępstwa skarbowego z § 1 – górna granica zagrożenia wynosi 2 lata dla kary pozbawienia wolności i 480 stawek dziennych grzywny (art. 21 § 1 i 2 k.k.s.). Usiłowanie przestępstwa skarbowego z § 2 i wykroczenia skarbowego z § 3 jest niekaralne. Przy przestępstwie skarbowym z § 2 i wykroczeniu skarbowym z § 3 dopuszczalne jest stosowanie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z art. 17 k.k.s. Instytucja ta nie jest przewidziana przy przestępstwie skarbowym z § 1 (art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s.), jak również przy przestępstwie skarbowym z § 2 popełnionym w warunkach art. 37 § 1 k.k.s. Wobec sprawców przestępstw skarbowych z § 1 i 2 dopuszczalne jest stosowanie warunkowego umorzenia z art. 41 k.k.s. (ze wskazanymi tam ograniczeniami).

W razie popełnienia przestępstw skarbowych z art. 55 § 1 i 2 k.k.s. kodeks przewiduje fakultatywny przepadek przedmiotów wskazanych w art. 29 pkt 1–3 k.k.s. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej przewidziany jest jako środek fakultatywny w razie skazania za przestępstwo skarbowe z art. 55 § 1 k.k.s. Pozbawienie praw publicznych sąd może orzec w wypadku skazania sprawcy za przestępstwo skarbowe z art. 55 § 1 w zw. z art. 38 § 1 i 2 k.k.s. na karę pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3.³⁷¹ . Jeżeli sprawca posługujący się szyldem innego podmiotu wprowadza organ w błąd i naraża tym zachowaniem na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, kwalifikacja prawna zachowania opiera się na art. 55 § 1–3 i art. 76 § 1–3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. (kumulatywny zbieg przepisów).³⁷² Igor Zgoliński zauważa, że „możliwy jest zbieg art. 55 z art. 76 k.k.s.. Za w pełni dopuszczalny uznać ponadto należy zbieg art. 54 z 55 k.k.s.

W obydwu tych przypadkach zachodzi kumulatywny zbieg przepisów, stąd konieczne jest uzupełnienie kwalifikacji prawnej o art. 7 § 1 k.k.s.”³⁷³

³⁷¹ por. postanowienie SN z dnia 4 października 2012 r., IV KK 222/12, LEX nr 1226744).

³⁷² G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184/kardas-piotr-labuda-grzegorz-razowski-tomasz-kodeks-karny-skarbowy-komentarz-wyd-iii?cm=URELATIONS> (dostęp: 2020-09-11)

³⁷³ I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2021, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750066/643827/zgolinski-igor-red-kodeks-karny-skarbowy-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS> (dostęp: 2020-09-11).

IV. Firmanctwo na gruncie języków: etnicznego, prawnego i prawniczego

1. Język prawny

Opis czynności sprawczej w art. 55 k.k.s ma następujące brzmienie „Podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie”

Na mocy art. 113 o.p. „Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności”.

Należy zauważyć, że pojęcia: firmanctwo, firmujący, firmowany, firmant, nie mają na gruncie powołanych wcześniej ustaw (k.k.s. i o.p.) definicji legalnych, jako że ustawodawca pojęć tych nie używa.

2. Język etniczny (naturalny, powszechny)

Termin *firmanctwo* jest derywatem semantycznym słowa *firma*, pochodnej łacińskiego *fīrmātio*, w formie przymiotnikowej *fīrmus* tj.: mocny, stały, trwały.

Firma używana była pierwotnie w języku włoskim jako synonim podpisu³⁷⁴, bądź „sposobu podpisywania”³⁷⁵, które nadawały dokumentowi „walor prawny”³⁷⁶. A. Brückner nawiązał również do źródeł tureckich i perskich³⁷⁷, powołując termin *firman*, używany dawniej w państwach muzułmańskich oznaczający odpowiednio nakaz (dekret) sułtana bądź szacha. Używanie słowa *firma* dla oznaczania nazwy przedsiębiorstwa handlowego, przemysłowego, godła, renomy, które dominuje we współczesnej polszczyźnie, zgodnie ze słownikiem PWN³⁷⁸, Innym słownikiem języka polskiego³⁷⁹, czy też Wielkim słownikiem wyrazów bliskoznacznych PWN³⁸⁰, rozwinęło się w drugiej połowie XIX wieku, w języku

³⁷⁴ A. Brückner, *Słownik etymologiczny języka polskiego*, Kraków 1927, s. 122,

³⁷⁵ A. Zdanowicz, *Słownik języka polskiego*, Wilno 1861, s. 314-315,

³⁷⁶ Andrzej Bańkowski, *Etymologiczny słownik języka polskiego*, tom 1, Warszawa 2000, s.372,

³⁷⁷ A. Brückner, *op.cit.*,

³⁷⁸ *Słownik języka polskiego PWN* on-line, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/firma.html> ,

³⁷⁹ *Inny słownik języka polskiego*, praca zbiorowa, Warszawa 2000, s. 409,

³⁸⁰ M. Bańko, *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych PWN*, Warszawa 2005, s.181,

francuskim (*firme*) i angielskim (*firm*) i z tych języków przeniknęło do języka niemieckiego i holenderskiego oraz w „nowej” zmienionej konotacji powróciło do języka włoskiego³⁸¹.

W tym właśnie znaczeniu nazwy i oznaczenia przedsiębiorstwa *firma* weszła do języka polskiego³⁸², choć w pierwszym słowniku języka polskiego M. Bogumiła Samuela Lindego z 1808 roku³⁸³, jak i w wydaniu drugim poprawionym z 1854 roku³⁸⁴, słowo *firma* nie wystąpiło w ogóle, w przeciwieństwie do słownika wileńskiego z 1861 roku, w którym desygnatem *firmy* jest „nazwisko pod którym kupcy, towarzystwa handlowe i kompanje handlowe itp. swoje interesa handlowe prowadzą, i którego używają przy podpisywaniu listów, weksłów i innych dokumentów handlowych”³⁸⁵.

Pochodząca z tego samego roku (1861) Encyklopedia powszechna, definiuje *firmę* jako „nazwisko kupieckie pod którym dom handlowy lub fabryczny prowadzi swój interes; częstokroć bywa nią istotne nazwisko właściciela, niekiedy jednak kilka nazwisk należących do osób składających spółkę [...] jeżeli nowonabwyca lub spadkobierca chce skorzystać z reputacji, jaką poprzednicy jego swemu zakładowi zjednali”³⁸⁶.

Firmant (niekiedy określany jako *firmator*³⁸⁷) był zgodnie z definicjami słownikowymi osobą firmującą tj. potwierdzającą rzetelność, użyczającą jakiemuś przedsięwzięciu swojego autorytetu³⁸⁸, sankcjonującą coś³⁸⁹, uwiarygadniającą coś³⁹⁰, bądź reprezentującą firmę³⁹¹.

Firmowanie oznaczało początkowo podpisywanie w imieniu firmy, zgodnie z pierwotnym znaczeniem terminu, później zaś ogólnie wspomaganie i wspieranie³⁹², choć już w roku 1971 określenie *firmant* uznawano za przestarzałe³⁹³.

W Wielkim słowniku poprawnej polszczyzny z 2004³⁹⁴ dla zobrazowania, że „ktoś firmuje coś”, autorzy posłużyli się przykładem: „Projekt firmowała grupa znanych architektów”.

W Słowniku polskich leksemów potocznych *firma* w znaczeniu rzeczownikowym to „przedsiębiorstwo przemysłowe, handlowe, usługowe lub inne” bądź „osoba o dobrej reputacji,

³⁸¹ Andrzej Bańkowski, *op.cit.*,

³⁸² Tamże,

³⁸³ M. Samuel Bogumił Linde, *Słownik Języka Polskiego*, tom 1, cz. 1, A-F, Warszawa 1808, s.943,

³⁸⁴ M. Samuel Bogumił Linde, *Słownik Języka Polskiego*, wydanie drugie poprawione, tom 1, cz. 1, A-F, Warszawa 1854, s.655,

³⁸⁵ A. Zdanowicz, *Słownik języka polskiego*, Wilno 1861, s. 314-315,

³⁸⁶ Praca zbiorowa, *Encyklopedia powszechna*, Warszawa, 1864, s. 937,

³⁸⁷ W. Doroszewski red., *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1965, s. 890,

³⁸⁸ Mirosław Bańko (red.), *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych PWN*, Warszawa 2005, s.372.

³⁸⁹ W. Doroszewski red., *op.cit.* ,

³⁹⁰ S. Dubisz, *Uniwersalny Słownik języka polskiego, t. 1*, Warszawa 2003, s. 911,

³⁹¹ M. Arct red. *Słownik ilustrowany języka polskiego*, wyd. 2, Warszawa 1925, s. 315,

³⁹² *Inny słownik języka polskiego*, opracowanie zbiorowe, tom 1, Warszawa 2000, s.409,

³⁹³ *Słownik wyrazów obcych PWN*, wydanie XXVII, Warszawa 1971, s. 270,

³⁹⁴ A. Markowski red., *Wielki słownik poprawnej polszczyzny PWN*, Warszawa 2004, s. 262,

ciesząca się dobrą opinią w jakimś środowisku”³⁹⁵, *firmowanie* i *firmantstwo* nie wystąpiły w ogóle.

W Uniwersalnym słowniku języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza³⁹⁶ powołano niemiecki czasownik *firmieren* wskazując na znaczenie czasownikowe, także w języku polskim, tj. „dawanie jakiemuś przedsięwzięciu nazwiska, nazwy, biorąc za nieodpowiedzialność”.

Opierając się o przywoływane definicje słownikowe i encyklopedyczne terminy *firmowanie* i *firmator* (w klasycznym znaczeniu z języka łacińskiego, jako osoby potwierdzające, jakąś okoliczność swoim autorytetem), zastąpiony następnie terminem *firmant* nie miały historycznie konotacji oceniających, a jeśli już to pozytywne, odnoszone do dobrego imienia (reputacji) kojarzonej z firmą, którą firmant (firmator) obdarzał jakieś przedsięwzięcie.

Firmator w przeciwieństwie do firmanta, wyszedł z użycia z przyczyn pozajęzykowych, w tym wypadku politycznych, ze względu na sytuację społeczno-polityczną³⁹⁷.

Pierwsza negatywna wzmianka o firmancie, pochodzi ze Słownika języka polskiego z 1965 roku, pod redakcją W. Doroszewskiego, którego autorzy definiując termin *firmant* jako „osobę firmującą, dającą swoje nazwisko jako firmę” posłużyli się następującym przykładem: „Często kapitaliści zagraniczni dla zamaskowania swojej działalności w Polsce, wysuwali na kierownicze stanowiska Polaków, którzy w tym wypadku służyli jako firmanci obcych kapitałów”³⁹⁸.

Zestawiając powyższe ustalenia na gruncie języka etnicznego (naturalnego) firmantem (firmatorem) w znaczeniu rzeczownikowym była początkowo osoba firmująca, zazwyczaj osoba fizyczna, która udzielała jakiemuś przedsięwzięciu swojego autorytetu, sankcjonowała coś, w tym poprzez zgodę na posłużenie się imieniem i nazwiskiem, bądź firmą (*nazwiskiem kupieckim*), czy wręcz dającą swoje nazwisko jako firmę – w domyśle wyrażając zgodę na posłużenie się jej dobrym imieniem (reputacją).

W języku potocznym³⁹⁹ firmant, to osoba firmująca przedsięwzięcie i użyczająca w tym celu swojego nazwiska, użyczająca swego nazwiska przedsięwzięciu, firmująca jakieś przedsięwzięcie (przestarzałe), reklamująca swoim nazwiskiem jakieś przedsięwzięcie, czy wręcz osoba coś firmująca.

³⁹⁵ W. Lubaś, red., *Słownik polskich leksemów potocznych*, tom II, D-F, Kraków 2003, s. 445,

³⁹⁶ S. Dubisz...,

³⁹⁷ U. Andrejewicz, *Rzeczownikowe efemerydy w słowniku języka polskiego pod red. Witolda Doroszewskiego*, Białostockie archiwum językowe, 2002, s. 9-10.

³⁹⁸ W. Doroszewski red., *op.cit.*,

³⁹⁹ <https://edefinicje.pl/co-to-jest-firmant>

Od połowy lat sześćdziesiątych ubiegłego wieku *firmanctwo* sensu largo, zaczyna być utożsamiane z kamuflażem, maskowaniem, stając się niejako antynomią pierwotnego znaczenia o pozytywnej konotacji. Definicja i przykłady ze słownika pod redakcją W. Doroszewskiego korespondują aksjologicznie z brzmieniem obowiązującej wówczas Ustawy Karnej Skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.⁴⁰⁰.

Jako, że desygnaty *firmana*, jako osoby udzielającej imienia i nazwiska, nazwy i firmy (znaczenie rzeczownikowe) oraz *firmowania* (znaczenie czasownikowe) podobnie jak używane zbiorczo i nie występujące w powołanych słownikach *firmanctwo*, *firmujący* i *firmowany* mają na gruncie języka naturalnego charakter deskryptywny, dopiero przeniesienie tych terminów na grunt języka prawnego tj. języka aktów prawnych, względnie prawniczego, nadaje im charakterystyczne własności⁴⁰¹ i charakter preskryptywny (dyrektywalny), przy czym współcześnie w dwóch kontekstach prawnych, tj.: przepisów kodeksu karnego skarbowego (art. 55 k.k.s., i ew. art. 24 k.k.s.) jak i w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej (art. 113) w stanie prawnym na dzień 30 września 2023.

3. Język prawniczy – aspekty historyczne

Firmanctwo nie było przestępstwem zdefiniowanym ustawowo w okresie II Rzeczypospolitej, tak na gruncie ustaw z 1926 i z 1932 roku, jak również p.k.s. z 1936 r. a po II wojnie światowej - i przed 1 lipca 1960 - również na mocy dekretu z roku 1947 – w zbliżonym do dzisiejszego rozumienia czynu zabronionego z art. 55 k.k.s..

Brak definicji ustawowej firmanctwa nie wykluczał ścigania deliktów skarbowych opartych na posłużeniu się cudzym imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu jednakowoż w oparciu o przepisy karne ustaw skarbowych w szczególności u.o.p.p.p. ze względu na specyficzną konstrukcję państwowego podatku przemysłowego, bądź w oparciu o zasady właściwe dla „zwykłego” oszustwa podatkowego. Oszustwa zbliżonego w treści do dzisiejszego brzmienia art. 54 k.k.s.⁴⁰², a definiowanego wcześniej w art. 105 u.o.p.p.p.⁴⁰³ i art.

⁴⁰⁰ Dz. U. Nr 21, poz. 123 ze zm..

⁴⁰¹ P. Banaś, *Przeciwko lokalnej teorii znaczenia dla języka prawnego – uwagi ogólne*, Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej, 2017/1,

⁴⁰² vide: przypis 154,

⁴⁰³ Art. 105 w brzmieniu z dnia ogłoszenia w 1925 roku: „Kto w celu uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby, przez siebie zastępowanej, świadomie poda w zeznaniu o obrocie (art. 52 i 53), względnie w wyjaśnieniu, złożonym w myśl przepisów art. 75 p. 1), nieprawdziwe wiadomości, które mogą się przyczynić do udaremnienia wymiaru, albo do uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej, ulegnie karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w razie okoliczności obciążających-nadto karze pozbawienia wolności do trzech miesięcy,

179 o.p. z 1934 r.⁴⁰⁴, co potwierdza analiza orzecznictwa dostępnego w systemie informacji prawnej Lex (brak orzecznictwa w Legalis dla okresu międzywojennego) w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego z okresu międzywojnia w szczególności: Postanowienia z dnia 25 lutego 1930 r.,⁴⁰⁵ oraz wyroku z 6 lutego 1930⁴⁰⁶.

Agregując i opisując raz jeszcze, kwestie związane z występowaniem znamion firmanctwa (w jego współczesnym rozumieniu) w orzecznictwie Sądu Najwyższego przed II wojną światową m.in. w oparciu o przepisy u.o.p.p.p., o.p. z 1934 r. oraz z u.k.s. z 1926, u.k.s. z 1932 oraz p.k.s. z 1936 – niezależnie od problemów metodologicznych, wynikających, chociażby z braku ustawowej definicji przestępstwa skarbowego, w sprawach w których rozpoznano elementy właściwe dla firmanctwa takie jak występowanie dla jednego funkcjonalnie przedsiębiorstwa dwóch firmantów, prowadzenia przez tychże firmantów osobnej księgowości i biurowości, uznanie, że za "deklarującego" uważać należy „nie tylko tego, kto zajmuje się technicznym wypełnieniem formalności, lecz także tego, kto kieruje wypełnieniem tych formalności t.j. tego, czyja wola i myśl nadaje treść tej deklaracji, choćby samo techniczne jej sporządzenie było zlecone komu innemu”, respektowanie zasady że „opodatkowane są przedsiębiorstwa, nie zaś osoby, co jednak nie przekreśla innej zasady, a mianowicie, że za przedsiębiorstwo odpowiada jego właściciel” będzie miało ważne konsekwencje dla dalszych rozważań. Podsumowując powyższe w orzecznictwie SN w okresie międzywojnia, stosowanie sankcji karnych wywodzone bezpośrednio z definicji przedsiębiorstwa i zakładu w rozumieniu u.o.p.p.p., i penalizowano, wykup świadectwa przemysłowego w nienależytej wysokości, natomiast pojęcie firmanta kotwiczono w „firmie” , utożsamianej z funkcjonalnym zespołem gospodarczym (przedsiębiorstwem) bez względu na ilość firmantów, czyli tych, którzy firmowali daną działalność swoim imieniem i nazwiskiem, firma, bądź nazwą, oraz bez względu na dokonywane podziały pracowników, czy maszyn i urządzeń, oraz uwzględniając faktyczne miejsce prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu, a nie stałą siedzibę przedsiębiorstwa, które jako przesłanki konstrukcji opodatkowania: kwalitatywne, odnoszące się do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, jak i kwantytatywne, obejmujące podstawę opodatkowania i stawki, stały u podstaw dopuszczania

⁴⁰⁴ „Kto w zamiarze uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby zastępowanej w zeznaniu do podatku lub w załącznikach do zeznania, albo w oświadczeniu, wyjaśnieniu lub innym jakimkolwiek podaniu, albo też w odwołaniu lub w jakimkolwiek zgłoszeniu, złożonym w związku z odwołaniem - świadomie podaje lub potwierdza nieprawdziwe okoliczności, albo świadomie zataja cokolwiek, gdy działanie takie lub zaniechanie przyczynia się do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku, podlega, o ile za czyn ten nie grozi kara surowsza w myśl kodeksu karnego, karze grzywny w wysokości od jednego do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub karze aresztu do sześciu miesięcy, albo obu tym karom łącznie”.

⁴⁰⁵ sygn. akt. II K 703/29, opublikowano: OSN(K) 1930/3/84, LEX nr 416465,

⁴⁰⁶ sygn. akt II K 637/29, opublikowano: OSN(K) 1930/3/65, LEX nr 416325.

się firmanctwa, przy czym łącznie nie znajdowały oparcia w realiach prowadzonej konkretnej działalności gospodarczej, bez względu na ilość firmantów, współwłaścicieli, niezależnie prowadzoną administrację i księgowość.

Nie tylko w zakresie prawa celnego jako sprawcę postrzegano, tego „czyja wola i myśl nadaje treść dokonywanym czynnościom, choćby samo techniczne ich dokonanie było zlecone komu innemu. Sztuczne łączenie – przez administrację skarbową niezależnych przedsiębiorstw, należących do kilku właścicieli, i przez nich zarządzanych, w jedno przedsiębiorstwo na tej tylko podstawie, że są one jednorodne i mieszczą się w jednym lokalu, uznano natomiast za sprzeczne z ustawą o państw. podatku przemysłowym.

Powracając raz jeszcze do poglądu Dariusza Zalewskiego, że firmanctwo było przestępstwem zdefiniowanym i karanym na mocy u.k.s. z 1926 r., która to ustawa uznawała za czyn zabroniony nie tylko popełnienie przestępstwa firmanctwa, ale także jego usiłowanie, zauważyć należy, że także w u.k.s. z 1926 brak było również materialnej definicji ustawowej przestępstwa skarbowego, przyjmując zaś ujęcie formalne, także i na tym tle wspomniany pogląd uznać należy za nietrafny.

W judykaturze okresu międzywojennego rozpoznawano znamiona firmanctwa, choć bez posługiwania się w tym terminem *per se* i bez wskazywania przesłanek odpowiedzialności, choćby w zbliżonym do dzisiejszego rozumieniu art. 55 § 1 k.k.s..

Także w literaturze z okresu termin firmanctwo nie występuje w indeksach alfabetycznych (abecadłowych). Posługiwano się natomiast terminem firmant.

Przykładem orzeczenia, w którym skład orzekający Sądu Najwyższego użył terminu *firmant* jest wyrok z dnia 2 maja 1938 r.⁴⁰⁷. W sprawie tej, oskarżony Hersz Lejb W. zarządzający cegielnią jako prokurent, w złożonej do Sądu Najwyższego kasacji, zarzucił Sądowi Okręgowemu w Warszawie, że Sąd ten bezpodstawnie uznał kierowaną przez niego cegielnię, za jeden zespół gospodarczy, pomimo, że cegielnia ta, zdaniem oskarżonego była eksploatowana przez dwa odrębne przedsiębiorstwa i przez dwóch różnych przedsiębiorców, prowadzących osobną księgowość, odmienną biurowość i mających osobny zarząd, przy czym jedno z tych przedsiębiorstw – nie zarządzane przez oskarżonego - było w likwidacji, a sam oskarżony nie był umocowany do działania w imieniu przedsiębiorstwa w likwidacji. Zdaniem oskarżonego – wbrew decyzji organu skarbowego - utrzymanej w mocy przez Sąd Okręgowy w Warszawie - każde z opisanych wcześniej przedsiębiorstw obowiązane było do wykupienia odpowiedniego do własnej produkcji świadectwa przemysłowego, tym bardziej, że oskarżony jako prokurent „nie miał wpływu na angażowanie robotników dla

⁴⁰⁷ Wyrok SN, sygn. akt: I K 2626/37, OSN 1939, nr 2, poz. 37,

likwidującego się przedsiębiorstwa”. Ta ostatnia okoliczność była w sprawie istotna o tyle, że przy produkcji ręcznej, bez „stosowania silników mechanicznych” – ilość zatrudnionych robotników była główną przesłanką ustalenia obciążenia podatkowego poprzez cenę świadectwa przemysłowego, które musiało wykupić każde przedsiębiorstwo, dla każdego prowadzonego przez nie zakładu handlowego, względnie zakładu przemysłowego. Kwestie te zostały określone w art. 10 Ustawy z 15 lipca 1925 r. Państwowy podatek przemysłowy⁴⁰⁸ - dalej: u.o.p.p.p., która weszła w życie 1 lipca 1926, uchylając w całości niemiecką ustawę o podatku obrotowym z 26 lipca 1918 r.⁴⁰⁹.

Wspomniana ustawa z 15 lipca 1925 uchyliła również polską ustawę z dnia 14 maja 1923 r. w przedmiocie Państwowego podatku przemysłowego⁴¹⁰, która zmieniała, ale nie uchyliła w całości, niemieckiej ustawy o podatku obrotowym.

Sąd Najwyższy orzekając w tej sprawie uznał, że „zmiany osób firmantów, rozbieżność interesów poszczególnych wspólników, mogły uzasadniać celowość prowadzenia osobnej księgowości i biurowości, nie dawały jednak podstawy do nabywania dwóch oddzielnych świadectw przemysłowych (o niższej wartości – przyp. aut.), wbrew zasadom określonym w art. 10 u.o.p.p.p., uwzględniając art. 1 lit a) w związku z art. 6 lit a) i art. 23, na mocy których przewidziano, że zakład przemysłowy zatrudniający przy fabrykacji ręcznej ponad 50 robotników, obowiązany był do wykupu świadectwa przemysłowego klasy IV to jest świadectwa za cenę 600 złotych. Cena rzeczywiście wykupionych w tej sprawie dwóch świadectw przemysłowych: świadectwa klasy V właściwego dla fabrykacji ręcznej przy zatrudnieniu ponad 15, ale nie więcej niż 50 robotników, jakie wykupiło przedsiębiorstwo reprezentowane przez oskarżonego Hersza Lejba W., oraz świadectwa klasy VI przy fabrykacji ręcznej przy zatrudnieniu do 15 robotników, wykupionego przez przedsiębiorstwo w likwidacji, wyniosła odpowiednio: 200 złotych i 80 złotych⁴¹¹, a w konsekwencji spowodowało to zaniżenie ceny wykupionego świadectwa przemysłowego klasy IV, wobec ceny takiego świadectwa, która się ustawowo należała to jest 320 złotych.

Sąd Najwyższy uznał, że podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku poprzez nabycie odpowiedniego świadectwa przemysłowego był jeden zakład przemysłowy, przedsiębiorstwo działające pod nazwą „Zakłady Cegielniane”, a oskarżony jako prowadzący interesy cegielni

⁴⁰⁸ Art. 10 Ustawy z 15 lipca 1925 r. Państwowy podatek przemysłowy, jt. Dz. U. z 1936 r. Nr 46, poz. 339),

⁴⁰⁹ Dz. Ust. str. 779,

⁴¹⁰ Dz. U. Nr 58, poz. 412 ze zm..

⁴¹¹ Według danych GUS średnie wynagrodzenie robotnika niewykwalifikowanego wynosiło w 1939 roku - 75 złotych miesięcznie, a hutnicy i górnicy zarabiali niemal dwa razy więcej, zgodnie z <http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/docmetadata?id=14497&from=publication> s. 259 [dostęp: 18.03.2021],

obowiązany był do wykupienia dla tego jednego (funkcjonalnie) zakładu przemysłowego, takiego świadectwa przemysłowego, jakie stosownie do rodzaju produkcji i liczby zajętych w przedsiębiorstwie robotników przepisuje ustawa [...] Ponieważ w tym wypadku ustawa przepisuje wykupienie świadectwa przemysłowego kat. IV. (cz. II. C. XIX. zał. do art. 23 ust. O państwowym podatku przemysłowym) – a w „Zakładach Cegielnianych” zatrudniano łącznie ponad 50 robotników, przeto uznanie za niewystarczające wykupienie świadectw kat. V i VI jest prawnie uzasadnione”.

Podstawą odpowiedzialności karnej skarbowej oskarżonego w tej sprawie był art. 178 § 1 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa⁴¹² – dalej: o.p. z 1934 r., w brzmieniu „Kto prowadzi przedsiębiorstwo lub wykonywa zajęcie bez świadectwa przemysłowego lub na podstawie świadectwa przemysłowego niższej ceny od tej, która się ustawowo należała, podlega karze grzywny do wysokości trzykrotnej należności za świadectwo lub trzykrotnej różnicy między ceną właściwego i ceną posiadanego świadectwa”.

Zauważyć natomiast należy, że w sprawie tej ani organy skarbowe, ani Sądy nie zastosowały natomiast art. 176 o.p. z 1934 w brzmieniu ”Kto w zamiarze uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby zastępowanej w zeznaniu do podatku lub w załącznikach do zeznania, albo w oświadczeniu, wyjaśnieniu lub innem jakimkolwiek podaniu, albo też w odwołaniu lub w jakimkolwiek zgłoszeniu, złożonem w związku z odwołaniem - świadomie podaje lub potwierdza nieprawdziwe okoliczności, albo świadomie zataja cokolwiek, gdy działanie takie lub zaniechanie może się przyczynić do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku, podlega karze grzywny w wysokości od jedno do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub karze aresztu do sześciu miesięcy, albo obu tym karom łącznie, to jest postanowienia karnego, znanego również u.o.p.p.p., które obowiązywało przed wejściem w życie o.p. z 1934 r. na mocy art. 105 u.o.p.p.p.⁴¹³ do dnia 31 sierpnia 1934⁴¹⁴, znanego również wspomnianej wcześniejszej ustawie w przedmiocie państwowego podatku przemysłowego z 14 maja 1923⁴¹⁵.

⁴¹² W tekście pierwotnym ustawy norma ta uregulowana została w art. 181 § 2, Dz.U.1934.39.346, w wyroku Sądu Najwyższego przepis powołano w brzmieniu obowiązującym od 26 lutego 1936, tj. Dz.U.1936.14.134 (n.b. obowiązującym do wejścia w życie p.k.s. z 1947 r.),

⁴¹³ Art. 105 u.o.p.p.p. miał następujące brzmienie „Kto w celu uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby, przez siebie zastępowanej, świadomie poda w zeznaniu o obrocie (art. 52 i 53), względnie w wyjaśnieniu, złożonem w myśl przepisów art. 75 p. 1), nieprawdziwe wiadomości, które mogą się przyczynić do udaremnienia wymiaru, albo do uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej, ulegnie karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w razie okoliczności obciążających - nadto karze pozbawienia wolności do trzech miesięcy”,

⁴¹⁴ U.o.p.p.p., jt. Dz. U. z 1934 r. Nr 76, poz. 716,

⁴¹⁵ Art. 85, Dz. U. Nr 58, poz. 412 ze zm.,

Uznać tym samym należy, że Sąd Najwyższy orzekał w sprawie, w której występowały elementy firmanctwa na gruncie języka naturalnego (oraz ewentualnie znamiona firmanctwa w rozumieniu dziś obowiązującego art. 55 k.k.s.), ale nie ulega wątpliwości, że grzywnę w tej sprawie wymierzono oskarżonemu w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa na podstawie świadectwa przemysłowego niższej ceny od tej, która się ustawowo należała⁴¹⁶.

W orzeczeniu nie powołano świadomego potwierdzenia nieprawdziwych okoliczności, co do istnienia dwóch przedsiębiorstw, bądź zatajenia funkcjonowania jednego przedsiębiorstwa, przyjmując, że działanie takie lub zaniechanie mogło się przyczynić do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku. Można zasadnie przyjąć, w świetle uzasadnienia do wyroku Sądu Najwyższego, że zarówno Sąd Okręgowy jak i Sąd Najwyższy musiały dostrzec posłużenie się „imieniem i nazwiskiem, nazwą firmą innej osoby”, jednak nie w celu zatajenia rozmiarów działalności, jak w obowiązującym dziś brzmieniu art. 55 k.k.s., chyba, że przesłanka ta (rozmiar działalności) miałaby być oceniana, wyłącznie poprzez ilość zatrudnianych pracowników, skutkującą w ówczesnym stanie prawnym koniecznością podwyższenia sankcyjnie ceny należnego świadectwa przemysłowego.

W świetle uzasadnienia do opisanego wyżej szczegółowo orzeczenia⁴¹⁷, celem oskarżonego było uchylenia się od opodatkowania podatkiem przemysłowym⁴¹⁸ na zasadach przewidzianych dla większych rozmiarami przedsiębiorcy (zaliczonego do niższej kategorii, ale o wyższej cenie), zatrudniającego więcej niż 50 osób, bowiem konstrukcję opodatkowania podatkiem przemysłowym oparto o ilość zatrudnianych robotników⁴¹⁹ oraz technologię produkcji⁴²⁰, przy czym bez stosowania silników mechanicznych, co jak ustalił Sąd Okręgowy w Warszawie miało miejsce w cegielni, którą oskarżony kierował, a które Sąd Okręgowy jak i Sąd Najwyższy uznały za jedno przedsiębiorstwo. Ostatnią przesłanką mającą wpływ na cenę świadectwa przemysłowego była miejscowość, w której prowadzono działalność, choć ta ostatnia przesłanka ta ostatnia przesłanka nie miała w tej sprawie zastosowania. Dokonując wykładni przepisów u.o.p.p.p., Sąd Najwyższy uznał, że przedmiotem podatku przemysłowego

⁴¹⁶ Na podstawie art. 105 u.o.p.p. kto w celu uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby, przez siebie zastępowanej, świadomie poda w zeznaniu o obrocie (art. 52 i 53), względnie w wyjaśnieniu, złożonym w myśl przepisów art. 75 p. 1), nieprawdziwe wiadomości, które mogą się przyczynić do udaremnienia wymiaru, albo do uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej, ulegnie karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w razie okoliczności obciążających-nadto karze pozbawienia wolności do trzech miesięcy,

⁴¹⁷ W sprawie o sygn. akt: I K 2626/37.

⁴¹⁸ Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. Państwowy podatek przemysłowy, jt. Dz. U. z 1936 r. Nr 46, poz. 339.

⁴¹⁹ W wyroku SN z 17.04.1936 r., II K 127/36, OSN 1936, nr 11, poz. 402., uznano, że przy określaniu kategorii wybranych przedsiębiorstw, cechą decydującą o kategorii jest ogólna ilość osób zatrudnionych w zakładzie bez żadnych zastrzeżeń co do charakteru pracy i kwalifikacji danego pracownika,

⁴²⁰ Ilość robotników była inaczej oceniana przy produkcji ręcznej, inaczej przy produkcji zmechanizowanej.

jest przedsiębiorstwo w rozumieniu funkcjonalnym, bez względu na to, czy formalnie zostało podzielone na dwa przedsiębiorstwa, bez względu na to, czy stanowi własność jednej osoby fizycznej, czy większej ilości takich osób, bądź też własność osoby prawnej, czy zbiorowej, jak wówczas oznaczano spółki nieposiadające osobowości prawnej, oraz z pominięciem stosunku współwłaścicieli do siebie lub co do sposobu prowadzenia przedsiębiorstwa, bez uwzględnienia prowadzenia przez dwa formalnie funkcjonujące przedsiębiorstwa: osobnej księgowości, posiadania niezależnej administracji, mających nawet osobny zarząd, wtedy także, gdy jedno z przedsiębiorstw było w likwidacji, a sam oskarżony nie był umocowany do działania w imieniu przedsiębiorstwa w likwidacji. Analizując metodę wykładni Sądu Najwyższego (z 1938 roku), można zasadnie przyjąć, że miała ona charakter gospodarczy, choć nie w tak szerokim rozumieniu, jak bywa to współcześnie, a to ze względu na konstrukcję u.o.p.p.p. opisującej szczegółowo przesłanki do uznania działalności gospodarczej za „przedsiębiorstwo” czy „zakład”.⁴²¹

W innym orzeczeniu Sądu Najwyższego z 6.06.1933 r., sygnatura akt: III K 405/33, w którym można doszukiwać się elementów firmanctwa, skład orzekający rozstrzygał o odpowiedzialności oskarżonego, który będąc faktycznie uprawnionym do rozporządzania towarem zgłoszonym do odprawy celnej, w zakresie zgłoszenia towaru do odprawy wyręczył się osobą trzecią (dziś powiedzielibyśmy agentem celnym).

Sąd Najwyższy uznał, że za "deklarującego" towar w rozumieniu § 3 art. 47 u.k.s. z 1947 r. uważać należy „nie tylko tego, kto zajmuje się technicznym wypełnieniem formalności celnych, lecz także tego, kto kieruje wypełnieniem tych formalności, a więc nie tylko tego, kto sporządza fizycznie sam akt deklaracji celnej, lecz także tego, czyja wola i myśl nadaje treść tej deklaracji, choćby samo techniczne jej sporządzenie było zlecone komu innemu”. Odpowiedź na pytanie kto ponosi odpowiedzialność karną skarbową za poświadczenie nieprawdy z zgłoszeniu celnym, stała się dla Sądu Najwyższego „prostą, gdy wnikać w intencje ustawy”. Cel przepisów „byłby jednak udaremniony, gdyby niezgodnie z duchem ustawy uważać za deklarującego towar w rozumieniu § 3 art. 47 u. k. s. tylko tego, kto zajmuje się technicznym dopełnieniem formalności celnych, tylko tego, kto fizycznie wypełnia akt deklaracji celnej [...] gdy deklarant agencji celnej - działając w imieniu i według ścisłych wskazówek osoby uprawnionej do rozporządzenia towarem, wprowadzony przez nią w błąd co do gatunku towaru - bezwiednie i przy najlepszej swej staranności i wiedzy fałszywie określa towar w deklaracji celnej, jako podlegający zwrotowi cła w całości lub w części. Wówczas bowiem deklarant agencji celnej jako bezwiedne narzędzie w rękach osoby trzeciej, nie mógłby

⁴²¹ Art. 11 do art. 22 u.o.p.p.p.

być pociągnięty do odpowiedzialności karnej - odpadłaby również w tym wypadku odpowiedzialność owej trzeciej osoby, jako podżegacza ze względu na brak znamion "nakłaniania do przestępstwa" i właściwy sprawca fałszywego zadeklarowania stałby się w ramach ustawy karnej skarbowej bezkarny.

To też oczywistą jest rzeczą, że takie wąskie określenie pojęcia "deklarującego" w rozumieniu § 3 art. 47 u. k. s., tylko jako tego, kto dopełnia fizycznego aktu wypełnienia deklaracji celnej, byłoby sprzeczne z celem przepisu § 3 art. 47 u. k. s. i całym duchem ustawy karno - skarbowej, dążącej do zapewnienia jak najszerzej ochrony interesom Skarbu w dziedzinach, zakreślonych art. 1 tej ustawy. Z tych też względów sąd merytoryczny słusznie uznał oskarżonego, jako udzielającego wskazówek i narzucającego decyzje co do sporządzenia deklaracji za deklarującego towar w rozumieniu § 3 art. 47 u. k. s., skoro ustalił, że właśnie oskarżony polecił załadować wagon w ten sposób, aby wprowadzić w błąd co do jego zawartości delegata izby przemysłowo - handlowej, że to oskarżony wypełnił list przewozowy i na podstawie tego listu oraz uzyskanego podstępem zaświadczenia izby przemysłowo - handlowej polecił Emilowi J. z agencji celnej wypełnić formalności celne i złożyć deklarację celną”.

Naruszenia przepisów państwowego podatku przemysłowego, co warte podkreślenia, nie objęte zostały przepisami ustaw karnych skarbowych z: 1926 r. i 1932 r. i p.k.s. z 1936 r. bowiem podatek ten zaliczany był w owym czasie do podatków bezpośrednich, które „ze względu na nieustalony dotychczas ich system włączenie tego działu dochodów skarbowych do ogólnego prawa skarbowego mogłoby doprowadzić do bardzo niepożądanych komplikacji”⁴²², stąd orzekano na podstawie postanowień karnych ustaw podatkowych.

Stan ten uległ zmianie 1 października 1934 r wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa⁴²³, która regulowała postępowanie w sprawach podatków państwowych w tym: gruntowego, od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich, od lokali, od placów budowlanych, od energii elektrycznej, wspomnianego wyżej podatku przemysłowego, dochodowego, nadzwyczajnego od niektórych zajęć zawodowych, wojskowego, pobieranego w postaci dodatku do podatku dochodowego, od kapitałów i rent.

W świetle kwerendy orzecznictwa dostępnego w Systemie Informacji Prawnej LEX, państwowy podatek przemysłowy był w okresie przed II wojną światową przedmiotem największej ilości sporów rozpoznawanych przez Sądy pomiędzy podatnikami a administracją

⁴²² E. Sommerstein, *Ustawa ...*, s. 6

⁴²³ Dz. U. Nr 39, poz. 346,

skarbową⁴²⁴, oraz był przedmiotem postępowań karnych w oparciu o postanowienia karne samej u.o.p.p.p., przy czym od 1934 roku orzekano już na mocy przepisów o.p. z 1934 r..

Na potrzeby pracy dokonano szczegółowej analizy orzecznictwa opartego o postanowienia karne u.o.p.p.p. pod kątem ewentualnej karalności firmanctwa z uwzględnieniem uwag wcześniejszych.

Państwowy podatek przemysłowy miał charakter podatku nakładanego na przedsiębiorstwo lub osobę wykonującą określony zawód, a pobierano go w dwóch formach: w formie świadectw przemysłowych⁴²⁵, oraz w postaci podatku od obrotu. W pierwszym przypadku, tak jak w odniesieniu do przedsiębiorstwa kierowanego przez oskarżonego w opisaniej szczegółowo sprawie I K 2626/37, w drugim w postaci podatku liczonego od obrotu (od 1,2% do 6%)⁴²⁶. Cena świadectwa przemysłowego w u.o.p.p.p. zależała od kategorii świadectwa, uwarunkowanego między innymi ale nie wyłącznie: wielkością przedsiębiorstwa, mierzonego ilością robotników, bez względu na ich płeć lub wiek⁴²⁷, a „sposób ich najmu jak i okoliczność, czy ze wszystkimi robotnikami zawarto bezpośrednio umowę o pracę, są obojętne⁴²⁸, uwzględniając, że „Każdy pracownik, pobierający wynagrodzenie za pracę, którego udział w produkcji wpływa na rozmiary przedsiębiorstwa, nie może być pominięty przy ustalaniu rozmiarów przedsiębiorstwa, chociażby nie był w ścisłym znaczeniu słowa „najemnikiem”⁴²⁹, stosowanej technologii produkcji, przy czym produkcja zmechanizowana opodatkowana była wyżej, niż ręczna⁴³⁰, a u.o.p.p.p. nie ograniczała stosowania silników mechanicznych „tylko do fabrykacji w ścisłym słowa tego znaczeniu, t. j. do produkcji czy wytwarzania. Maszyna - większych czy mniejszych rozmiarów - poruszania napędem elektrycznym, wraz z energią elektryczną stanowi sama w sobie zespół mechaniczny, który, o ile posługiwało się nim np. przedsiębiorstwo fryzjerskie w celu świadczenia zamówionych usług, podpada pod pojęcie silnika mechanicznego”⁴³¹, miejsca prowadzenia działalności (klasy miejscowości) w którym „wykonywano przedsiębiorstwo” nie zaś od stałej siedziby przedsiębiorstwa⁴³², rodzaju działalności z uwzględnieniem podziału na działalność produkcyjną, cech teje działalności⁴³³,

⁴²⁴ W SIP LEX, wskazano 280 orzeczeń wydanych w okresie od 21 września 1926 a 28 listopada 1938,

⁴²⁵ Na mocy art. 6 lit. a u.o.p.p.p.,

⁴²⁶ Na mocy art. 6 lit. b u.o.p.p.p. z uwzględnieniem art. 7 ustawy z dnia 15 lipca 1925 r. Państwowy podatek przemysłowy, jt. Dz. U. z 1936 r. Nr 46, poz. 339,

⁴²⁷ Wyrok SN z 26.01.1933 r., II K 1182/32, OSN 1933, nr 3, poz. 59,

⁴²⁸ Wyrok SN z 13.03.1937 r., II K 1943/36, OSN 1937, nr 10, poz. 269.

⁴²⁹ Wyrok SN z 20.06.1938 r. I K 2139/37, OSN 1939, nr 5, poz. 108,

⁴³⁰ Wyrok SN z 9.04.1931 r., II K 215/31, OSN 1931, nr 9, poz. 298,

⁴³¹ Wyrok SN z 28.01.1936 r., III K 1820/35, OSN 1936, nr 8, poz. 305,

⁴³² Wyrok SN z 3.10.1938 r., III K 638/38, OSN 1939, nr 5, poz. 116,

⁴³³ W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 17 września 1931 r. w sprawie o sygn. akt. II K 582/3, Sąd przyjął tezę, że „Sam fakt wykończenia mebli sposobem politurowania nadaje im cechę produkcji wytworniejszej (zał. do

oraz na działalność usługową i handlową, rodzaju sprzedawanych towarów i stopnia ich przetworzenia, rodzaju używanej przez przedsiębiorstwo techniki zakupów⁴³⁴, stopnia ich przetworzenia, bądź ze względu na konglomerat tychże działalności, profesjonalny bądź incydentalny charakter czynności, z wyłączeniem takich czynności spod u.o.p.p.p. w razie prowadzenia gospodarstwa rolnego, choć „prowadzący ogrodnictwo i sadownictwo opłaca podatek przemysłowy, o ile posiada wytwórnię i zajęcie wykonywa zawodowo, jako wyłączny lub przeważający rodzaj gospodarstwa”⁴³⁵, ewentualnie uwzględniając sezonowość tychże działalności.

W wyroku Sądu Najwyższego z 1 grudnia 1930 r. ⁴³⁶ po rozpoznaniu skargi kasacyjnej wniesionej przez Lejbę P. i towarzyszy od wyroku Sądu Powiatowego w Białymstoku, oskarżonych z art. 98 i art. 100 u.o.p.p.p., wyrok ten uchylił i oskarżonych uniewinnił, uznając, że „Sztuczne łączenie – przez administrację skarbową (przyp.aut.) - paru przedsiębiorstw, należących do kilku właścicieli, w jedno przedsiębiorstwo na tej tylko podstawie, że są one jednorodne i mieszczą się w jednym lokalu jest sprzeczne z ustawą o państw. podatku przemysłowym [...]. Tkwiąca w tych przepisach zasada, że opodatkowane są przedsiębiorstwa, nie zaś osoby, zgoła nie przekreśla innej zasady, a mianowicie, że za przedsiębiorstwo odpowiada jego właściciel, którego też ustawa o państwowym podatku przemysłowym nazywa "przedsiębiorcą" (art. 36, 39, 50, 51, 53, 75 i in.), albo "płatnikiem".

Rdzeń kwestji polega na tem, że przedmiotem opodatkowania jest przedsiębiorstwo (oraz zajęcia przemysłowe i zawodowe), lecz obowiązki podatkowe ciążyą na samym przedsiębiorcy, czy będzie to osoba pojedyncza, czy też zbiorowa (prawna), jako na właścicielu (przedstawicielu) danego przedsiębiorstwa. To też sztuczne łączenie paru przedsiębiorstw, należących do paru właścicieli, w jedno przedsiębiorstwo na tej, na przykład, podstawie, że są one jednorodne i mieszczą się w jednym lokalu, należy uznać za sprzeczne z art. 11, 12 i nast. ustawy o państwowym podatku przemysłowym oraz z zasadniczymi przepisami prawa cywilnego, w myśl których każda spółka wynikać powinna z porozumienia stron, potraktowanie bowiem kilku właścicieli kilku warsztatów za jedno przedsiębiorstwo jest

art. 23 ust. o państw. podat. przemysł. pkt. f ust. 2 kat. II. cz. II. A. I. taryfy), choć na mocy wyroku SN z 2.10.1933 r., sygn. akt II K 684/33, OSN 1933, nr 12, poz. 220 „Do przypisania wyrobom charakteru produkcji wytworniejszej nie potrzeba ustalenia, że noszą one zarazem cechy towaru wykwinnego, o ile ustawa nie określa warunku wykwinności, jako cechy, od której uzależnia zaliczenie towaru do przedmiotów, mających charakter produkcji wytworniejszej, stanowiących przedmiot obrotu przedsiębiorstwa drugiej kategorii (np. wykwinne obuwie kat. II p. 2 lit. "h")”,

⁴³⁴ Wyrok SN z 26.01.1931 r., II K 1130/30, OSN 1931, nr 8, poz. 244.,

⁴³⁵ Wyrok SN z 26.04.1932 r., II K 318/32, OSN 1932, nr 8, poz. 143,

⁴³⁶ Wyrok SN z 1.12.1930 r., II K 832/30, OSN 1931, nr 7, poz. 206.

niczem innym, jak uznaniem ich za współników jednego przedsiębiorstwa, czyli narzuceniem spółki, wbrew woli stron”.

W sprawie tej Sąd powiatowy uznał czterech właścicieli 4 warsztatów tkackich, związanych jedynie wspólnym lokalem i jednorodnością produkcji, za współwłaścicieli jednego przedsiębiorstwa, ulegającego opodatkowaniu według kategorii VIII (rozdz. XIX lit. C cz. II. załącznika do art. 23 ust. o pod. przem.), obrażając w ten sposób zarówno art. 10 i 12 tejże ustawy, jak i p. 5 art. 8 oraz powołany wyżej przepis kategorii VIII, bowiem w myśl tych ostatnich zajęcie rzemieślnicze, prowadzone przez samego tylko właściciela, nie ulega żadnemu opodatkowaniu.

We wcześniejszym orzeczeniu Sądu Najwyższego z 13 grudnia 1927 roku⁴³⁷. Sąd rozstrzygnął, że na mocy art. 10 u.o.p.p.p. każdy oddzielny zakład przemysłowy (podkreślenie moje P.T.) powinien być zaopatrzony w oddzielne świadectwo przemysłowe, uwzględniając, że na mocy art. 12 u.o.p.p.p. za oddzielny zakład przemysłowy art. 12 rozumieć należało jedno, względnie kilka pomieszczeń bądź położonych w obrębie jednego obejścia, bądź stanowiących jeden jednolity zespół gospodarczy i służących do jednego rodzaju produkcji lub nawet do kilku rodzajów, jeśli stanowią one kolejne stopnie obróbki, względnie przeróbki tych samych materiałów, albo wytworów lub znajdują się w związku, uzasadnionym potrzebami produkcji. W sprawie tej Sąd Najwyższy oddalił skargę kasacyjną oskarżonego od wyroku Sądu Okręgowego, w którym ten ostatni Sąd ustalił i zważył, że przemiał zboża w młynie i wypiek chleba w piekarni w jednym przedsiębiorstwie nie są ani produkcją tego samego rodzaju, ani dwiema produkcjami, stanowiącemu kolejne stopnie obróbki lub przeróbki tych samych materiałów. Sąd Najwyższy uznał, „że rzeczony wywód sądu okręgowego jest słuszny, gdyż ziarno i mąka z tego ziarna są zgoła różnymi materiałami i wypiek chleba bynajmniej nie jest kolejnym stopniem obróbki lub przeróbki ziarna, i że skoro sąd uznał, iż oskarżony prowadził dwa rodzaje produkcji nie stanowiące kolejnych stopni obróbki lub przeróbki tych samych materiałów, całkiem obojętną jest okoliczność, że rzeczony dwa zakłady znajdowały się w jednym obejściu”. Na mocy art. 12 u.o.p.p.p. „za oddzielny zakład przemysłowy (wytwórnię, pracownię, warsztat, zakład rzemieślniczy)” uważało się „jedno, względnie kilka, zamkniętych lub otwartych, pomieszczeń, bądź położonych w obrębie jednego obejścia, bądź stanowiących jeden jednolity zespół gospodarczy i służących do jednego rodzaju produkcji lub nawet do kilku rodzajów, jeśli stanowią one kolejne stopnie obróbki, względnie przeróbki, tych samych materiałów albo wytworów lub znajdują się w związku, uzasadnionym potrzebami głównej

⁴³⁷ Sygn. akt: K 2208/27, LEX nr 1627612.

produkcji”. Także i w tym wypadku, składy orzekające Sądu Okręgowego i Sądu Najwyższego, sięgnęły – jak się wydaje - do wykładni określonej dziś mianem gospodarczej. Opierając ją jednak o przepisy prawa stanowionego (art. 10 – 22 u.o.p.p.p.)⁴³⁸ w zakresie definicji przedsiębiorstwa i zakładu produkcyjnego, i z tych definicji wywodząc skutki prawne.

W innym orzeczeniu Sądu Najwyższego z dnia 20 listopada 1929 r.⁴³⁹ w sprawie Leona vel Lejby F. oskarżonego z art. 105 u.o.p.p.p. Sąd Najwyższy po rozpoznaniu skargi, na wyrok Sądu Okręgowego w Kaliszu z dnia 31 lipca 1929, zważył, że oskarżony twierdził, że nie prowadził biura próśb i porad prawnych, trudnił się natomiast „w swoim mieszkaniu prywatnym, procederem przepisywania na maszynie za dobrowolnie umówioną opłatą. Jako, że u.o.p.p.p. obłożyła podatkiem "biura" zarówno próśb i porad prawnych, jak i przepisywania na maszynach, a zatem przedsiębiorstwa posiadające pewną organizację specjalną, przeznaczoną przezeń do ułatwienia prowadzenia przedsiębiorstwa, które nie mogły być utożsamiane „z procederem pisania lub przepisywania na żądanie klienta próśb i podań za dobrowolnie umówioną zapłatą przez osoby nieposiadające specjalnego lokalu, ani szyldu, ani odpowiedniego personelu pomocniczego, lecz załatwiający czynności te okolicznościowo w swym mieszkaniu prywatnym”, którą to różnicę wyjaśniło Ministerstwo Skarbu w cytowanym w sprawie okólniku⁴⁴⁰, a „wyjaśnienie to zgodne jest z ustawą, gdyż podatkowi przemysłowemu ulega nie osobiste trudnienie się pisaniem próśb lub przepisywaniem podań na maszynie, lecz zorganizowane w tym celu przedsiębiorstwo, posiadające dzięki tej organizacji wygląd i znaczenie biura [...], wobec nieustalenia w ustawie, jaką mianowicie organizację należy uważać za biuro, należy uznać, że ta kwestja należy do dziedziny ustaleń faktycznych, i że pewną wskazówką w tej mierze jest rzeczony okólnik Ministerstwa”. Tym samym Sąd Najwyższy uznał, że „Sąd Okręgowy, odmówiwszy wnioskowi stron o odroczenie sprawy i zbadanie charakteru czynności oskarżonego, sam siebie pozbawił podstawy do rozstrzygnięcia sprawy i oparł wyrok na dowolnym i apodyktycznym twierdzeniu, że oskarżony prowadził biuro próśb i porad prawnych”. W konsekwencji Sąd Najwyższy uchylił ten wyrok i sprawę, celem ponownego rozpoznania, temuż Sądowi Okręgowemu przekazał.

⁴³⁸ Za tym jak kazuistyczne były przepisy u.o.p.p.p. stanowią np. przepisy: art. 13, na mocy, których „wydobywanie ubocznych produktów kopalnianych przy prowadzeniu głównej eksploatacji górniczej nie uważa się za oddzielne przedsiębiorstwo”, art. 14 „Jeżeli przedsiębiorstwo przemysłowe oprócz zakładu przemysłowego prowadzi także zakład handlowy celem sprzedaży w nim wyrobów własnej produkcji, to tego rodzaju zakłady handlowe uważa się za oddzielne w myśl art. 11” z zastrzeżeniem, że regulacja ta „nie dotyczy zakładów hurtowej sprzedaży wyrobów własnej produkcji, o ile te zakłady są utrzymywane przez przedsiębiorstwo przy samym zakładzie przemysłowym lub poza nim, lecz w obrębie miejscowości, będącej jego siedzibą, lub w miejscowości, będącej poza jego siedzibą, o ile jest to jedyny hurtowy zakład sprzedaży poza siedzibą zakładu przemysłowego” przy czym „Sprzedaż produktów własnego wyrobu, dokonywana w tym samym lokalu, gdzie mieści się zakład przemysłowy, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa”,

⁴³⁹ Orzeczenie SN z 20.11.1929 r., II K 113/29, Zb. Orz. 1929, nr 222,

⁴⁴⁰ O. M. S. L. DPO. 905/22.

W wyroku z 8 czerwca 1931 SN orzekł, że „Właściciel biura próśb i porad prawnych obowiązany jest do wykupienia świadectwa przemysłowego, tylko wówczas, gdy zatrudnia obce siły najemne, a biuro posiada organizację specjalną, ułatwiającą prowadzenie przedsiębiorstwa”.

W wyroku tego Sądu z dnia 28 kwietnia 1930 r. uznano, że ⁴⁴¹ „W rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym przedsiębiorstwa ekspedycyjne i przewozowe powinny posiadać pewną organizację, np. w postaci biura, zarządzającego kasjera, pracowników biurowych i t.d. brak zaś takiej organizacji przetwarza przedsiębiorstwo w zajęcie przemysłowe”.

Na marginesie tych sprawy, można zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem z okresu obowiązywania u.o.p.p.p., ustawa ta nie nakładała obowiązku legalności w prowadzeniu przedsiębiorstwa jako warunku, który rodzi obowiązek zapłaty podatku przemysłowego, to też przedsiębiorstwo, o ile było przedsiębiorstwem, przewidzianym w tej ustawie, nie było wolne od podatku z tej racji, że było prowadzone nielegalnie⁴⁴² a ściślej „bez względu na to, czy zostały dochowane formalności, które warunkują prawny byt przedsiębiorstwa” ⁴⁴³.

Reguły tej nie można było jednak utożsamiać z prowadzeniem przedsiębiorstwa, opartego na przestępstwie lub zabronionym przez prawo, ta okoliczność nie stwarzała bowiem obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego, upoważniającego do prowadzenia przedsiębiorstwa, ani też uprawnień z prowadzeniem przedsiębiorstwa związanych⁴⁴⁴.

W innym z orzeczeń Sąd Najwyższy wyraził zasadę nie wynikającą z tekstu ustawy „samookreślenia rozmiarów przedsiębiorstwa [...] płatnik przeto, nabywając świadectwo przemysłowe w okresie, poprzedzającym rok podatkowy, winien celem nabycia właściwego świadectwa przemysłowego opierać się na danych, wynikających z własnych możliwości finansowych, na doświadczeniu z lat ubiegłych, na koniunkturze handlowej”⁴⁴⁵.

Analiza całości orzecznictwa z okresu międzywojennego w zakresie przepisów prawa karnego skarbowego, jak również Ordynacji Podatkowej z 1934 r., która, jak już zaznaczono weszła w życie 1 października 1934 r. zawierająca przepisy karne, a wreszcie ustaw podatkowych w których pomieszczono postanowienia karne, dostępnego w Systemie Informacji Prawnej Lex, wydawnictwa Wolters Kluwer, oraz Systemu Informacji Prawnej Legalis, wydawnictwa C.H. Beck, podobnie jak analiza komentarzy do ustawy karnej

⁴⁴¹ Sygn. akt. II K 291/30,

⁴⁴² Wyrok SN z 13.05.1937 r. I K 187/37, OSN 1937, nr 12, poz. 339,

⁴⁴³ Przepisy ustawy o państw. podat. przemysł. dotyczą rzeczywistego, faktycznego prowadzenia przedsiębiorstwa zarobkowego (handlowego lub przemysłowego) bez względu na to, czy zostały dochowane formalności, które warunkują prawny byt przedsiębiorstwa,

⁴⁴⁴ Wyrok SN z 19.12.1936 r., III K 1616/36, OSN 1937, nr 6, poz. 159,

⁴⁴⁵ Wyrok SN z 11.01.1937 r., II K 1421/36, OSN 1937, nr 6, poz. 172.

skarbowej z 1926 r. z 1932 r. i dekretu o prawie karnym skarbowym z 1936 r. nie potwierdziły tezy, wyrażonej przez Dariusza Zalewskiego, że „*Firmanctwo było przestępstwem zdefiniowanym i karanym już w okresie II Rzeczypospolitej. Pierwsza polska ustawa karna skarbową z 2.08.1926 r. uznawała za czyn zabroniony nie tylko popełnienie przestępstwa firmanctwa, ale także jego usiłowanie*”⁴⁴⁶, o ile punktem odniesienia dla autora było „firmanctwo” według definicji, choćby zbliżonej do obecnego brzmienia art. 55 k.k.s., obowiązującego również w chwili wyrażenia takiego poglądu przez tegoż autora (2009). Z ewentualnym zastrzeżeniem, co do treści uchwały SN z 13 kwietnia 1961 r.⁴⁴⁷ w której skład orzekający Sądu Najwyższego zmierzył się z kwestią prawną „wymagającą zasadniczej wykładni ustawy” postawioną przez Sąd Wojewódzki w brzmieniu: „Czy osoba prowadząca przedsiębiorstwo na cudze nazwisko, może pod rządem prawa karnego skarbowego⁴⁴⁸ odpowiadać karnie z art. 131¹ § 1 bądź też z art. 131 p.k.s. z 1947 r.”⁴⁴⁹, skoro karalność takiego czynu została dopiero wyraźnie przewidziana w art. 76 ustawy karnej skarbowej” (z 1960 r. przypis aut.) podjął uchwałę⁴⁵⁰ o następującej treści : „Podatnik, który ukrywał fakt prowadzenia przez siebie przedsiębiorstwa, zgłoszonego na cudze nazwisko, dopuszczał się w czasie obowiązywania prawa karnego skarbowego z 1947 r. występku przewidzianego w art. 131¹ tego prawa. Jeżeli zaś sprawca nie był jeszcze podatnikiem, lecz zataił przed właściwą władzą skarbową przedmiot opodatkowania, wiążący się z faktem prowadzenia przedsiębiorstwa zgłoszonego na cudze nazwisko, odpowiadał on na podstawie art. 131 p.k.s.. Choć D. Zalewski odwołał się do u.k.s. z 1926 r. to w zasadniczej swej konstrukcji p.k.s. z 1947 nie odbiegało od swego pierwowzoru. Zdaniem Sądu Najwyższego, nie mogło budzić istotnej wątpliwości, że przewidziane w art. 131¹ prawa karnego skarbowego z 1947 roku narażenie Skarbu Państwa przez podatnika na uszczuplenie podatku obejmuje również przypadek, kiedy podatnik, tj. strona w postępowaniu podatkowym, jej już dotyczącym (art. 17 dekretu z 16.V.1946 r., Dz. U. Nr 27, poz. 174), nie zgłasza właściwej władzy skarbowej, iż prowadzi

⁴⁴⁶ D. Zalewski, *Odpowiedzialność za firmanctwo*, MOPOD 2009, Nr 4,

⁴⁴⁷ Uchwała Sądu Najwyższego sygn. akt. VI KO 22/61, OSNPG 1961/6/97,

⁴⁴⁸ Dekret Prezydenta R.P. z dnia 3 listopada 1936 r. w sprawie Prawo karne skarbowe (Dz. U. Nr 84, poz. 581 ze zm.),

⁴⁴⁹ Tamże,

⁴⁵⁰ Uchwała SN, VI KO 22/61, OSNPG 1961, nr 6, poz. 97, LEX nr 172854,

¹⁵⁷ Sąd Najwyższy zauważył, również, że „okoliczność, że ustawa karna skarbową jest bardziej w tym zakresie kazuistyczna i że dla większej jasności wyodrębnić w oddzielny przepis (art. 76 § 1) zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, którego to zatajenia sprawca dopuszcza się przez posłużenie się nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, może świadczyć tylko o odmiennym w stosunku do prawa karnego skarbowego z 1947 roku technicznym sformułowaniu przepisów tej samej treści i zawartej w tym sformułowaniu wykładni "ex post" przepisów prawa karnego skarbowego z 1947 roku, co ciekawe art. 131¹ prawa karnego skarbowego znalazł swoje odpowiedniki w art. 75 u.k.s. z 1960, art. 86 ustawy karnej skarbowej z 26 października 1971 (Dz.U. nr 28 poz. 260) oraz częściowo w art. 54 obowiązującego kodeksu karnego skarbowego.

dalszą czynność, podlegającą opodatkowaniu, natomiast - prowadzi taką czynność np. na cudze nazwisko⁴⁵¹. Sąd Najwyższy zauważył, że „ustawa karna skarbową (z 1960 r.) jest bardziej w tym zakresie kazuistyczna i że dla większej jasności wyodrębnić w oddzielny przepis (art. 76 § 1) zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, którego to zatajenia sprawca dopuszcza się przez posłużenie się nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, ale zdaniem Sądu może świadczyć tylko o odmiennym w stosunku do p.k.s., technicznym sformułowaniu przepisów tej samej treści i zawartej w tym sformułowaniu wykładni "ex post" przepisów prawa karnego skarbowego z 1947”. Zestawienie treści przepisów, powołanych w uchwale Sądu Najwyższego t.j. art. 131 i 131¹ p.k.s. z 1947 r. i art. 76 §1 u.k.s. z 1960 r. zdaje się wskazywać, że Sąd Najwyższy dokonując zasadniczej wykładni ustawy z 1947 posłużył się jednak wykładnią rozszerzającą *ex ante*, nie wspominając już – co zrozumiałe - pominięcie zasad praworządności typowych dla liberalnych mechanizmów zarządzania państwem, ze względu na jak to , dużo później określono, narastającą „monopolizację władzy, dyktat przemocy czy wreszcie na stosowanie metod faktów dokonanych”⁴⁵². Przestępstwo skarbowe z artykułu 76 u.k.s. z 1960 r, dotyczyło bowiem zatajania prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu przez posługiwanie się nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, a karze podległ również ten, kto dopuszczał umyślnie do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą przez inną osobę, która zatajała prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu. Przestępstwo popełnić mogła osoba będąca podatnikiem np. z innych tytułów i na mocy innych przepisów, ale nie znana organom finansowym jako „podatnik danego podatku”⁴⁵³.

Normy art. 131 § 1 i 131¹ p.k.s. z 1947 roku w brzmieniu „Kto zataja przed właściwą władzą skarbową przedmiot opodatkowania i z tego powodu nie bierze udziału w postępowaniu podatkowym” i „Kto, będąc podatnikiem, naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku: 1) przez zatajanie danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości; 2) przez podanie takich danych niezgodnie z rzeczywistością” odnosiły się jednak do oszustw podatkowych o mniej specyficznym charakterze. Uznano, że w p.k.s. z 1947 definicji firmanctwa również nie pomieszczono.

Gdyby jednak uznać, że wykładnia rozszerzająca *ex ante*, była uprawniona, oznaczałoby to, że znamiona firmanctwa ukrywały się w przepisach opartych na klauzulach generalnych,

⁴⁵² E. Kozerska, T. Scheffler, *Retoryka ciągłości: o dziedzictwie prawnym II Rzeczypospolitej i rządów komunistycznych*, „*Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem*” 2017, vol. 39(2), s. 53–79.

⁴⁵³ J. Białobrzeski, Z. Szpakowski, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s.197-200,

np. w art. 105 u.o.p.p.⁴⁵⁴, czy art. 179 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa w brzmieniu: „Kto w zamiarze uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby zastępowanej w zeznaniu do podatku lub w załącznikach do zeznania, albo w oświadczeniu, wyjaśnieniu lub innym jakimkolwiek podaniu, albo też w odwołaniu lub w jakimkolwiek zgłoszeniu, złożonem w związku z odwołaniem - świadomie podaje lub potwierdza nieprawdziwe okoliczności, albo świadomie zataja cokolwiek, gdy działanie takie lub zaniechanie przyczynia się do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku, podlega, o ile za czyn ten nie grozi kara surowsza w myśl kodeksu karnego, karze grzywny w wysokości od jedno do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub karze aresztu do sześciu miesięcy, albo obu tym karom łącznie”.

Nie sposób jednak przyjąć, że opisywana kwestia miała jedynie wymiar techniki legislacyjnej, jak przyjął i opisał to Sąd Najwyższy w opisaney wyżej uchwale.

„Prawo karne skarbowe z 1947 r. było kontynuacją poprzednich aktów prawnych w tym zakresie z okresu międzywojennego. Prawo to utrzymywało wprowadzony przez dekret z 1936 r. podział przestępstw skarbowych na dwie grupy – występki i wykroczenia, przy czym kryterium podziału było zagrożenie karami zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny przy występkach skarbowych oraz karę pieniężną przy wykroczeniach. Prawo karne skarbowe z 1947 r. – podobnie jak ustawy przedwojenne – nie podawało jednak ogólnej definicji przestępstwa skarbowego w oparciu o uogólniony przedmiot ochrony, ale wskazywało na przepisy (ustaw skarbowych – przyp. aut.) których naruszenie stanowi przestępstw skarbowe”⁴⁵⁵. Ostatecznie w świetle analizy aktów prawnych jak i orzecznictwa, podsumowując zagadnienia historycznie przyjąć należy, że pierwsza ustawowa definicja firmanctwa w polskim prawie karnym skarbowym, zbliżona do brzmienia art. 55 § 1 k.k.s. zaczęła obowiązywać 1 lipca 1960 r.⁴⁵⁶ natomiast w prawie skarbowym zdefiniowano ją w przepisach obowiązujących od 13 grudnia 1960⁴⁵⁷. Kryminalizacja firmanctwa w realiach ekonomicznych tzw. gospodarki planowej, w której działalność podmiotów innych niż podmioty gospodarki uspołecznionej wiązała się w szczególności z koniecznością płacenia

⁴⁵⁴ Art. 105 w brzmieniu z dnia ogłoszenia w 1925 roku: „Kto w celu uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby, przez siebie zastępowanej, świadomie poda w zeznaniu o obrocie (art. 52 i 53), względnie w wyjaśnieniu, złożonem w myśl przepisów art. 75 p. 1), nieprawdziwe wiadomości, które mogą się przyczynić do udaremnienia wymiaru, albo do uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej, ulegnie karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w razie okoliczności obciążających-nadto karze pozbawienia wolności do trzech miesięcy,

⁴⁵⁵ W. Wójtowicz, *Pojęcie przestępstwa skarbowego w ustawodawstwie karnym skarbowym PRL*, Opublikowano: Annales.UMCS.1975/1/271-288

⁴⁵⁶ Art. 76 Ustawy Karnej Skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz. U. Nr 21, poz. 123 ze zm.).

⁴⁵⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r. w sprawie odpowiedzialności członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe (Dz. U. Nr 55, poz. 317).

podatku obrotowego, którego jednostki uspołecznione nie płaciły⁴⁵⁸, koniecznością uzyskiwania zezwoleń na prowadzenie określonej działalności gospodarczej i zawodowej, reglamentacją dostępu do środków produkcji, oraz obowiązkiem stosowania cen regulowanych pod rygorem odpowiedzialności za wykroczenia⁴⁵⁹ z możliwością szacowania obrotu przez „władze cennikowe”⁴⁶⁰.

W świetle powyższego nie udało się ustalić normy przewidującej *explicite* odpowiedzialność karną skarbową firmowanego (firmującego się) w oparciu o opisane wcześniej na gruncie języka naturalnego znamiona firmanctwa ani w przepisach ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 roku⁴⁶¹ - dalej: u.k.s. z 1926 r., ani w pozostałych przepisach okresu międzywojennego w brzmieniu odpowiadającym, bądź zbliżonym do art. 55 k.k.s., w tym w ustawie karnej skarbowej z 18 marca 1932 r.⁴⁶² dalej: u.k.s. z 1932 roku, nadto w przepisach Dekretu Prezydenta R.P. z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe⁴⁶³ - dalej: p.k.s. z 1936 r.. Normy o takim charakterze nie ma również w dekrete z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe⁴⁶⁴ - dalej: p.k.s. z 1947 r., z zastrzeżeniem co do tezy opisanej wyżej szczegółowo uchwały Sądu Najwyższego 13 kwietnia 1961 r., co do stosowania art. 131 § 1 i 131¹ p.k.s. z 1947 której nie sposób uznać za uprawnioną na gruncie klaryfikacyjnej teorii wykładni prawa, nie kwestionując natomiast możliwości penalizacji w oparciu o wykładnię tych przepisów o bardziej ogólnym charakterze.

Jak już zaznaczono termin firmanctwa nie występował w literaturze przedwojennej, sięgając do indeksów alfabetycznych, nazywanych również abecadłowymi.

Podsumowując powyższe pierwsza ustawowa definicja firmanctwa obowiązuje od dnia 1 lipca 1960 r. tj. wejścia w życie ustawy karnej skarbowej z 13 kwietnia 1960 r.⁴⁶⁵ - dalej: u.k.s. z 1960 r., uchylonej ustawą karną skarbową z 26 października 1971⁴⁶⁶ - dalej: u.k.s. z 1971, uchylonej następnie przez ustawę z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁴⁶⁷ -dalej: k.k.s., który wszedł w życie 17 października 1999 r..

Projekt ustawy karnej-skarbowej z 1960 r. był przedmiotem obrad trzech posiedzeń połączonych komisji sejmowych – Planu Gospodarczego, Budżetu i Finansów oraz Wymiaru

⁴⁵⁸ Art. 1 Dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym, Dz. U. Nr 49, poz. 449 ze zm..

⁴⁵⁹ Ustawa z dnia 13 lipca 1957 r. o zwalczaniu spekulacji i ochronie interesów nabywców oraz producentów rolnych w obrocie handlowym (Dz. U. Nr 39, poz. 171 ze zm.).

⁴⁶⁰ Ustawa z dnia 15 grudnia 1951 r. o orzecznictwie karno-administracyjnym (t.j. Dz. U. z 1966 r. Nr 39, poz. 233 ze zm.).

⁴⁶¹ Dz. U. z 1926 r., Nr 105, poz. 609 ze zm.,

⁴⁶² Dz. U. z 1932 r., Nr 34, poz. 355 ze zm.,

⁴⁶³ Dz. U. z 1936 r., Nr 84, poz. 581 ze zm.,

⁴⁶⁴ Dz. U. z 1947 r. Nr 32, poz. 140 ze zm.,

⁴⁶⁵ Dz. U. z 1960 r., Nr 21, poz. 123 ze zm.,

⁴⁶⁶ Dz.U. Nr 28, poz. 260 ze zm.,

⁴⁶⁷ tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 ze zm. ,

Sprawiedliwości⁴⁶⁸. Poseł sprawozdawca Tadeusz Rzeźniowiecki, podkreślił że dotychczasowe przepisy prawa karnego skarbowego „chronią skarb państwa przed nieuczciwymi płatnikami sektora prywatnego” podając dwa przykłady przestępstw podatkowych w sektorze prywatnym: „obywatel zamieszkały w Łodzi prowadzący koncesjonowany wyrób skarpet nabył na nazwiska trzech innych obywateli z Poznania 2.471 kg przędzy steelonowej, 1.796 kg tej przędzy sprzedał, osiągając obrót 3.234 tys. zł. [...] Właściciel wytwórni linek samochodowych i motocyklowych zmonopolizował w swoim ręku prawie całą produkcję linek. Produkcję tę jednak rozdzielił – dla uniknięcia progresji w opodatkowaniu – na 13 warsztatów rzemieślniczych „jako „firmant”⁴⁶⁹. W ten sposób podatnik w okresie 1955 do 1958 uszczuplił należności podatkowe na ogólną sumę 4.800 tysięcy złotych. Zabezpieczenia na majątku podatnika wynosi 3 miliony złotych”⁴⁷⁰.

Poseł Stanisław Ziarkiewicz, piętnował następnie „zawieranie fikcyjnych umów, nabywanie mienia przez podstawione osoby, prowadzenie przedsiębiorstw pod cudzymi firmami – to metody za pomocą których sprawcy przestępstw skarbowych usiłują niejednokrotnie uniknąć odpowiedzialności za skutki defraudacji skarbowych”⁴⁷¹.

Obydwaj posłowie nawiązywali do naruszeń przepisów o podatku obrotowym pobieranym na podstawie dekretu z 26 października 1950 r. o podatku obrotowym⁴⁷² regulującego opodatkowanie przychodów ze świadczeń rzeczy i usług, jeżeli świadczenia te są wykonywane zawodowo i odpłatnie.

Analiza stanu prawnego, judykatury i doktryny wykazała, że firmanctwo we współczesnym rozumieniu znamion przestępstwa z art. 55 k.k.s. lub zbliżonym do tegoż rozumienia, podlegało kryminalizacji od 1 lipca 1960 na mocy art. 76 u.k.s. z 1960 r., kiedy zaczęła obowiązywać pierwsza ustawowa definicja przestępstwa firmanctwa przewidująca *explicite* karalność firmującego się i firmanta⁴⁷³, przy czym od wejścia w życie Ustawy Karnej

⁴⁶⁸ Sprawozdanie Stenograficzne z 45 posiedzenia Sejmu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w dniu 13 kwietnia 1960 r., s. 7,

⁴⁶⁹ Tamże s. 9.

⁴⁷⁰ Według danych GUS w roku 1955 przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce narodowej wynosiło 1008 złotych, natomiast w roku 1958 1348 złotych, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-zatrudnieni-wynagrodzenia-koszty-pracy/przecietne-miesieczne-wynagrodzenie-w-gospodarce-narodowej-w-latach-1950-2021,2,1.html> [dostęp 10-06-2022].

⁴⁷¹ Sprawozdanie Stenograficzne z 45 posiedzenia Sejmu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w dniu 13 kwietnia 1960 r., s. 7,

⁴⁷² Dz.U. Nr 49 poz. 449 i z 1955 r. Nr 22, poz. 39 i z 1960 r. Nr 29 poz. 167,

⁴⁷³ Art. 76. § 1. Kto zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, posługując się nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, podlega karze grzywny do 500.000 zł, § 2. Tej samej karze podlega, kto dopuszcza umyślnie do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą przez inną osobę, która zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, § 3. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 i 2 naraża Skarb Państwa na uszczuplenie należności podatkowej lub na uniemożliwienie ściągnięcia tej należności, podlega karze aresztu do lat 3 lub karze grzywny do 1.000.000 zł albo obu tym karom łącznie.

Skarbowej 26 października 1971 r. to jest od 1 stycznia 1972 roku, najpierw w oparciu o art. 87, a następnie na mocy art. 93 po zmianie numeracji artykułów z dniem 1 września 1998, kiedy przepisy ustawy karnej skarbowej zostały dostosowane do obowiązujących od 1 września 1998 r. Kodeksu karnego oraz Kodeksu postępowania karnego. „Porównanie brzmienia przepisu art. 93 § 1 u.k.s. i art. 55 § 1 k.k.s. przemawia za tym, że obecnie znamiona przestępstwa firmanctwa zostały doprecyzowane. Z treści ostatniego z powołanych przepisów wynika, że skutkiem przestępczego działania jest narażenie na uszczuplenie podatku, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne (art. 53 § 28 k.k.s.). Z kolei istotą przestępstwa z art. 93 u.k.s. było uchylenie się podatnika od opodatkowania, czyli niebranie udziału w postępowaniu podatkowym, a formą takiego postępowania było właśnie zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i jej ukrywanie poprzez posłużenie się osobą podstawioną. W cytowanym przepisie nie było konieczne stwierdzenie narażenia na uszczuplenie podatku, jednak inne przepisy u.k.s. takie narażenie sankcjonowały (m.in. art. 94 § 1 u.k.s.)”⁴⁷⁴. W rozumieniu u.k.s. z 1971 r. „Narażenie na uszczuplenie podatku powinno być rozumiane jako działanie bądź zaniechanie biernego podmiotu stosunku prawopodatkowego prowadzące do powstania różnicy między należną Skarbowi Państwa bądź jednostce samorządu terytorialnego kwotą podatku a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznania lub zgłoszenia straty. Narażeniem na uszczuplenie podatku jest przede wszystkim niezadeklarowanie należnej kwoty podatku, od którego uiszczenia sprawca się w ten sposób uchylił, a nadto w szczególności niezgłoszenie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podania takich danych niezgodnie z rzeczywistością oraz nierzetelne prowadzenie ksiąg, a także każde inne działanie prowadzące do powstania różnicy między należną kwotą a wykazaną w zeznaniu podatkowym.”⁴⁷⁵

Na marginesie podnieść należy, że kodyfikacja prawa karnego (kodeksu karnego i kodeksu postępowania karnego) która weszła w życie 1 stycznia 1970 roku, była jedną z przyczyn dla uznania, że ogólne zasady odpowiedzialności u.k.s z 1960 r. oparte na zasadach kodeksu karnego z 1932 r. a w zakresie postępowania – w znacznym stopniu - na przepisach kodeksu postępowania karnego z 1928 r. nie były już możliwe do utrzymania i „ wyłoniły

⁴⁷⁴ Wyrok SA w Katowicach z 28.05.2002 r., II AKa 417/01, OSA 2003, nr 4, poz. 42.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520168790/1/ii-a-ka-417-01-penalizacja-przestepstwa-firmanctwa-na-gruncie-ustawy-karnej-skarbowej-i-kodeksu...?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15)

⁴⁷⁵ Wyrok SN z 11.02.2003 r., IV KKN 21/00, LEX nr 77435. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520171131/1/iv-kkn-21-00-wyrok-sadu-najwyzszego?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15)

potrzebę przystosowania do założeń przeprowadzonej kodyfikacji również prawa karnego skarbowego⁴⁷⁶.

W świetle powyższego przyjąć należy, że w okresie międzywojennym - pomimo wejścia w życie u.k.s. z 1926, oraz do wejścia w życie Ordynacji Podatkowej z 1934, zjawisko firmanctwa rozpoznawano przede wszystkim w oparciu o przepisy ustaw o państwowym podatku przemysłowym. Brak było natomiast ustawowej definicji przestępstwa firmanctwa w prawie karnym skarbowym, jak już zaznaczono - zarówno na gruncie podatków pośrednich jak i bezpośrednich - rozszerzyć należy na okres obowiązywania dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 3 listopada 1936 r.⁴⁷⁷ tj. od 1 kwietnia 1937 roku do jego uchylecia w dniu 1 maja 1947 roku, tj. do wejścia w życie pierwszego po drugiej wojnie światowej prawa karnego skarbowego⁴⁷⁸ z zastrzeżeniami, co do zasady prawnej wyrażonej przez Sąd Najwyższy na gruncie p.k.s. z 1947.

Podsumowując problematykę orzeczniczą z okresu sprzed II wojny światowej, można dokonać następującego podsumowania: Sąd Najwyższy dokonując wykładni u.o.p.p.p. a następnie przepisów Ordynacji Podatkowej uznawał, że przedmiotem podatku przemysłowego jest przedsiębiorstwo w rozumieniu funkcjonalnym, bez względu na to, czy formalnie zostało podzielone na dwa lub więcej przedsiębiorstw, bez względu na to, czy stanowiło własność jednej osoby fizycznej, czy większej ilości takich osób, bądź też własność osoby prawnej, czy spółki nieposiadające osobowości prawnej, z pominięciem stosunku współwłaścicieli do siebie lub co do sposobu prowadzenia przedsiębiorstwa, bez uwzględnienia formalnego prowadzenia przedsiębiorstwa: w tym w zakresie osobnej księgowości, posiadania niezależnej administracji, czy mających nawet osobny zarząd.

Sąd Najwyższy opierał się w tym zakresie na definicjach ustawowych przedsiębiorstwa i zakładu w rozumieniu u.o.p.p.p., tym samym Sąd Najwyższy orzekał w sprawach w których występowały elementy firmanctwa na gruncie języka naturalnego (oraz ewentualnie znamiona firmanctwa w rozumieniu dziś obowiązującego art. 55 k.k.s.), odnoszone do funkcjonowania przedsiębiorstw względnie zakładów, nie zaś w związku ze świadomym potwierdzeniem nieprawdziwych okoliczności, co do istnienia więcej niż jednego przedsiębiorstwa (zakładu), przyjmując, że działanie takie lub zaniechanie mogło się przyczynić do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku.

⁴⁷⁶ Sprawozdanie stenograficzne z 16 posiedzenia Sejmu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w dniach 25 i 26 października 1971 4. S.105 i nast.

⁴⁷⁷ Dz. U. z 1936 r. Nr 84, poz. 581; zm.: Dz. U. z 1937 r. Nr 67, poz. 513, z 1938 r. Nr 24, poz. 213 i Nr 59, poz. 457, z 1944 r. Nr 15, poz. 85 oraz z 1945 r. Nr 12, poz. 68 i Nr 27, poz. 166,

⁴⁷⁸ Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe, Dz. U. Nr 32, poz. 140 ze zm., art. 304 § 1 pkt 1,

Sąd Najwyższy dostrzegał również, że ten, czyja wola i myśl nadaje treść deklaracji, składanej w postępowaniu celnym czy podatkowym - choćby samo techniczne jej sporządzenie było zlecone komu innemu – może zostać uznany za sprawcę.

4. Język prawniczy – aspekty współczesne

Język prawny (ustawy)⁴⁷⁹ art. 55 k.k.s. i art. 113 o.p. nie rodzi dylematów interpretacyjnych przy subsumpcji wskazanych norm prawnych, także przy wyłącznym stosowaniu wykładni logiczno-językowej⁴⁸⁰, t.j. odpowiednio dla przypisania odpowiedzialności karnoskarbowej⁴⁸¹ sprawcy i ew. współsprawcy, bądź pomocnikowi, oraz na gruncie prawa podatkowego w zakresie orzekania o odpowiedzialności firmującego działania podatnika, na podstawie przepisu o.p.⁴⁸². Przyjąć należy, że pojęcia opisowe używane w doktrynie⁴⁸³: firmującego (cudzą działalność lub jej rozmiary), firmowanego (podatnika zatajającego prowadzenie na własny rachunek działalności gospodarczej lub jej rozmiary) z narażeniem podatku na uszczuplenie, i ogólnie firmanctwa, nie tworzą „poważnej bariery percepcyjnej”⁴⁸⁴, pomimo braku definicji legalnych. Przy braku wątpliwości, co do desygnatu pojęcia „firmant”, w języku etnicznym, w świetle wszystkich dostępnych definicji ze słowników języka polskiego⁴⁸⁵, wskazujących, że firmant (nazywany wcześniej firmatorem), to osoba firmująca, wyrażająca zgodę na posłużenie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą bądź firmą⁴⁸⁶, podkreślić należy, że tak znamienici przedstawiciele doktryny prawa karnego skarbowego, jak T. Grzegorzczak⁴⁸⁷, L. Wilk⁴⁸⁸, I. Zgoliński⁴⁸⁹, F. Prusak⁴⁹⁰, nadają terminowi „firmant” w języku prawniczym znaczenie specjalne⁴⁹¹, choć przeciwstawne (krańcowo różne)

⁴⁷⁹ B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 144.

⁴⁸⁰ J. Wróblewski, *Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie* [w:] A. Łopatka (red.), *Metody badania prawa*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1973, s. 48 i nast.

⁴⁸¹ Art. 55 k.k.s.

⁴⁸² Art. 113 o.p.

⁴⁸³ B. Wróblewski, *op. cit.*, s.77 .

⁴⁸⁴ H. Kurek, *Język prawny i prawniczy na przełomie wieków*, Zagadnienia naukoznawstwa , nr 3, Kraków, 2015, s.305.

⁴⁸⁵ W. Doroszewski red., *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1965, s. 890, Mirosław Bańko (red.), *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych PWN*, Warszawa 2005, s.372. S. Dubisz, *Uniwersalny Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 2003, s. 911, M. Arct red. *Słownik ilustrowany języka polskiego*, wyd. 2, Warszawa 1925, s. 315.

⁴⁸⁶ W źródłach przedwojennych firmowanie, będące czynnością firmanta wywodzono najczęściej od niemieckiego czasownika firmieren, to jest dawania firmy (nazwy) do określonych działań.

⁴⁸⁷ T. Grzegorzczak, *Op. cit.* s. 292.

⁴⁸⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016, s. 282.

⁴⁸⁹ I. Zgoliński [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, Warszawa 2018 s. 368.

⁴⁹⁰ F. Prusak [w:] red. M. Bojarski, *System prawa karnego, Szczególne dziedziny prawa karnego, Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, t. 11, s. 131.

⁴⁹¹ R. Łapa, *Język prawny w świetle analizy językoznawczej. Wybrane zagadnienia składniowe*, Poznań 2015, s. 47.

do desygnatu tego terminu na gruncie języka etnicznego (naturalnego)⁴⁹² uznając, że firmant to podatnik, zatajający prowadzenie działalności, czyli, co do zasady „firmowany”.

Konwencji językowej sprzecznej z językiem naturalnym⁴⁹³, w prawie karnym - skarbowym nie stosują natomiast, P. Kardas i G. Łabuda,⁴⁹⁴ A. Bartosiewicz i R. Kubacki⁴⁹⁵ określając podatnika, będącego podmiotem przestępstwa firmanctwa, jako „sprawcę przestępstwa firmanctwa” i nie posługując się w odniesieniu do tegoż podatnika terminem firmanta.

Podobnie na gruncie prawa skarbowego (administracyjnego) A. Mariański⁴⁹⁶, R. Dowgier⁴⁹⁷, M. Niezgódka-Medek i Marek Szubiakowski⁴⁹⁸, komentując art. 113 o.p. przyjmują, że firmantem jest osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się „tożsamością” innej osoby⁴⁹⁹. Określenia „firmant” w odniesieniu do podatnika, w prawie skarbowym, nie stosują natomiast H. Dzwonkowski⁵⁰⁰, B. Brzeziński, M. Kalinowski i A. Olesińska⁵⁰¹.

W komentarzach do k.k.s i o.p. powoływane są natomiast orzeczenia sądów administracyjnych, np. w brzmieniu: „Podatnikiem jest ten, kto rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą (firmant) i umyślnie działa w zamiarze bezpośrednim zatajenia własnej działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, a przez to działanie naraża podatek na uszczuplenie”⁵⁰². Również, D. Zalewski, uważa, że „Ordynacja podatkowa reguluje odpowiedzialność firmanta (podkr. moje P.T. .) za zaległości podatkowe powstałe w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej pod cudzym nazwiskiem, nazwą lub firmą i odpowiedzialność firmującego za użyczenie nazwiska, nazwy czy firmy.

⁴⁹² J. Wróblewski [w:] K. Opalek, J. Wróblewski, *Prawo. Metodologia, filozofia, teoria prawa*, Warszawa 1991, s. 149. <https://bibliotekacyfrowa.pl/publication/36133> (dostęp: 2023-08-29).

⁴⁹³ M. Zieliński, *Języki prawne i prawnicze*, [w:] W. Pisarek (red.), *Polszczyzna 2000. Orędzie o stanie języka na przełomie tysiącleci*, Kraków s. 50-74

⁴⁹⁴ P. Kardas, G. Łabuda ... *op.cit.* s.367-374.

⁴⁹⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy, Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, wyd. 4, Warszawa, 2010

⁴⁹⁶ A. Mariański, *Ordynacja podatkowa, komentarz do art. 113*, Warszawa 2023 <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3danbrg43tmnzoobqxalrwgyytoobwhezq&refSource=guide> (dostęp: 2023-09-02)

⁴⁹⁷ R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 113.

⁴⁹⁸ M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, art. 113. [odpowiedzialność podatkowa firmującego] [w:] M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.

⁴⁹⁹ wyrok NSA z 9 kwietnia 2019 r., II FSK 3261/17, CBOSA

⁵⁰⁰ H. Dzwonkowski, red. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa, 2020 <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teoboobqxalruha4tmnzqge4q&refSource=toc> (dostęp: 2023-09-02)

⁵⁰¹ B. Brzeziński, red. , *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wydanie elektroniczne*. Warszawa 2002. <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogiye&refSource=search>

⁵⁰² wyrok NSA z 19 listopada 2020 r. I FSK 588/18, CBOSA

Kodeks karny skarbowy określa natomiast odpowiedzialność karną skarbową firmana (podkr. moje P.T.) za posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, a firmującego za pomoc w dokonaniu czynu karalnego, jakim jest według KKS firmanstwo⁵⁰³.

Za podejściem P. Kardasa i G. Łabudy, A. Bartosiewicza i R. Kubackiego w prawie karnym-skarbowym, i niezależnie takim samym podejściem w prawie skarbowym H. Dzwonkowskiego⁵⁰⁴, B. Brzezińskiego, M. Kalinowskiego i A. Olesińskiej⁵⁰⁵, zgodnie z którym to nie podatnik jest firmantem, a jest nim osoba, umożliwiającą posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą, podatnikowi będącemu podmiotem przestępstwa firmanstwa. Przemawiają za powyższymi definicjami słownikowe, przedwojenny kontekst znaczeniowy związany z funkcjonowaniem „firmy” w obrocie gospodarczym i wydawane na tym tle orzecznictwo jak i analiza judykatów Sądu Najwyższego, w sprawach karnych skarbowych, po wejściu w życie u.k.s. z 1960 r.⁵⁰⁶, a wreszcie powołane we wstępie przepisy prawa stanowionego regulujące kwestie „firmy”, od której wywodzony jest termin firmanstwo.

W tym zakresie odnotować należy podgląd, A. Choduń, że” zarówno redaktor tekstu prawnego, jak i jego interpretator (podkr. moje P.T.) nie mogą polegać na swojej intuicji językowej bez odwoływanie się do języków słownika polskiego, w których zawarto ustalenia poczynione przez językoznawców⁵⁰⁷. Decydującym dla obrony postawionej wcześniej tezy, że podatnik nie jest firmantem, wydaje się być rdzeń pojęcie firmant wywodzony, jak wspomniano, że słowa firma, bądź pierwotnie *firmana*, to jest *firmator*. Stosując językową analizę porównawczą, począwszy od niemieckiego *firmieren*, kończąc na potocznym języku angielskim, w którym słowo firma ma trzy podstawowe znaczenia: formalne rzeczownikowe (1) organizacji, która sprzedaje lub produkuje coś lub świadczy usługi, i dwa nieformalne rzeczownikowe (2) Grupy przestępców lub chuliganów, a także brytyjskiej rodziny królewskiej, natomiast w kontekście komercyjnym firma w znaczeniu przymiotnikowym, to nazwa pod którą spółka prowadzi działalność gospodarczą, czy wreszcie coś co jest solidne i mocne. Najbliższym terminem dla firmanstwa w klasycznym znaczeniu jest współczesne

⁵⁰³ Dariusz Zalewski, *Odpowiedzialność za firmanstwo*, MOPOD 2009, Nr 4

⁵⁰⁴ H. Dzwonkowski, red. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa, 2020 <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugq4teobooobqxalruha4tmnzqge4q&refSource=toc> (dostęp: 2023-09-02)

⁵⁰⁵ B. Brzeziński, red. , *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wydanie elektroniczne*. Warszawa 2002. <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogiye&refSource=search>

⁵⁰⁶ Np. Wyrok SN z 14.06.1968 r. I CR 432/67, OSNC 1969, nr 7-8, poz. 137., Wyrok SN z 6.08.1969 r., I KR 71/69, OSNKW 1970, nr 1, poz. 11, Wyrok SN z 8.02.1974 r., V KR 42/74, OSNKW 1974, nr 6, poz. 115. W tym ostatnim wyroku, Sąd Najwyższy uzasadniał, „Za przyjęciem zaś winy umyślnej przemawia to, że oskarżona sprzedawała biżuterię także przez podstawione osoby, nazwane w tej sprawie firmantami, i sama do protokołu podała, że czyniła tak, aby uniknąć odpowiedzialności podatkowej”

⁵⁰⁷ A. Choduń, *Leksyka tekstów prawnych*, RPEiS 68, 2006, z. 4., s.30.

angielskie „endorsment”, i podmiotowo „endorser” to jest osoba, która umożliwia wykorzystanie jej nazwiska, wizerunku i reputacji w celu promowania usług lub produktów, innego podmiotu. Ten łaciński rdzeń *firmus* i znaczenie można także odnaleźć w języku francuskim, oznaczający solidny, bezpieczny. W języku polskim firma, oznacza zazwyczaj przedsiębiorstwo, prawnie zarejestrowaną urzędowo nazwę, pod którą przedsiębiorca działa, bądź reputację. To ostatnie znaczenie, zapewnienia, potwierdzenia funkcjonuje w języku niemieckim. W świetle powyższego firmant (dawniej firmator) to osoba, firmująca jakieś przedsięwzięcie, użyczająca swojego imienia i nazwiska, nazwy, firmy, jakiemuś przedsięwzięciu, bądź osoba prawna lub fizyczna firmująca działalność gospodarczą nie ujawnionego faktycznego właściciela. Za takim podejściem, przemawia również orzecznictwo i analiza judykatów Sądu Najwyższego, w sprawach karnych skarbowych, po wejściu w życie u.k.s. z 1960 r.⁵⁰⁸ i w sprawach podatkowych, także na gruncie u.o.z.p., a wreszcie przepisy prawa stanowionego regulujące kwestie „firmy”, od której, jak wspomniano, wywodzony jest termin firmanctwo t.j. z perspektywy historycznej przepisy k.h.⁵⁰⁹ i przepisy wprowadzające k.h.⁵¹⁰ a obecnie k.s.h.⁵¹¹ i k.c. w brzmieniu obowiązującym od 25 września 2003⁵¹² oraz uzasadnienie do projektu nowelizacji k.c.⁵¹³ i wreszcie przepisy o zapobieganiu nieuczciwej konkurencji⁵¹⁴. W zdecydowanej większości analizowanych judykatów Sądu Najwyższego, Sądów Apelacyjnych i Sądów Okręgowych wydawanych w czasie obowiązywania k.k.s. to jest po 17 października 1999, składy orzekające uznawały za firmanta za osobę użyczającą imienia i nazwiska, nazwy, firmy⁵¹⁵, a nie podatnika działającego „pod przykryciem”, przyjmując tym samym „tradycyjne” rozumienie firmanta. W uzasadnieniach do orzeczeń wywodzono, np.: „Poza tym ustalano sposób rozliczenia między firmantami, a osobami faktycznie prowadzącymi działalność gospodarczą (to jest podatnikami zatajającymi prowadzenie działalności gospodarczej – przyp. aut.)”⁵¹⁶, „Na podstawie tych okoliczności urząd skarbowy

⁵⁰⁸ Np. Wyrok SN z 14.06.1968 r. I CR 432/67, OSNC 1969, nr 7-8, poz. 137., Wyrok SN z 6.08.1969 r., I KR 71/69, OSNKW 1970, nr 1, poz. 11, Wyrok SN z 8.02.1974 r., V KR 42/74, OSNKW 1974, nr 6, poz. 115. W tym ostatnim wyroku, Sąd Najwyższy uzasadniał, „Za przyjęciem zaś winy umyślnej przemawia to, że oskarżona sprzedawała biżuterię także przez podstawione osoby, nazwane w tej sprawie firmantami, i sama do protokołu podała, że czyniła tak, aby uniknąć odpowiedzialności podatkowej”

⁵⁰⁹ Art. 26, art. 28, art. 29, art. 31-37.

⁵¹⁰ Art. XXX i XXXI Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Przepisy wprowadzające Kodeks Handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 503 ze zm.).

⁵¹¹ Np. Art. 11, art. Art. 21 § 1 pkt 3, art. 22, art. 24, art. 74, art. 90, art. 91, art. 104, art. 127, art. 157, art. 274, art. 300⁵.

⁵¹² Art. 431 – do 4310

⁵¹³ Druk Sejmowy nr 666 z 2 lipca 2002, s.22-24. <https://orka.sejm.gov.pl/proc4.nsf/opisy/666.htm> (dostęp: 2023-08-31).

⁵¹⁴ Art. 5 Ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1233.

⁵¹⁶ Postanowienie SN z 23.06.2009 r., II KK 26/09, LEX nr 607819.

uznał, że podmioty współpracujące bezpośrednio ze spółką cywilną (...) uczestniczyły w obrocie noszącym znamiona działalności fikcyjnej, były firmantami innych osób (to jest podatników zatajających prowadzenie działalności gospodarczej – przyp. aut.), za co otrzymywały zapłatę lub faktury VAT, niemożliwe do zweryfikowania ich zaewidencjonowania i rozliczenia.”⁵¹⁷, „Przede wszystkim jednak Sąd dał wiarę wyjaśnieniom oskarżonego P. S. co do tego, że zarówno P. K., jak i J. K. (1) i S. H. (1) pełnili jedynie rolę firmantów, tzw. słupów, a właściwie to firmy przez nich założone były takimi "słupami”⁵¹⁸.

W innych judykatach Sądów Apelacyjnych i Sądów Okręgowych jak wcześniej wspomniano (niejednokrotnie tych samych Apelacji i Okręgów) uznawano, że firmantem jest podatek, jak się wydaje zgodnie z zasadą, gdy istnieje przestępstwo skarbowe „firmanctwa”, to podmiotem tego przestępstwa musi być „firmant”, z powołaniem w uzasadnieniach orzecznictwa w sprawach podatkowych na tle art. 113 o.p. , tj. w oparciu o inną instytucję niż art. 55 k.k.s., zauważając, np. : „Z przytoczonego orzecznictwa wywieść można wniosek, iż skoro więc firmant podejmuje czynności mające na celu stworzenie pozoru nieprowadzenia działalności gospodarczej, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby uczynił to za fasadą łączącego go z firmującym stosunku pełnomocnictwa”⁵¹⁹, „W obecnie obowiązującym stanie prawnym ustawodawca wyeliminował przestępstwo skarbowe *sui generis* przewidujące odpowiedzialność osoby, która dopuściła się posługiwania przez firmanta jej danymi”⁵²⁰.

Co godne podkreślenia, pojęcie „firmanta”, nie jest przedmiotem, jakichkolwiek rozbieżności, w sprawach dotyczących wyłudzeń VAT, w ramach tzw. przestępstw karuzelowych, także tych, zawisłych przed TS. W jednej z takich spraw, polskie organy podatkowe stwierdziły brak dostaw dokonanych przez Bogromil sp. z o.o., uznając, że nie mogła ona dostarczyć danych towarów, bowiem jej dokumentacja księgowa nie wykazała żadnej faktury na zakup paliwa, oraz iż spółka ta działała jako firmant (podkr. moje P.T. .) na korzyść rzeczywistego właściciela dostarczonego paliwa. Wydane w tej sprawie postanowienie Trybunału (piąta izba) z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13⁵²¹ zatytułowano „Odesłanie prejudycjalne - Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem - Przepisy podatkowe - Podatek VAT - Szósta dyrektywa - Prawo do odliczenia - Odmowa - Faktura wystawiona przez spółkę działającą jako „firmant”, co w tłumaczeniach z języków: angielskiego, niemieckiego , hiszpańskiego, greckiego, łotewskiego, holenderskiego, rumuńskiego,

⁵¹⁷ Wyrok SA w Warszawie z 2.12.2010 r., VI ACa 844/10, LEX nr 743985.

⁵¹⁸ Wyrok SO w Poznaniu z 30.06.2014 r., III K 71/13, LEX nr 1883276.

⁵¹⁹ Wyrok SO w Świdnicy z 8.04.2015 r., IV Ka 204/15, LEX nr 1840217.

⁵²⁰ Wyrok SA w Gdańsku z 18.04.2019 r., II AKa 260/18, LEX nr 2772603.

⁵²¹ Postanowienie TSUE z 6.02.2014 r., C-33/13, MARCIN JAGIEŁŁO v. DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W ŁODZI, LEX nr 1446626.

szwedzkiego, uzyskało brzmienie: „faktura wystawiona przez spółkę działającą jako przykrywka” (ang. *invoice issued by a company acting as a front*), „Faktura wystawiona przez firmę działającą jako *kukła*” tłumaczone również jako „osoba stworzona jako przykrywka dla wątpliwej transakcji, a dosłownie ”słomiany człowiek” (niem. *Versagung – Von einem als Strohmännchen handelnden Unternehmen ausgestellte Rechnung*), Faktura wystawiona przez firmę fasadową (przykrywkę) (hiszp. *Factura emitida por una sociedad pantalla*), „Faktura wystawiona przez spółkę, która oddała swoją nazwę do dyspozycji podatnika (innej osoby) (grec. *Τιμολόγιο εκδοθέν από εταιρία που έθεσε την επωνυμία της στη διάθεση άλλου προσώπου*), „Faktura wystawiona przez spółkę używającą nazwy innej spółki za jej zgodą” (łot. *Rēķins, ko izdevusi sabiedrība, kura izmanto citas sabiedrības nosaukumu ar tās piekrišanu*), „Faktura wystawiona przez firmę działającą jako „słomiany mąż” bądź „chochoł” (niderl. *Factuur uitgereikt door vennootschap die als stroman optreedt*), „Faktura wystawiona przez spółkę pośredniczącą (rum. *Factură emisă de o societate care acționează ca interpus*), „Faktura wystawiona przez spółkę jako firmę-przykrywkę (szw. *Faktura som utfärdats av ett bolag i egenskap av bulvan*).

W świetle powyższego w doktrynie i polskim orzecznictwie, prawa karnego skarbowego i administracyjnego brak zgody, co do tego, kim jest firmant, gdyby natomiast uznać, że do języka prawniczego, stosować należy te same dyrektywy, co do języka prawnego, np. sięgając Zasad Techniki Prawodawczej⁵²², to choć określenie firmant, nacechowane jest zwężnością (§ 5), to jednak w świetle dokonanych ustaleń, z nieustalonych przyczyn, brakuje mu niejednokrotnie dokładności i jednoznaczności (precyzji), przez co nie można uznać, że jest ono zrozumiałe (§ 6). Pomimo powyższego, szukając desygnatu terminu firmant, adekwatnie do kontekstu prawa handlowego, orzeczeń wydawanych w okresie międzywojennym, jak również do pierwszej dekady obecnego wieku, oraz kontekstu znaczeniowego w co najmniej ośmiu językach europejskich, które łącznie pozwalają na wyznaczenie zbioru tego desygnatu w sposób niebudzący wątpliwości (delimitację denotacji), pozwalają na przyjęcie, że firmant, to podmiot, która oddał swoją nazwę do dyspozycji innego podmiotu – podatnika, czy używając kolokwializmu (potocyzmu), stwierdzić należy, że firmant to „figurant”, „kukła”, „przykrywka”, „firma fasadowa”, „słup” , „pozorant”, a w innych niż polskie konotacjach kulturowych także „strach na wróble”.

Prawdą jest, że „w języku prawniczym wspólnota interpretacyjna ustala znaczenie tych wyrażeń tekstów prawnych, których ustawodawca użył, nie wprowadzając w ich treści definicji

⁵²² Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

legalnych”⁵²³, to jednak akceptacja niektórych przedstawicieli doktryny prawa karnego skarbowego i administracyjnego, dla używania pojęcia firmanta do firmowanego zamiast do firmującego, prowadzi do materialnego braku koherencji pomiędzy znaczeniem pojęcia „firmant” w języku naturalnym (w jego słownikowych denotacjach), a nawet w odniesieniu do potocyzmów, co godne podkreślenia wywodzonych łącznie z ponad wiekowej i utrwalonej praktyki obrotu gospodarczego, i praktyki orzeczniczej⁵²⁴, a językiem prawniczym (językiem wypowiedzi o obowiązującym prawie) poprzez uznanie, że firmant to podatnik, który posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie. Powyższe nie zasługuje na aprobatę⁵²⁵.

Dla uniknięcia nieostrości wyrażen językowych⁵²⁶, w pracy przyjęto następującą konwencję: *firmowany* oraz *firmujący się* odnoszone będą zawsze do podatnika, *firmant* do osoby co najmniej godzącej się na posługiwanie się imieniem i nazwiskiem oraz nazwą bądź firmą, którymi firmant prawnie bądź faktycznie rozporządza, natomiast termin *firmujący*, choć używany w doktrynie (dla oznaczenia *firmowanego lub firmującego się* przy przyjętej w tej pracy konwencji) nie będzie dalej używany, jako predykat o głębokim cieniu znaczeniowym na gruncie języka naturalnego, w którym za firmującego (firmującego się z jednej strony i firmującego kogoś lub coś, z drugiej) uznać można zarówno podatnika, jak i firmanta.

Jako że termin *firmant* używany jest w dwóch różnych znaczeniach: na gruncie k.k.s. i ordynacji podatkowej, podkreślić należy, że w pracy odwołanie do k.k.s. będzie decydujące.

Zamykając kwestie terminologiczne dla odkodowania *firmant* we wszystkich wcześniej opisanych kontekstach języka naturalnego, prawniczego i prawnego zasadne jest wskazanie co najmniej dwóch a nawet trzech podmiotów, z których ostatni, choć nie opisany w treści normy, nie może zostać pominięty.

Podmiotu pierwszego tj. *firmowanego (firmującego się)* będącego osobą fizyczną, bo zdaniem większości przedstawicieli doktryny, co do zasady, z zastrzeżeniem odpowiedzialności z art. 9 §3 k.k.s., tylko osoby fizyczne odpowiadają karnie skarbowo, choć

⁵²³ L. Morawski, *O dwóch sposobach definiowania pojęć*, [w:] *Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne*, z 115, Prawo XIX, Toruń 1981, s.56

⁵²⁴ Orzeczenie SN z 3.03.1936 r., II C 2564/35, OSN 1936, nr 10, poz. 396. Orzeczenie SN z 3.03.1936 r., II C 2564/35, OSN 1936, nr 10, poz. 396.

⁵²⁵ T. Gizbert-Studnicki, zauważa, że „Teksty prawne formułowane są w pewnej odmianie języka etnicznego. Odmiana ta charakteryzuje się zasobem specyficznego słownictwa oraz specyficznych reguł składniowych i semantycznych. Interpretator tekstów prawnych winien w związku z tym dysponować znajomością odpowiedniego języka etnicznego, a ponadto znajomością specyficznego słownictwa i reguł językowych charakteryzujących odmianę języka, w której te teksty są sformułowane. [w:] *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, ZNUJ, 1986, s. 11

⁵²⁶ J. Odrowąż-Sypniewska, *Zagadnienia nieostrości*, Warszawa 2000, s.11.

dla potrzeb analizy dogmatycznej uwzględniono zagadnienia odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, a tym samym dopuszczono – jak wcześniej wspomniano - jako niezbędne rozważania wskazujące na ewentualną odpowiedzialność karną osoby prawnej, czy też członków organów stanowiących w takich podmiotach. W obu opisanych wypadkach osoby fizyczne i ewentualnie prawne muszą mieć przymiot podatnika (cecha obiektywna), który to podatnik działa w określony sposób, tj. posługuje się: imieniem i nazwiskiem, nazwą, bądź firmą innej osoby (modus operandi).

Celem jest zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności (cel i kierunek działania), natomiast skutkiem, co najmniej narażenie podatku na uszczuplenie.

Podmiotem drugim jest *firmitant*, co najmniej godzący się na powyższe, uwzględniając, że ten ostatni nie musi być świadomy działań firmitującego się, wykorzystywane natomiast mogą być dane identyfikacyjne, którymi podmiot ten dysponuje (ang. *legal owner*).

Podmiotem trzecim – jak zaznaczono bezpośrednio nie wskazanym w normie – jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego reprezentowany przez władze skarbowe i ew. UE, które wyżej opisane *modus operandi* ma wprowadzić w błąd, tak co do tożsamości podatnika, jak i co do faktu prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej (lub jej rozmiarów) podlegającej opodatkowaniu, która to działalność co do zasady podlega opodatkowaniu, a powyższe mają narażać podatek na uszczuplenie.

Uogólniając powyższe zagadnienia w ujęciu funkcjonalnym zwrócić należy uwagę, że T. Grzegorzczak postrzega firmitantstwo, jako „sposób na uchylenie się od podatku” sytuując ten delikt skarbowy w kontekście podatku dochodowego od osób fizycznych, „ze względu na progresywny system podatkowy w zakresie podatku dochodowego”⁵²⁷, także J. Michalski, podtrzymuje takie rozumienie, zaznaczając, że sprawca dąży do uchylenia się od opodatkowania bądź uchylenia się od wyższego opodatkowania przez „brak kumulacji dochodów, albo konsekwencje uzyskania przychodów (np. przejście do wyższej grupy opodatkowania)”⁵²⁸.

G. Łabuda wskazując na *differentia specifica* firmitantstwa ze zwykłym oszustwem skarbowym, zauważa, że to ostatnie realizuje się zazwyczaj przy pomocy transakcji prowadzonych „z tylnego siedzenia”⁵²⁹, bądź „zlecanych przez faktycznego inspiratora”,

⁵²⁷ Tamże, s.292.

⁵²⁸ J. Michalski [w:] *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”, Warszawa 2000, art. 55.
<https://sip.lex.pl/#/commentary/587518466/315906?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01)

⁵²⁹ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184> (dostęp: 2023-08-24).

którego to określenia użył Minister Finansów w roku 2015 w kampanii informacyjnej zatytułowanej „Nie daj się zrobić w słupa”⁵³⁰.

5. Odpowiedzialność posiłkowa w k.k.s. a firmanctwo

W związku z powyższymi ustaleniami dotyczącymi pierwszej ustawowej definicji firmanctwa, przywołane stwierdzenie D. Zalewskiego o tym, że firmanctwo było zdefiniowane i podlegało penalizacji już w u.k.s. z 1926 r. odnieść należy ewentualnie do innej instytucji prawa karnego skarbowego znanej ustawie karnej skarbowej z 1926 roku odpowiedzialności osoby trzeciej i przejętej z ustawodawstwa pruskiego z końca XIX w. tj. na mocy § 26 w zw. z § 36 pruskiej ustawy z 26 lipca 1897 tzw. ustawy o postępowaniu karno-administracyjnym w sprawach naruszenia praw celnych i podatków pośrednich w której to ustawie odpowiedzialnego posiłkowo nazywano „współuczestnikiem konfiskaty”. Odpowiedzialność posiłkowa z u.k.s. z 1926 nie była w przeciwieństwie do przepisów pruskich tożsama z uznaniem popełnienia przez odpowiedzialnego przestępstwa karno-skarbowego, miała natomiast jak wyżej zaznaczono charakter „subsydjarny” - sięgając do terminologii tematu z przedwojennej literatury przedmiotu, czy też „ewentualny”, posługując się językiem u.k.s. z 1926 r. i z 1932 r. . Począwszy zaś od u.k.s. z 1936 r. ten typ odpowiedzialności nosił miano odpowiedzialności posiłkowej, w oparciu o którą to instytucję, konsekwencje czynów karnych skarbowych, osiągnąć mogły nie tylko sprawcę czynu zabronionego, lecz również podmiot, w imieniu którego sprawca działał i który z racji popełnienia przez sprawcę przestępstwa mógł osiągnąć korzyść majątkową, o ile kar i kosztów postępowania karnego skarbowego nie ściągnięto od skazanego. „Słuszną jest więc rzeczą, by osoby takie, aczkolwiek nie są uczestnikami przestępstwa, ponosiły w postępowaniu karnym odpowiedzialność na wzór tej, która jest znana powszechnemu prawu cywilnemu”

W projekcie rządowym u.k.s. z 1926 r. podniesiono, że „przyjęta w prawie karnym powszechnem zasada, że nikt nie może odpowiadać za przestępne działania drugih, doznać musi w prawie karnem skarbowym pewnego ograniczenia z tego powodu, że są osoby, które pozostają do innych w takim stosunku, iż przy dobrej chęci i woli zapobiec mogą z łatwością popełnieniu przez te osoby przestępstw skarbowych (nawet podczas swojej nieobecności) przez to na przykład, że zachowują ostrożność w doborze osoby, której powierzają sprawowanie swoich interesów, że w miarę możliwości nie zaniedbują dozoru nad sprawowaniem tych interesów przez te osoby, lub, że mając do pewnego stopnia względem innych osób obowiązek ostrzeżenia ich przed zgubnymi skutkami niezgodnego z ustawą postępowania, obowiązku tego

⁵³⁰ https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/obejrzyj-spot-i-nie-daj-sie-zrobic-w-slupa/pop_up?_101_INSTANCE_M1vU_viewMode=print (dostęp: 2023-08-25).

nie dopełniają. Do stosunków tego rodzaju należy na przykład stosunek przedsiębiorcy lub przemysłowca do swoich pomocników, głowy rodziny do jej członków, zastępcy prawnego do klientów” .

W trakcie prac Senatu uznano, że „Jest rzeczą zupełnie słuszną nałożenie obowiązku odpowiedzialności majątkowej nie tylko na właściwego winowajcę, ale i na tych przedsiębiorców, którzy pośrednio korzystają z przestępstw dokonanych przez ich agentów.

Na gruncie opisanych niżej szczegółowo przepisów ustaw karnych skarbowych na osobę, w której zastępstwie skazany kierował przedsiębiorstwem przemysłowym lub handlowym, albo załatwiał inne jej interesy, nałożyć można było odpowiedzialność za wymierzone skazanemu kary pieniężne i koszty postępowania karnego, o ile ich nie ściągnięto w całości lub przynajmniej w części od skazanego tj. norm obowiązujących odpowiednio na podstawie art. 33, art. 34 i art. 35 u.k.s. z 1926 roku, powtórzonych następnie wraz z numeracją artykułów w u.k.s z 1932 r. , jak również w art. 30-34 p.k.s. z 1936 r. oraz w niezmienionym brzmieniu w art. 33-36 powojennego dekretu o p.k.s. z 1947 r. , to jest w każdym przypadku przepisów regulujących „odpowiedzialność osób trzecich” o charakterze majątkowym.

Na powyższe wskazywała systematyka i struktura powoływanych wcześniej regulacji, np. treść Art. 150 § 1 u.k.s. z 1926 stanowił „W razie niebezpieczeństwa udaremnienia w przyszłości ściągnięcia kar pieniężnych, kosztów postępowania lub uszczuplonej należności, władza skarbowa może zarządzić ich zabezpieczenie na majątku obwinionego i odpowiedzialnego”, przy czym na mocy art. 185 pkt. 5 u.k.s. z 1926 rozstrzygnięcie co do odpowiedzialności osoby trzeciej, znaleźć się musiało w orzeczeniu karnym, natomiast ustawa karna skarbową z 1932 r. rozszerzyła zakres stosowania odpowiedzialności osób trzecich na wszystkie przestępstwa, oprócz porządkowych (art. 34 pkt.1 u.k.s. z 1932 r.).

Warunki stosowania odpowiedzialności osób trzecich dotyczyły strony podmiotowej stosunku skazanego do odpowiedzialnego, definiowanego przez charakter umocowania, rodzaj zastępstwa, pokrewieństwo bądź małżeństwo . Uznawano, że także odpowiedzialny korzystać może z dobrodziejstw czynnego żalu, oraz że przysługują mu uprawnienia obwinionego (art. 217 u.k.s. z 1926 r.), a choć związek przyczynowy pomiędzy popełnieniem przestępstwa skarbowego przez sprawcę a korzyścią odpowiedzialnego uznano, za konieczny, to za obojętne uznano, czy korzyść ta na trwale weszła do majątku odpowiedzialnego, i jak był jej rozmiar .

Podkreślić wreszcie należy, że wspomniana odpowiedzialność majątkowa, w okresie międzywojennym, dotyczyć mogła także osób prawnych i zakładając, że przytoczona teza Dariusza Zalewskiego, jest uzasadniona, tj. że „pierwsza polska ustawa karna skarbową z 2.8.1926 r. uznawała za czyn zabroniony nie tylko popełnienie przestępstwa firmanctwa, ale

także jego usiłowanie” a przyjęte w pracy domniemania poprawne, powyższe nakazywałyby przyjęcie odpowiedzialności karnej – skarbowej osób prawnych (czy używając ówczesnej terminologii „prawniczych”), co pozostawałoby jednak w sprzeczności z treścią wskazanej normy, zarówno w u.k.s. z 1926, u.k.s z 1932 i p.k.s. z 1936, co potwierdza literatura z okresu: „wykluczone jest skazanie i karanie osoby prawniczej, bo ta nie ma swojej woli, gdyż jej zbiorowa wola ujawniająca się w głosowaniu osób fizycznych, należących w skład zrzeszenia objętego nazwą osoby prawniczej, jest jedynie wolą osób fizycznych, a przyjęcie woli zbiorowej byłoby fikcją, a na fikcji nie można opierać reglamentacji karnej”.

R. Lemkin zauważył, natomiast, wprost, że odpowiedzialność osób trzecich odnoszona do osób prawnych na mocy art. 36 u.k.s. z 1932 r. przy zaistnieniu warunków określonych w art. 33 i 34 tej ustawy, będąc odpowiedzialnością warunkową i subsydiarną, jest ograniczona w porównaniu z § 357 nowej Ordynacji Podatkowej Rzeszy Niemieckiej (Reichsabgabennordnung) - prawa zezwalającego na wymierzenia kary grzywny osobie prawnej lub zrzeszeniu, bez konieczności ustalania zawinienia osoby fizycznej .

Fakt, że ustawy karne skarbowe z 1926 jak i z 1932 oraz dekret z 1936 roku – co do zasady - nie regulowały naruszeń przepisów o podatkach bezpośrednich, nie oznaczał braku odpowiedzialności za naruszenia przepisów o podatkach bezpośrednich, w oparciu o postanowienia karne ustaw skarbowych, a poczynawszy od 1 października 1934 roku to jest wejścia w życie ustawy z 15 marca 1934 Ordynacja podatkowa (część IV) także w oparciu o przepisy tej ustawy, regulującej kwestie podatków państwowych m.in. podatku gruntowego, podatku od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich, od lokali, od placów budowlanych, opartych na zasadach ad valorem właściwych dla dzisiejszych podatków katastralnych, podatku od energii elektrycznej, podatku przemysłowego, podatku dochodowego, podatku nadzwyczajnego od niektórych zajęć zawodowych, podatku wojskowego, pobieranego w postaci dodatku do podatku dochodowego, podatku od kapitałów i rent. Przestępstwami podatkowymi, w rozumieniu powołanej wyżej ustawy były wszelkie czyny i zaniechania, zagrożone karą w czasie ich popełnienia, a związane z wymiarem podatków i polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie podatków skarbowych, lub na obejściu, albo niewykonaniu przepisów ordynacji lub nakazów i zarządzeń władz podatkowych. Ordynacja podobnie jak u.k.s. z 1926 r. i u.k.s. z 1932 r. nie zawierała materialnej definicji podatku, ani też definicji przestępstwa skarbowego, stanowiąc zbiór przepisów ogólnego prawa podatkowego, odnosiła się do organizacji władz skarbowych, tajemnicy urzędniczej, postępowania podatkowego prowadzonego w obu instancjach oraz przepisów porządkowych i karnych. W ustawie tej wystąpiły niezdefiniowane ustawowo

terminy: obowiązku podatkowego opartego stan faktyczny określony w ustawie podatkowej i zobowiązania podatkowego wynikającego z wydania przez organ podatkowy decyzji konstytutywnej w postaci nakazu płatniczego, bądź z mocy prawa. Z chwilą wydania nakazu podatek uznawano za należność podatkową, a decyzji nadawano charakter konstytutywny bądź deklaratoryjny, gdy podmiot obowiązany podatku nie wpłacił w ogóle albo wpłacił go w nienależytej wysokości.

W oparciu o treść art. 168 Ordynacji Podatkowej z 1934 roku w wersji obowiązującej od 26 lutego 1936 „Za grzywny, nałożone na zastępcę z powodu naruszenia przepisów podatkowych, popełnionego w zakresie załatwiania spraw cudzych, odpowiadała solidarnie zastąpiona osoba fizyczna lub prawna”. Zastępcą był każdy, kto załatwiał sprawy cudze jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze. Wydaje się więc, że i w tym wypadku to jest przepisów ordynacji podatkowej z 1934 roku nie należy mówić o przestępstwie *per se* w rozumieniu przepisów Ordynacji, a ponownie o posiłkowej odpowiedzialności majątkowej.

Nie sposób nie zauważyć, że w dekretach z 1936 i z 1947 roku nawiązano do regulacji ustaw karnych skarbowych z 1926 roku i 1932 roku, przyjmując, iż za grzywny i koszty postępowania, nałożone na zastępcę z powodu występkę skarbowego, popełnionego w zakresie załatwiania spraw cudzych, można uczynić posiłkowo odpowiedzialną zastępowaną osobę fizyczną lub prawną, przy czym drugi z dekretów regulował naruszenia zarówno podatków pośrednich jak i bezpośrednich, zarówno państwowych jak i tzw. danin komunalnych .

W u.k.s. z 1926 i u.k.s. z 1932 r. dla orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich, konieczne było łączne spełnienie następujących przesłanek: a. przestępstwo popełniono w związku z wykonywaniem kierownictwa przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego, albo w związku z załatwianiem innych interesów osoby, na którą nałożono odpowiedzialność posiłkową; b. przestępstwo polegało na uszczupleniu dochodu skarbowego albo naruszenia zakazu przywozu, wywozu, przewozu przez granicę lub terytorium Wolnego Miasta Gdańska, które stanowiły jeden obszar celny, ale dwa obszary gospodarcze ; c. osoba w zastępstwie której skazany załatwiał interesy, osiągnęła choćby bezwiednie korzyść z przestępstwa, albo w wypadku usiłowania przestępstwa korzyść te byłaby osiągnęła, gdyby przestępstwo zostało dokonane (art. 34 u.k.s. z 1926 r i u.k.s. z 1932 r.). Obie z wymienionych ustaw dopuszczały, że w razie uniewinnienia oskarżonego, można go było uznać za odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej, przy czym „orzeczenie o odpowiedzialności w charakterze osoby trzeciej nie może być uważane za uznanie tej osoby winną. „W konsekwencji tego uznanie

kogoś, czy to osobę fizyczną, czy też osobę prawniczą, za odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej nie jest zasadzeniem w ścisłym tego słowa znaczeniu”.

Taki właśnie kontekst znaczeniowy „firmanctwa” przystaje, jak zaznaczono we wstępie do pracy, do art. 113 obowiązującej ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w brzmieniu „Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności”. We wspomnianej wyżej Ordynacji, termin firmanctwo przeciwnie niż w k.k.s., odnosi się przede wszystkim do firmanta (osoby firmującej cudzą działalność opodatkowaną, nazywanej również wcześniej firmatorem) to jest do osoby trzeciej, która wyraża zgodę na posługiwanie się jej imieniem, nazwiskiem bądź firmą w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej (opodatkowanej) lub rozmiarów takiej działalności, prowadzonej przez podatnika – firmowanego, co samo w sobie nie wyklucza, że firmant jest podatnikiem w związku z jego własną działalnością podlegającą opodatkowaniu, kładąc jednak nacisk na jednoczesną solidarną odpowiedzialność firmanta z firmowanym (firmującym się) za zobowiązania podatkowe tego ostatniego. Sądy Administracyjne przyjmują, zazwyczaj, w sprawach wyłudzeń podatku od towarów i usług, że „z samej istoty firmanctwa wynika, że firmujący współdziała z firmowanym lub co najmniej pomaga mu w tym procederze. Istota wzajemnych relacji pomiędzy tymi dwoma podmiotami polega na tym, że firmujący uchodzi za tzw. "figuranta", faktycznie działalności gospodarczej nie prowadząc. Nie oznacza to jednak, że współpraca lub pomoc nie przybiera takiej formy, w której pewne czynności na zewnątrz wykonywane są właśnie przez firmującego. Co więcej, pozór prowadzenia działalności na własne imię i nazwisko, i pod własną firmą wręcz wymaga takich działań od firmującego, który podejmuje pewne czynności w stosunkach zewnętrznych wobec osób trzecich, w tym także wobec kontrahentów. Firmowany działający w celu zatajenia rozmiarów własnej działalności zmierza do tego, aby okoliczność ta pozostała nieznana i nieodkryta przez inne podmioty, tak w sferze prawa publicznego jak i w obrocie cywilnoprawnym. Dla osiągnięcia tego celu konieczne jest współdziałanie firmującego lub chociażby jego pomoc. Zarówno zatem firmowany jak i firmujący ukrywają w obrocie zewnętrznym to, kto w rzeczywistości jest osobą czerpiącą zyski i ponoszącą ryzyko ekonomiczne⁵³¹.

⁵³¹ Wyrok NSA z 14.06.2016 r., II FSK 1125/14, LEX nr 2082786.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/522176482/1?directHit=true&directHitQuery=II%20FSK%201125%2F14&pit=2023-09-29> (dostęp: 2023-09-30), tak również Wyrok WSA w Gdańsku z 11.01.2022 r., I SA/Gd

Wbrew powołanej tezie, możliwe jest by firmant, prowadził jednak własną rzeczywistą działalność gospodarczą, a w takim razie, zarówno zatem firmowany jak i firmujący ukrywają w obrocie zewnętrznym to, kto w rzeczywistości jest osobą czerpiącą zyski i ponoszącą ryzyko ekonomiczne, w odniesieniu do działalności przypisanej wyłącznie firmowanemu.

Wspomniany art. 113. o.p. również określany jako firmanctwo w orzecznictwie i literaturze reguluje solidarną względnie posiłkową odpowiedzialność podatkową osoby firmującej (firmanta) w oparciu o normę „Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności”.

Wspomnieć należy również, o odpowiedzialności nakładanej na mocy art. 24 k.k.s., w oparciu o którą to normę za grzywnę nałożoną na sprawcę w postępowaniu karnoskarbowym, czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę trzecią. Pierwszym powodem są wspólne cechy konstrukcyjne tego typu odpowiedzialności, z konstrukcją przepisu art. 113 o.p., zauważając, wszakże, że odpowiedzialność osoby trzeciej na gruncie przepisu o.p., dotyczy zobowiązań podatkowych podatnika, a nie odpowiedzialności za grzywny nałożone na tegoż podatnika, jako sprawcę w oparciu o art. 24 k.k.s.. Ten ostatni typ odpowiedzialności również dotyczy osób trzecich, w tym podmiotów zbiorowych (kolektywnych)⁵³², jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze. Pod warunkiem, wszakże, by zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Podkreślić należy, że odpowiedzialność posiłkowa w k.k.s. „nie jest karą ani środkiem karnym, stanowi tradycyjny dla prawa karnego skarbowego rodzaj osobistej odpowiedzialności majątkowej⁵³³, ponoszonej obok sprawcy, a zatem z odstępstwem od zasady indywidualnej odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe”⁵³⁴.

1038/21, LEX nr 3318514. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/523412210/1/i-sa-gd-1038-21-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-gdanskupit=2023-09-29&cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-09-30)

⁵³² Tak G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 1.

⁵³³ Art. 33-39 u.k.s. z 1926 r.

⁵³⁴ T. Razowski [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit...* art. 24..

6. Odpowiedzialność za firmanctwo w o.p.

W przepisach skarbowych, na mocy art. 113 ordynacji podatkowej, a wcześniej na mocy art. 48 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r o zobowiązaniach podatkowych⁵³⁵, ustawodawca nakłada solidarną odpowiedzialność za zaległości podatkowe na osobę trzecią, za której zgodą, podatnik posłużył się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą, dla zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej, bądź jej rozmiarów - przy czym w przypadku osób prawnych, wspomnianą zgodę, odnieść należy do osób fizycznych uprawnionych do reprezentacji osoby prawnej⁵³⁶.

Ten rodzaj odpowiedzialności wprowadzono już 13 grudnia 1960, z wejściem w życie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r. w sprawie odpowiedzialności członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe, wydanego na podstawie art. 16 ust. 4 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych⁵³⁷ w którym za dłużników uporczywie zalegających z uiszczeniem należności podatkowych uważano m.in. dłużników: którzy zatajali prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu przez posługiwanie się przy tym nazwiskiem lub firmą podstawionej osoby, bądź osoby, które umyślnie dopuszczały do posługiwania się ich nazwiskiem lub firmą przez inne osoby, które zatajały prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu. Słusznie zauważa B. Brzeziński, że „Ordynacja podatkowa nie zawiera wyrażonego *expressis verbis* zakazu firmanctwa: przewiduje jedynie niekorzystne dla firmującego skutki w sytuacji, gdy firmowany dopuszcza do powstania zaległości podatkowych. Przeciwno uznaniu sankcyjnego charakteru odpowiedzialności osób trzecich (w tym także firmującego) przemawia kształt mechanizmu odpowiedzialności, wynikający z przepisów Ordynacji podatkowej”⁵³⁸.

⁵³⁵ tj. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm., art. 48 miał następujące brzmienie „Jeżeli w działalności zarobkowej prowadzonej na własny rachunek podatnik posługiwał się nazwiskiem lub firmą innej osoby, za jej zgodą, albo gdy osoba ta posługiwała się nazwiskiem lub firmą podatnika, za jego zgodą, w prowadzeniu na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, za zobowiązania podatkowe związane z tą działalnością odpowiadają solidarnie podatnik i ta osoba”.

⁵³⁶ wyrok NSA z 20.09.2016 r. I FSK 445/15, LEX nr 2167197.

⁵³⁷ Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 452, z 1959 r. Nr 11, poz. 61 i z 1960 r. Nr 51, poz. 300)

⁵³⁸ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.02.01>, dostęp: 2023-10-03).

„Odpowiedzialność firmującego ma charakter osobisty i solidarny z firmowanym. Artykuł 113 o.p. nie zawiera ograniczeń tej odpowiedzialności, zatem nie ma znaczenia np. to, jakie faktycznie korzyści uzyskał firmujący z udostępnienia swojego imienia i nazwiska lub firmy”⁵³⁹.

Podstawą firmanctwa w rozumieniu o.p., podnoszonymi w doktrynie, są obecnie: „(1) powstanie zaległości podatkowych podczas prowadzenia ukrytej działalności gospodarczej, (2) zgoda firmującego oraz (3) posługiwanie się cudzą firmą w celu ukrycia faktu prowadzenia własnej działalności gospodarczej lub jej rzeczywistych rozmiarów⁵⁴⁰. Orzeczenie o solidarnej odpowiedzialności osoby wyrażającej zgodę na posłużenie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą „nie uwalnia podatnika zatajającego prowadzenie działalności na własny rachunek lub jej rozmiarów, od odpowiedzialności, tylko poszerza krąg podmiotów, od których organ podatkowy może dochodzić zaspokojenia zobowiązań⁵⁴¹. W praktyce prawa skarbowego, oznacza to, że decyzja podatkowa, adresowana być musi do podatnika, a nie do osoby godzącej się na posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą⁵⁴². Na gruncie prawa karnego skarbowego natomiast, osoba, która prawomocnym wyrokiem została skazana jako firmujący, nie może być adresatem decyzji określającej wysokość niezapłaconego podatku związanego z tą działalnością. W grę wchodzi jedynie odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe firmowanego, za które firmujący odpowiada solidarnie⁵⁴³.

Odpowiedzialny solidarnie, nie może bronić się natomiast zarzutami w takim zakresie jaki jest przewidziany dla dłużników solidarnych w prawie zobowiązań”⁵⁴⁴, jako że przedmiotem egzekucji, są zaległości podatkowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podatnika, a nie odpowiedzialnego t.j. osoby, za zgodą której, podatnik zataja prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek lub jej rozmiary.

⁵³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 24.02.2009 r., III SA/Wa 3069/08, LEX nr 545958.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520639654/1/iii-sa-wa-3069-08-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-warszawie?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15)

⁵⁴⁰ Wyrok NSA z 18.01.2018 r. I FSK 523/16, LEX nr 2449068.

⁵⁴¹ Wyrok WSA w Gdańsku z 24.11.2015 r. I SA/Gd 1109/15, LEX nr 1947552.

⁵⁴² vide art. 108 § 2 i 4 o.p.

⁵⁴³ Tak również na gruncie u.k.s. z 1971 r. (vide: Wyrok NSA w Gdańsku z 5.05.1995 r., SA/Gd 3083/94, POP 1998, nr 1, poz. 3.”osoba, która prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego została skazana na podstawie przepisu art. 93 § 3 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (Dz. U. z 1984 r., Nr 22, poz. 103) nie może być adresatem decyzji określającej wysokość niezapłaconego podatku związanego z tą działalnością. W grę wchodzi jedynie odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe firmowanego, za które firmujący odpowiada solidarnie z tym pierwszym na podstawie art. 48 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486)).

⁵⁴⁴ K. Radzikowski, *Charakter odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika w świetle metod wykładni prawa podatkowego*, Kwartalnik Prawa Publicznego 7/1/2, 101-124

V. Przedmiot ochrony

Ogólnym przedmiotem ochrony k.k.s. w tym art. 55 k.k.s. jest ochrona „powinności dostarczenia Państwu Polskiemu wszelkich niezbędnych środków koniecznych dla niepodległego bytu, funkcjonowania oraz wypełniania zadań. Jest to zatem obowiązek o charakterze powszechnym, bo dotyczy wszystkich, którzy pozostają w związku z Państwem Polskim i korzystają z jego opieki prawnej”⁵⁴⁵, „należy do tych (obowiązków – przyp. aut.), które spoczywają na każdym, niezależnie od obywatelstwa, tego, czy jest to osoba fizyczna, czy prawna, czy nawet szczególnego rodzaju podmiot grupowy, któremu ustawa nadaje zdolność prawną, w ramach ładu prawnego Rzeczypospolitej”⁵⁴⁶.

Powinności wyżej opisane wywodzone z art. 84 Konstytucji R.P. ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, określają obciążenia osobiste, jak i majątkowe, które dotyczą sfery obligatoryjnych działań i zaniechań, które służą utrzymywaniu Państwa i mają zapewnić temu Państwu możliwości suwerennego funkcjonowania i wypełniania zadań dla dobra wspólnego. Od 1 maja 2004 „Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego *per se* jest interes i porządek finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej”⁵⁴⁷.

Rodzajowym przedmiotem ochrony są obowiązki podatkowe i rozliczeń wskazane w tytule rozdziału 6 k.k.s. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji” uwzględniając, że Art. 53 § 26 i 26a kodeksu karnego skarbowego stanowią, że „należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu.

Środki unijne w tym kontekście np. przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, podlegają zwrotowi, gdy wykorzystano je z naruszeniem procedur, w wyniku czego doszło lub mogłoby dojść do powstania szkody w budżecie ogólnym UE. Niedokonanie takiego zwrotu traktowane jest jako zaległość podatkowa. Zgodnie z treścią art. 2 pkt 36 rozporządzenia Rady (UE) Nr 1303/2013 ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego

⁵⁴⁵ M. Safjan (red.), L. Bosek, *Konstytucja RP, Komentarz do art. 1- 86*. Tom I., Legalis, <https://sip.legalis.pl/documentview.seam?documentId=mjxw62zogizdkmjsha2tsmq&tocid=mjxw62zogizdkmjsha2tsmq&rowIndex=-1&refSource=toc> (dostęp: 19.07.2023)

⁵⁴⁶ Tamże,

⁵⁴⁷ System Prawa Karnego, *Szczególne dziedziny prawa karnego*, tom 11, red. M. Bojarski, Warszawa 2014.

na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) Nr 1083/2006 "nieprawidłowością" oznacza każde naruszenie prawa unijnego lub prawa krajowego dotyczącego stosowania prawa unijnego, wynikające z działania lub zaniechania podmiotu gospodarczego zaangażowanego we wdrażanie jednego z opisanych wcześniej programów, które ma lub może mieć szkodliwy wpływ na budżet Unii poprzez obciążenie budżetu Unii nieuzasadnionym wydatkiem. Stwierdzenie nieprawidłowości nakłada na państwo członkowskie - zgodnie z art. 143 ust. 2 tego rozporządzenia - obowiązek dokonania korekt finansowych. Korekty finansowe polegają na anulowaniu całości lub części wkładu publicznego w ramach operacji lub programu operacyjnego. W konsekwencji, wykrycie naruszenia czy to prawa unijnego, czy też prawa krajowego dotyczącego stosowania prawa unijnego i uznanie go za nieprawidłowość rodzi obowiązek odzyskania przez państwo członkowskie kwot wydatkowanych nieprawidłowo - poprzez nałożenie korekty finansowej.

„Możliwość powstania szkody należy rozumieć jako możliwość uszczuplenia środków unijnych, kiedy przy wydatkowaniu środków unijnych powstała hipotetyczna możliwość powstania szkody w budżecie ogólnym UE.⁵⁴⁸ „Utworzenie wspólnego obszaru gospodarczego dzisiejszej Unii Europejskiej, pozbawionego wewnętrznych granic i wolnego od obciążeń celnych, w którym państwa członkowskie nie konkurują ze sobą w transgranicznych transakcjach dostawach towarów i usług np. wysokością stawek podatków pośrednich, zakresem zwolnień podatkowych, czy wreszcie terminami zwrotu podatku, było podstawową przesłanką wprowadzania wspólnego systemu VAT⁵⁴⁹. Najistotniejsze cechy VAT, przemawiające za jego stosowaniem, takie jak: opodatkowanie konsumpcji (sprzedaży detalicznej towarów i usług), powszechność opodatkowania, stosowanie podatku na wszystkich etapach obrotu, wyłączenie sytuacji braku opodatkowania i wykluczenie możliwości podwójnego opodatkowania, przede wszystkim zaś zasada neutralności VAT dla przedsiębiorców tj. zapewnienie możliwości odliczania bądź zwrotu na rachunek podatnika - podatku naliczonego (płaconego w poprzednich fazach obrotu), zapewniały rozwój gospodarczy UE.

⁵⁴⁸ Wyrok WSA w Łodzi z 13.10.2021 r., III SA/Łd 702/21, LEX nr 3269475.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/523363171/1/iii-sa-ld-702-21-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-lodzi?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-27).

⁵⁴⁹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 ze zm.);

Chociaż VAT, jak każdy inny podatek narażony jest na próby unikania opodatkowania np. poprzez obniżanie podstawy opodatkowania, czy niewykazywanie sprzedaży, to skala niebezpieczeństwa wpisanego w konstrukcję tego podatku ukazała się z całą mocą wraz ze zniesieniem kontroli celnej wewnątrz Wspólnoty Europejskiej w roku 1993. Wyłudzenia VAT z dzisiejszej perspektywy wydają się być wręcz immanentnie wpisane w funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej a używane w Polsce czasem porzekadło „prowizorki są najtrwalsze” znalazło swe potwierdzenie w funkcjonowaniu wspólnego systemu podatków obrotowych w UE. Choć bowiem, Pierwsza Dyrektywa Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) uchwalona została już 11 kwietnia 1967 roku, to dzisiaj obowiązujący unijny system VAT - po 49 latach - ma charakter „przejściowy”, choć termin „prowizoryczny” byłby jak najbardziej na miejscu. Brak harmonizacji stawek i zwolnień, które zapewnić mógłby jedynie system docelowy (ang. definitive system) oraz niewystarczająca współpraca pomiędzy administracjami skarbowymi państw członkowskich, umożliwiają wyłudzenia VAT w UE szacowane na 100 miliardów EUR rocznie⁵⁵⁰ tj. ok. 0,7% unijnego PKB⁵⁵¹.

Zastrzec przy tym należy, że zdaniem niektórych autorów tzw. przestępstwa karuzelowe w podatku od towarów i usług (VAT), nie są zaliczane do kategorii oszustw przeciw interesom finansowym UE, „przychody bowiem z tytułu tego podatku zasilają budżety państw członkowskich i nie stanowią zasobu własnego gromadzonego bezpośrednio na rachunek Wspólnot Europejskich”.⁵⁵²

Bezpośrednim dobrem chronionym przez art. 55 k.k.s. - w ujęciu systemokrytycznym - jest tym samym mienie państwa, mienie jednostek samorządu terytorialnego, a od 1.05.2004 r. mienie UE⁵⁵³, nazywane dalej zbiorczo: daninami publicznymi, które można utożsamić

⁵⁵⁰ Kwota szacunkowa;

⁵⁵¹ P. Trojanek, Wyłudzenie VAT w Unii Europejskiej, Themis Polska Nova, 2016/1. S.10

⁵⁵² A. Adamski, *Karalność oszustw na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej na podstawie prawa Polskiego* [w:] T. Dukiet-Nagórska (red.) *Zagadnienia współczesnej polityki kryminalnej*, Bielsko-Biała 2006, s.136.

⁵⁵³ Art. K3 Konwencji o ochronie interesów finansowych UE z 27.07.1995 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 208, poz. 1603) jak również Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej, o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz. U. UE. C. z 1995 r. Nr 316, str. 49 ze zm.) przewidują w odniesieniu do przychodów, że jakkolwiek umyślne działanie lub zaniechanie dotyczące wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu bezprawne zmniejszenie środków budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, podlega karaniu, nadto na mocy art. 3 drugiej w ww. Konwencji „Każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki zmierzające do tego, aby na zasadach określonych w prawie krajowym odpowiedzialności karnej mogły podlegać osoby zarządzające przedsiębiorstwami lub inne osoby w przedsiębiorstwie, posiadające prawo podejmowania decyzji lub wykonywania kontroli, za czyny stanowiące przestępstwo nadużycia finansowego na szkodę interesów finansowych UE popełnione przez osobę im podlegającą, działającą w imieniu przedsiębiorstwa,

z prawem dysponowania nimi przez wierzyciel podatkowego: Skarb Państwa, jednostkę samorządu terytorialnego bądź UE, a tym samym będące określonym rodzajem mienia, nie zaś mieniem w znaczeniu ogólnym. Nie ma natomiast wątpliwości co do tożsamości podmiotowej osoby „wprowadzanej w błąd” rozporządzającej mieniem w powyższym znaczeniu.

Uznając firmanctwo, za oszustwo w klasycznym rozumieniu⁵⁵⁴, jako atak wymierzony w mienie wierzyciela podatkowego, uwzględniając, że skutkiem może być także narażenia podatku na uszczuplenie, należałoby dopuścić uznanie, że w tym kontekście, będąc ogółem praw majątkowych przysługujących określonej podmiotowi może być również określane jako „majątek”⁵⁵⁵. W literaturze przedmiotu podnosi się, że wskazanie finansów publicznych jako dobra chronionego dla firmanctwa, uznania go za przestępstwo skarbowe i utrzymywania jego przestępczości (kryminalizacja w jej drugim znaczeniu)⁵⁵⁶, nie jest wystarczające, choć bezspornie ochrona przed narażeniem podatku na uszczuplenie⁵⁵⁷ ma charakter podstawowy.

Przyjmując, że mienie wierzyciela podatkowego, to w istocie podatek, zauważyć należy, że w większości komentarzy do k.k.s. przyjmuje się, że pojęcie „podatku” na gruncie kodeksu, nie budzi wątpliwości, poprzez odesłanie ustawodawcy w art. 53§30 do art. 6 o.p., który stanowi, że podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, z objęciem tą definicją zaliczek na podatek, w odniesieniu do podatków o otwartym stanie faktycznym (podatki dochodowe) oraz rat podatków. Zaznaczyć należy, że w o.p. w wersji obowiązującej na dzień jej wejścia w życie, to jest na 1 stycznia 1998 (k.k.s. obowiązuje od 17 października 1999), ustawodawca zdefiniował termin „podatek” w słowniczku ustawowym o.p., nie tylko w art. 6, ale również zakresowo w liczbie mnogiej, w art. 3 pkt 3 tej ustawy, ustalając, że ilekroć w o.p. jest mowa o „podatkach”, rozumie się przez to również: „(a) zaliczki na podatki, (b) raty podatków, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe”.

Uznać tym samym należy, że brzmienie art. 53§30 pkt 1 w którym uwzględniono: „zaliczki na podatki, raty podatków”, ma charakter *superfluum*⁵⁵⁸, względnie *superfluum*

⁵⁵⁴ Więcej na ten temat: strona 124 i nast. pracy.

⁵⁵⁵ Postanowienie SN z 15.06.2007 r. I KZP 13/07, OSNKW 2007, nr 7-8, poz. 56..

⁵⁵⁶ L. Gardocki, *Zagadnienia*, s. 7-8.

⁵⁵⁷ W rozumieniu art. 53 § 26 kodeksu karnego skarbowego należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, przy czym należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa. W rozumieniu art. 53 § 26a kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego,

⁵⁵⁸ A. Malinowski, *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne*, Warszawa 2012, s. 195–196

częściowego, poprzez powtórzenie treści przepisów art. 3 pkt 3 o.p., w powołanym wcześniej brzmieniu.

„Niepodatkowe należności budżetowe”, początkowo niezdefiniowane w o.p., objęte zostały klasyczną definicją treściową (merytoryczną)⁵⁵⁹ w art. 3 pkt 8 o.p., która weszła w życie dnia 1 stycznia 2003, w znaczeniu: „niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych”. Podkreślić należy, że ustawodawca nie posłużył się w art. 53 § 30 pkt 1 k.k.s. odesłaniem do definicji ustawowej „niepodatkowych należności budżetowych” z o.p., ani też nie dokonał ew. odesłania do art. 60 u.f.p., t.j. ustawy obowiązującej od 1 stycznia 2010, choć art. 60 u.f.p. nie wyjaśnia pojęcia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym i nie stanowi ich definicji legalnej. Definicję podatku w rozumieniu k.k.s., ustawodawca rozszerzył natomiast o „opłaty” i „inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym”⁵⁶⁰.

Kryterium wyróżnienia danin publicznych w zbiorczej kategorii ciężarów i świadczeń publicznych stanowi ich funkcja fiskalna, polegająca na zapewnieniu państwu dochodów niezbędnych do realizacji zadań publicznych⁵⁶¹ w odniesieniu do obydwu wskazanych kategorii: opłat i należności budżetu państwa.

Ustawodawca ustalając zakres stosowania o.p. wskazuje, w art. 2 § 1, że przepisy o.p. stosuje się do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe (pkt. 1), opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (pkt. 3) t.j. m.in. opłatę targową, opłatę miejscową, opłatę uzdrowiskową, opłatę reklamową i opłatę od posiadania psów⁵⁶². Zgodnie z art. 2 § 2 o.p. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy, nadto na mocy § 3 Organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych, zauważając brak definicji legalnej „opłaty”, która w tym kontekście znaczeniowym, może nosić miano „wpłata

⁵⁵⁹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2017, s. 54.

⁵⁶⁰ A. Bień-Kacała, *Daniny publiczne. Próba rekonstrukcji pojęcia na tle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] R. Budzinowski (red.), *Prawo i Administracja*, t. II, Piła 2003, s. 108.

⁵⁶¹ M. Szalewska, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 7. *Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2012, s. 507.

⁵⁶² Art. 1 pkt 4-7 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 70.

z zysku, opłata, opłata sankcyjna, czy kara pieniężna”⁵⁶³, z zastrzeżeniem, że „Kary pieniężne i grzywny pełniące funkcje prewencyjne i represyjne nie stanowią danin”⁵⁶⁴.

W świetle analizy tekstów wybranych ustaw regulujących nakładanie niebędących podatkami w rozumieniu wynikającym z ustaw takich jak u.p.d.o.f., u.p.d.o.p., u.p.t.u., u.p.o.l., opłat i należności stanowiących dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikających ze stosunków publicznoprawnych, firmanctwo, w oparciu o definicję podatku z k.k.s., dotyczyć może hipotetycznie uchylania się od opłat takich jak np. opłat nakładanych na podstawie ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska⁵⁶⁵, t.j. opłat za korzystanie ze środowiska (np. opłata emisyjna za wprowadzania na rynek krajowy paliw silnikowych, opłata za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie gazów cieplarnianych, opłata paliwowa), ze względu na zwolnienie z obowiązku wnoszenia opłat, na mocy art. 289 tej ustawy⁵⁶⁶ przez zobowiązanych do wnoszenia opłat, dla których wysokość nie przekroczy określonej kwoty. Nie ustalono natomiast możliwości dopuszczenia się firmanctwa ze względu na pozostałe elementy normy, na mocy przepisów: ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej,⁵⁶⁷ co do opłaty produktowej oraz opłaty na pokrycie kosztów zagospodarowania odpadów powstałych z produktów jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych, ustawy z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach⁵⁶⁸ w zakresie opłaty produktowej, ustawy z dnia 3 lipca 2002 r. - Prawo lotnicze⁵⁶⁹, co do opłat lotniczych i lotniskowych, opłat trasowych i terminalowych, ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych⁵⁷⁰, w zakresie opłaty za korzystanie z dróg publicznych, opłaty za postój w strefie płatnego parkowania, opłaty za przejazdy obiektami mostowymi i tunelami, opłat za przejazdy promowe, opłaty dodatkowej za nieuiszczenie opłat, opłaty elektronicznej, opłaty za przejazd autostradą, ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁵⁷¹, w zakresie opłat za użytkowanie wieczyste i opłaty adiacenckiej. Na gruncie powołanych

⁵⁶³ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności podatkowych*, Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, e-monografie, Nr 183, s.25

⁵⁶⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 32.

⁵⁶⁵ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2556 ze zm..

⁵⁶⁶ Art. 289. [Zwolnienie z obowiązku wnoszenia opłaty] 1. Nie wnosi się opłat z tytułu tych rodzajów korzystania ze środowiska spośród wymienionych w art. 273 ust. 1, których roczna wysokość wnoszona na rachunek urzędu marszałkowskiego nie przekracza 800 zł. W przypadku gdy roczna wysokość opłaty z tytułu każdego z rodzajów korzystania ze środowiska spośród wymienionych w art. 273 ust. 1 nie przekracza 100 zł, nie przedkłada się także wykazów, o których mowa w art. 286 ust. 1. 2. Sejmik województwa może, w drodze aktu prawa miejscowego, uchwalić podwyższenie kwoty, o której mowa w ust. 1, jednak nie więcej niż do 50%.

⁵⁶⁷ tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 1903 ze zm..

⁵⁶⁸ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1113.

⁵⁶⁹ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1235 ze zm..

⁵⁷⁰ tj. Dz. U. 2023.645

⁵⁷¹ tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 344 ze zm..

ustaw, zauważyć należy, że nazwa "opłata" używana przez ustawodawcę w danym akcie prawnym, nie decyduje o tym czy dana opłata, ma charakter daniny publicznej, czy też jest podstawą zobowiązania cywilnoprawnego, a wreszcie, czy ma charakter świadczenia kompensacyjnego, czy represyjnego⁵⁷². Na przykład na tle art. 20 ustawy z 7.06.2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, wynikająca z taryfy opłata za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków ma charakter cywilnoprawny. W odniesieniu do wskazywanych opłat, oznacza, to, że każdorazowo konieczne jest ustalenie charakteru przedmiotowej opłaty, jako zobowiązania o charakterze daninowym i następnie weryfikacja elementów konstrukcyjnych takiej opłaty, niezależnie od terminu, którym posłużył się ustawodawca.

Podobne reguły i wątpliwości dotyczą „niepodatkowych należności budżetowych” w szczególności zaś „innych niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym”. To ostatnie pojęcie użyte w k.k.s., nie występuje w o.p. oraz we wspomnianym art. 60 u.f.p., który stanowi, że „Środki publiczne stanowiące niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, są to w szczególności (podkr. moje P.T. .) następujące dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych:

- 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
- 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;
- 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;
- 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;
- 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności;
- 6a) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe;
- 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;
- 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu

⁵⁷² wyrok WSA w Warszawie z 9.10.2009 r., IV SA/Wa 1327/09, LEX nr 574145.

terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa. W literaturze przedmiotu zauważa się, że „Niepodatkowe należności budżetowe w prawie polskim to wiele instytucji prawnych ujętych w różnych aktach prawnych. Regulacje dotyczące niepodatkowych należności budżetowych znajdują się w Ordynacji podatkowej, w ustawie o finansach publicznych, przy czym ta ostatnia ustawa w sprawach nią nieuregulowanych odsyła do stosowania Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisów działu III o.p. Dodatkowo uregulowania dotyczące niepodatkowych należności budżetowych znajdują się w licznych ustawach szczególnych, a wspomniany katalog z art. 60 u.f.p. nie ma charakteru zamkniętego”⁵⁷³.

Z punktu widzenia tematu pracy, oznacza to, że ustawodawca, kryminalizuje firmanctwo, nie tylko w odniesieniu do uchylania się od wspomnianych wcześniej „klasycznych” podatków, nakładanych w oparciu o ustawy, takie jak, np. : u.p.d.o.f, u.p.d.o.p., u.p.t.u., u.p.o.l., ale także w wypadku uszczupień niepodatkowych należności budżetowych, w rozumieniu przepisów o.p., oraz objętych katalogiem zawartym w art. 60 u.f.p., który to katalog nie ma charakteru zamkniętego, „ma natomiast charakter przykładowy i otwarty”⁵⁷⁴, co nakazuje wyodrębnienie trzeciej kategorii t.j. „innych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym”, których desygnat, nie znajduje oparcia w definicji legalnej w żadnej ze wskazanych ustaw. Taka konstrukcja, choć zrozumiała ze względów pragmatyki działania administracji, zdaje się naruszać reguły penalizacji z art. 1 k.k.s. .

W ocenie autora pracy, zasadnym jest pogląd P. Kardasa, G. Łabudy i T. Razowskiego, że „Formą ochrony tego przedmiotu jest zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu”⁵⁷⁵. Igor Zgoliński nakreślił przedmiot ochrony z art. 55 k.k.s. najszerzej, wskazując na pierwszym miejscu interes finansowy, podnosząc, jednak, że „Przepis zabezpiecza także zasady obrotu gospodarczego, szeroko pojęty porządek podatkowy, a w określonych przypadkach także interes wymiaru sprawiedliwości oraz dobra osobiste”⁵⁷⁶.

Leszek Wilk zauważa, że firmanctwo „nosi znamiona oszustwa co do tożsamości danego podmiotu”⁵⁷⁷, wskazując również „inne (uboczne) przedmioty ochrony”⁵⁷⁸, „np. wprowadzające

⁵⁷³ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności podatkowych*, Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, e-monografie, Nr 183, s.28

⁵⁷⁴ A. Miernik, *Wymiar* . s.21

⁵⁷⁵ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy*. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017), s.553,

⁵⁷⁶ I. Zgoliński w: A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy*. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2021, komentarz do art. 55, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750066/643827?keyword=kodeks%20karny%20skarbowy%20komentarz&toHit=1&cm=SFIRST> (dostęp: 28-07-2021),

⁵⁷⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, komentarz, Warszawa 2016, s. 280-281,

⁵⁷⁸ Tamże,

w błąd oznaczenie przedsiębiorstwa, uznawane jest za czyn przeciwko zasadom uczciwej konkurencji”⁵⁷⁹. Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki rozróżnili podstawowy i uboczny przedmiot ochrony, określając je odpowiednio, jako „przestrzeganie obowiązków nakładanych przez materialne prawo podatkowe”⁵⁸⁰, oraz „zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego oraz innych rejestrów (ewidencji), w których rejestrowani są przedsiębiorcy.

W świetle powyższego przedmiotem, który ochrania norma art. 55 k.k.s. jest mienie, rozumiane jako dobro (wartość), którym są finanse publiczne, a formą ochrony tego przedmiotu jest zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu.

Ubocznym przedmiotem ochrony jest interes wymiaru sprawiedliwości, sprowadzony do jawności i prawdziwości rejestrów oraz ewentualnie utrzymanie zasad tzw. uczciwej konkurencji, względnie ochrona dóbr osobistych, np. firmanta nieświadomego posługiwania się jego danymi, atak na które to dobra, uznać należy za czyn społecznie szkodliwy, w stopniu wyższym niż znikomy, zgodnie z zasadą *nullum crimen (nulla contraventio sine periculo sociali* (art. 1 par. 1 k.k.s.), pod warunkiem przypisania sprawcy winy zgodnie z zasadą *nullum crimen (nulla contraventio sine culpa* (art. 1 par. 3). Sięgając do wykładni historycznej w szczególności na gruncie klaryfikacyjnej teorii wykładni, tylko pierwszy z poglądów należy uznać za wiodący, także przy zastosowaniu wykładni historycznej z art. 76 ust. 1 Ustawy Karnej Skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r. oraz przepisów prawa podatkowego obowiązujących w owym czasie, z tym wszakże zastrzeżeniem, że komentatorzy u.k.s. z 1971 r.⁵⁸¹ w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1972 uważali, że dla bytu przestępstwa z art. 87 §1 lub 2 u.k.s., w zasadzie „nie jest wymagane stwierdzenie uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie”⁵⁸². Powyższe określano jako delikt z tzw. narażenia abstrakcyjnego, przy czym „uszczuplenie podatku określonej wartości było znamieniem kwalifikującym”⁵⁸³. Przyjmując, że przestępstwo skarbowe z art. 55 k.k.s. ma charakter skutkowy, konieczne jest tym samym narażenie podatku na uszczuplenie. „Samo posłużenie się imieniem i nazwiskiem, nazwą czy firmą można zatem traktować jedynie jako usiłowanie”⁵⁸⁴. Przyjmując klasyczną koncepcję oszustwa Adolfa Merkla⁵⁸⁵ w odniesieniu do firmanctwa nie sposób nie wspomnieć

⁵⁷⁹ Tamże,

⁵⁸⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2010, s. 296,

⁵⁸¹ Ustawa Karnej Skarbowej z dnia 26 października 1971 r., Dz. U. Nr 28, poz. 260.

⁵⁸² J. Białobrzeski, Z. Szpakowski, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Mieczysław Siewierski (red.), Warszawa 1973, s. 198,

⁵⁸³ L. Wilk / J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, wydanie 3, Warszawa 2016, s. 281.

⁵⁸⁴ A. Lach, *Kradzież tożsamości jako czyn przeciwko obowiązkom podatkowym* [w:] Karnoprawna reakcja na zjawisko kradzieży tożsamości, Warszawa 2015. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369361923/295066/lach-arkadiusz-karnoprawna-reakcja-na-zjawisko-kradziezy-tozsamosci> (dostęp: 2023-08-01 13:11)

⁵⁸⁵ Adolf Merkel, *Kriminalistische Abhandlungen, Bd II, Die Lehre von strafbarem Betrüge*, 1865, s. 15.

pierwowzoru tego typu oszustwa *falsum* i *stellionatus*⁵⁸⁶, przy czym tego ostatniego, wykształconego stosunkowo późno, bo w II. w. n.e. w czasach późnego Cesarstwa, tj. czynu zaliczanego do tzw. *crimen falsi*, na które składały się: podstęp sprawcy (*calliditas*), uszczerbek majątkowy pokrzywdzonego związany z niekorzystnym rozporządzeniem przez niego majątkiem. *Stellionatus* zdaniem, cytowanego wcześniej L. Hartmana, obejmował również zamiar osiągnięcia korzyści majątkowej przez sprawcę (*animus lucri faciendi* a szerzej *dolus*), który jednak w prawie rzymskim uznawano za nieistotny lub mniej istotny⁵⁸⁷.

Za pierwotną definicję oszustwa (*falsum*) właściwą dla prawa rzymskiego uznawano natomiast maksymę Paulusa *Falsum est quidquid in veritate non est, sed pro vero asseveratur*⁵⁸⁸, Fałszem jest wszystko, co jest sprzeczne z prawdą, ale jest przedstawione w taki sposób, że wydaje się prawdziwe. Definicję tę można uznać za zakotwiczoną – jak się wydaje – w klasycznej Arystotelesowskiej i scholastycznej definicji prawdy⁵⁸⁹.

W prawie rzymskim dla zaistnienia przestępstwa oszustwa – z powyższym zastrzeżeniem, co do mniejszego znaczenia *dolus* w wypadku *stellionatus*, wymagano trzech czynników: *Mutatio veritatis* to jest działania wywołującego wyobrażenie niezgodne z obiektywnym stanem rzeczy, *Dolus* wyrażanego maksymą *non nisi dolo falsum committentes crimini subingentur* opatrzone glosą *falsum sine dolo non punitur*⁵⁹⁰. Problemem analizy dogmatycznej *stellionatus* – podnoszonym w literaturze⁵⁹¹ – jest fakt, że należy ono do tych przestępstw w prawie rzymskim, dla których nie sposób wskazać dokładną definicję, bądź że definicja pojęcia tego przestępstwa zawsze sprowadza się do wyliczenia pewnych przypadków, jednakowoż bez możliwości zastosowania zasady *numeri clausus*. Z tych powodów często definicja *stellionatus* sprowadza się do uznania, że jest to przestępstwo, „którego nie można uznać za przestępstwo posiadające znamiona innego przestępstwa (*si alium crimen non sit*),

⁵⁸⁶ *Stellionatus* (łac.) – *Ubicumque igitur titulus criminis delicit, illic stellionatus obiciemus*” instytucja wpisana do Digestów (D.47, 20) w czasach Hadriana (117-138 n.e.), w kodeksie justyniańskim (C. 9, 34) jako czyn podstępny mający na celu oszukanie kogoś, odrębnie nie zdefiniowany w innych przepisach prawa rzymskiego, w przypadku plebejuszy wymierzona kara nie mogła być surowsza niż skazanie na kopalnię, w przypadku sprawców zajmujących wyższą pozycję, należało nałożyć wyrok tymczasowego wygnania lub wydalenia

⁵⁸⁷ Encyklopedia podręczna prawa karnego : (prawo karne: materialne i formalne, karne skarbowe i administracyjne; socjologia i psychologia kryminalna; medycyna i psychiatria sądowa; kryminalistyka i więziennictwo). T. 3, zeszyt XV, s.1250 i nast..

⁵⁸⁸ P.S., V.25, §§3, za: I. Lipkin, *Oszustwo ...*, *op.cit.* s. 14.

⁵⁸⁹ „*pathemata tes psyches ton pragmaton homoiomata*” w wersji Sw. Tomasza z Akwinu „*veritas est adaequatio intellectus et rei*” czy inaczej „Jest fałszem powiedzieć o tym, co jest, że nie jest, lub o tym, co nie jest, że jest; jest prawdą powiedzieć o tym, co jest, że jest, lub o tym, co nie jest, że nie jest” – zgodność osądu z rzeczywistością.

⁵⁹⁰ I. Lipkin i Oszustwo w świetle kodeksów karnych obowiązujących i projektów ustawodawczych: (studjum historyczno-dogmatyczne). *S.2.* (dostęp: 2023-07-17 17:05)

⁵⁹¹ Esin Kranli Bajram, *Offence against Property in Roman Law*, 4 Iustinianus Primus L. REV. 1 (2013) https://heinonline.org/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/iuspl4&id=313&men_tab=srchresults (dostęp: 2023-08-17)

przy czym działanie ofensywne zawsze wiąże się z pewnego rodzaju oszustwem⁵⁹². Zdaniem I. Lipkina zasady właściwe *stellionatus* obowiązywały jeszcze w średniowieczu, oraz były podstawą teoretyczną europejskich przepisów karnych aż do końca XVIII w.⁵⁹³ ze wskazywaniem w tych przepisach cechy wspólnej fałszu i oszustwa to jest niezgodności działania przestępnego z prawdą obiektywną oraz z wydzieleniem legislacyjnego *modus aspiciendi*. Według A. Merkla, *modus aspiciendi* to „zaufanie do pewnych form stwierdzania okoliczności prawnie doniosłych (Kredit gewisser Beglaubigungsformen für rechtlich relevante Tatsachen”⁵⁹⁴, a „zatem przedmiotem przestępstwa oszustwa jest zaufanie publiczne *publica fides*”⁵⁹⁵.

Szczegółowa analiza historyczna kryminalizacji oszustwa (a nie firmanctwa) wykraczała poza założony zakres pracy, jednak przegląd wybranej literatury potwierdził tezę I. Lipkina o *stellionatus* i szerzej *falsum*, jako podstawie teoretycznej europejskich przepisów karnych aż do końca XVIII w.⁵⁹⁶ w tym w szczególności w poglądach Bartolusa (XIV w.)⁵⁹⁷, Cuiaciusa (XVI w.)⁵⁹⁸.

Do koncepcji, że oszustwo i fałsz są zamachami skierowanymi przeciwko zaufaniu publicznemu⁵⁹⁹, wykształconej w wieku XIX⁶⁰⁰ wprowadzono czynnik tzw. „normalnej roztropności”⁶⁰¹. „Według tej koncepcji, dla bytu przestępstwa oszustwa konieczne jest użycie kłamliwych środków tego rodzaju, które mogą wprowadzić w błąd człowieka roztropnego. Następnym bardzo ważnym krokiem to ostateczne rozgraniczenie fałszu od oszustwa. Dokonał tego na płaszczyźnie teoretycznej Reinhold Köstlin⁶⁰², przedstawiciel tzw. szkoły Hegłowskiej filozofii prawa⁶⁰³, który jako istotne czynniki oszustwa uznał wprowadzenie w błąd oraz

⁵⁹² Tamże.

⁵⁹³ Tamże.

⁵⁹⁴ Adolf Merkel, *Kriminalistische Abhandlungen, Bd II, Die Lehre von strafbarem Betrüge*, 1865, s.15

⁵⁹⁵ I. Lipkin, *Oszustwo w świetle kodeksów karnych obowiązujących i projektów ustawodawczych (Studium Historyczno- Dogmatyczne)*, Warszawa, 1926, s. 3 i nast.

⁵⁹⁶ Esin Kranli Bajram, *Offence against Property in Roman Law*, 4 Iustinianus Primus L. REV. 1 (2013), s.11-12.

⁵⁹⁷ Bartolus (wł. Bartolo da Sassoferrato (1313 - 13 lipca 1357) włoski profesor prawa, uznawany za jednego z najwybitniejszych kontynentalnych jurystów średniowiecznego prawa rzymskiego i pierwszego teoretyka prawa międzynarodowego. Należał do szkoły znanej jako komentatorzy lub postglosatorzy.

⁵⁹⁸ Jacques Cujas (or Cujacius) (1522 – Bourges, 4 October 1590) był francuskim ekspertem prawnym reprezentującym szkołę galijską, która dążyła do skoncentrowania się na ustaleniu poprawnego tekstu i kontekstu społecznego oryginalnych dzieł prawa rzymskiego, z pomijaniem komentatorów średniowiecznych.

⁵⁹⁹ Przedmiotem zamachu w odniesieniu do fałszu było zaufanie publiczne, podczas gdy *stellionatus* godził we własność i prawa majątkowe (zob. I. Andrejew, L. Kubicki, J. Waszczyński (red.), *System Prawa Karnego*, t. IV, cz. 2, s. 414).

⁶⁰⁰ T. Oczkowski, *Rozdział I Oszustwo jako przestępstwo przeciwko mieniu* [w:] *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369151259/169711?tocHit=1> (dostęp: 2022-07-01)

⁶⁰¹ I. Lipkin, *Oszustwo*, *op. cit.*, s. 1251–1252

⁶⁰² Christian Reinhold Köstlin (1813 - 1856) niemiecki prawnik, karnista.

⁶⁰³ R. Kostlin, *Neue Revision der Grundbegriffe des Criminalrechts*, <https://www.digitale-sammlungen.de/de/view/bsb10394853?page=6> (dostęp: 2023-08-17).

związek przyczynowy między oszukańczym działaniem a szkodą majątkową. Ostateczną koncepcję ujęcia tego przestępstwa wypracował A. Merkel, który ograniczył przedmiot oszustwa do mienia a szerzej stosunków majątkowych, a sposób zachowania się sprawcy określił jako wykorzystanie błędu lub wywołanie go w świadomości osoby pokrzywdzonej⁶⁰⁴. Gdyby przyjmować powyższe uwagi, co do skutkowego charakteru oszustwa, także w odniesieniu do firmanctwa, to podkreślić należy, że niemożliwe byłoby wskazanie niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez pokrzywdzony Skarb Państwa w szczególności na gruncie podatków bezpośrednich (dochodowych) i podatku od towarów i usług, z następującym istotnym zastrzeżeniem, co do spowodowania narażenia na nienależny zwrot, lub nienależnego zwrotu na rachunek podatnika, nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad należnym podatkiem od towarów i usług i ewentualny zwrot podatków dochodowych w trybie wniosku podatnika o zwrot nadpłaty. W obu bowiem wypadkach wymaga to decyzji organu podatkowego, ze względu na mechanizm samobliczania tych podatków, oraz co ważniejsze, ze względu na uwzględnienie przez ustawodawcę w konstrukcji normy „narażenia na uszczuplenie” to jest spowodowania konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia - co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić (art. 53 § 28 k.k.s.).

Znakomita większość cytowanych przedstawicieli współczesnej doktryny opisując przedmiot ochrony firmanctwa zdaje się łączyć dwa elementy, to jest atak na mienie⁶⁰⁵, jak i naruszenie rękojmi wiary publicznej⁶⁰⁶. Podsumowując powyższe firmanctwo jako szczególny typ oszustwa jest przestępstwem przeciwko mieniu, we współczesnym kontekście wymierzonym w należności skarbowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu czy Unii Europejskiej, natomiast celem art. 55 k.k.s. jest chronienie tego mienia (finansów publicznych) poprzez zapobieganie narażania ich na uszczuplenie przez zatajanie przez podatnika (danego podatku) prowadzenia działalności gospodarczej, bądź rozmiarów tejże działalności (zatajanie własnej tożsamości jako *modus operandi*), bądź też alternatywnie zapobieganie narażania finansów publicznych na uszczuplenie i zatajanie prowadzenia działalności gospodarczej, jej rozmiarów i własnej tożsamości (*iunctim*). Podzielono pogląd, że „zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firma innego podmiotu”⁶⁰⁷ jest jedynie formą

⁶⁰⁴ T. Oczkowski, *Rozdział I Oszustwo jako przestępstwo przeciwko mieniu* [w:] *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369151259/169711?tocHit=1> (dostęp: 2022-07-01)

⁶⁰⁵ Niekoniecznie uwięziony urzeczywistnieniem zamiaru – tak *Legis Corneliae de falsis*

⁶⁰⁶ Tak J. Śliwowski, *Prawo karne*, op. cit., s. 448.

⁶⁰⁷ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184/kardas-piotr-labuda-grzegorz-razowski-tomasz-kodeks-karny-skarbowy-komentarz-wyd-iii?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-07-17 17:54)

ochrony tego przedmiotu, dostrzegając jednakowoż „celowość działania i posługiwania się fałszem w celu osiągnięcia korzyści majątkowej cudzym kosztem”⁶⁰⁸ z uwzględnieniem trzech elementów klasycznego oszustwa (A. Merkel⁶⁰⁹): zachowanie oszukańcze, szkoda majątkowa (rzeczywista, bądź wysoce prawdopodobna) i uzyskanie korzyści majątkowej przez sprawcę (obniżenie obciążeń podatkowych lub zamiar osiągnięcia takiego skutku.).

Wracając do zasadniczej kwestii przedmiotu ochrony, powołać należy również dorobek polskiej judykatury polskiej tj. zarówno administracyjnych jak i sądów powszechnych ze szczególnym uwzględnieniem zamiaru (także na gruncie prawa administracyjnego) oraz postrzegania przedmiotu ochrony na gruncie prawa karnego skarbowego przez pryzmat zamiaru sprawcy, biorąc pod uwagę że zasadniczą cechą uchylania się od opodatkowania jest dążenie podatnika do ukrycia przed organem podatkowym realizacji takiego stanu faktycznego, który rodzi obowiązek zapłaty podatku.

Kwestie powyższe opisane zostaną szczegółowo w rozdziale: poświęconym stronie podmiotowej.

Wracając natomiast, do okresu pierwszej ustawowej penalizacji firmanctwa (u.k.s. z 1960 r.) zauważyć należy, że firmanctwo zazwyczaj szło w parze z tzw. oszustwem handlowym, „obróć gospodarczy, a w szczególności handel, oparty był na tzw. mieniu społecznym, a sam sposób działania polegał przede wszystkim na nielegalnym wypracowaniu „nadwyżek” towarowych lub pieniężnych, [...] oszustwo handlowe było pierwszym krokiem sprawcy do dokonania przywłaszczenia mienia na szkodę interesu publicznego, z którym utożsamiano przecież mienie społeczne. Dodatkowo należy uwzględnić fakt, że obrót w gospodarce socjalistycznej miał z zasady charakter reglamentowany, co przy braku wystarczającej ilości towarów było przyczyną powstawania zachowań uznawanych za spekulacyjne. Zjawisko to powodowało, że nadwyżki towarowe wypracowane w drodze oszustwa handlowego mogły być z dodatkowym zyskiem sprzedawane poza oficjalnym obrotem gospodarczym”⁶¹⁰. Zauważyć należy raz jeszcze, że dla zaistnienia odpowiedzialności, na mocy u.k.s. z 1960 r. i u.k.s. z 1971 r. ustawodawca nie wprowadził warunku, aby posługiwanie się cudzą firmą lub nazwiskiem przy prowadzeniu działalności miało na celu lub wiązało się ze zmniejszeniem obciążeń podatkowych firmowanego (formalny charakter czynu).

⁶⁰⁸ T. Oczkowski, Rozdział I Oszustwo jako przestępstwo przeciwko mieniu [w:] *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369151259/169711/oczkowski-tomasz-oszustwo-jako-przestepstwo-majatkowe-i-gospodarcze> (dostęp: 2023-07-17)

⁶⁰⁹ I.Lipkin, *op.cit.*

⁶¹⁰ T. Oczkowski, Rozdział I *Oszustwo jako przestępstwo przeciwko mieniu* [w:] *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369151259/169711?tocHit=1> (dostęp: 2023-08-01 13:35)

Konkludując, przedmiotem ochrony normy art. 55 k.k.s., nawiązując do klasycznej definicji oszustwa⁶¹¹, jest mienie rozumiane jako należność publicznoprawna państwowa, samorządowa, a także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, która nie została uiszczona przez podatnika w należytej wysokości, uwzględniając, że zamiarem sprawcy firmanctwa jest zmniejszenie obciążeń podatkowych, a nie „całkowite uniknięcie opodatkowania”⁶¹², bądź zapłaty należności. Jako, że „Celem sprawcy nie jest całkowite uniknięcie opodatkowania, lecz minimalizacja należnego podatku, co stanowi zachowanie odmienne niżli w przypadku typizowanym w art. 54 k.k.s.”⁶¹³. Formą ochrony jest natomiast zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu⁶¹⁴.

Nie sposób nie zauważyć, że firmanctwo, różni się od czynu zabronionego z art. 54 k.k.s. określanego jako uchylanie się od opodatkowania, wyłącznie rodzajem przychodu, który przypisany jest do źródła „działalność gospodarcza”. W obydwu wypadkach uchylania się od opodatkowania i firmanctwa, wierzycielami podatkowymi są te same podmioty (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego i UE).

Skutkiem może być narażenie podatku na uszczuplenie, a sprawca uchyla się od ujawnienia w postępowaniu podatkowym, informacji o przedmiocie i podstawie opodatkowania.

I. Zgoliński dopuszcza podwójny zbieg przestępstw i przepisów⁶¹⁵: art. 55 z art. 76 k.k.s.⁶¹⁶ oraz art. 54 z 55 k.k.s. uznając, że w obydwu wypadkach zachodzi kumulatywny zbieg przepisów, stąd konieczne jest uzupełnienie kwalifikacji prawnej o art. 7 § 1 k.k.s.⁶¹⁷.

F. Prusak zalicza natomiast firmanctwo do klasycznych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, jako deliktów uchylania się od opodatkowania, poprzez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania, także poprzez niezłożenie

⁶¹¹ Tamże,

⁶¹² L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, 2018, s. 371, T. Oczkowski [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 213.

⁶¹³ Tamże,

⁶¹⁴ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184?tocHit=1> (dostęp: 2023-10-01)

⁶¹⁵ I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2021, art. 55. https://sip.lex.pl/#/commentary/587750066/643827/zgolinski-igor-red-kodeks-karny-skarbowy-komentarz-wyd-ii?keyword=kumulatywny%20zbieg%20art.%2054%20k.k.s.%20i%20art.%2055%20k.k.s.&unitId=passage_182 (dostęp: 2023-09-29)

⁶¹⁶ R. Kubacki, *Wyludzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową*, PP 2002/9, s. 52 i n.

⁶¹⁷ I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *op. cit.*

deklaracji, i w każdym wypadku narażenie przez to podatku na uszczuplenie, uwzględniając „art. 54–56a oraz 57 k.k.s.”⁶¹⁸, obejmując tą („klasyczną” – przyp. aut.) kategorią „trzy przestępstwa tzw. podatkowe w typie podstawowym (art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1 KKS), trzy przestępstwa tzw. podatkowe w typie uprzywilejowanym do poprzednich (art. 54 § 2, art. 55 § 2, art. 56 § 2 KKS) oraz wykroczenia tzw. podatkowe (art. 54 § 3, art. 55 § 3, art. 56 § 3 KKS) będące pochodną wcześniej wymienionych przestępstw skarbowych oraz dwa oddzielne wykroczenia tzw. podatkowe (art. 56 § 4 i art. 57 § 1 KKS). Ponadto do tej grupy należy zaliczyć przestępstwo skarbowe z art. 56a KKS występujące w typie podstawowym (art. 56a § 1 KKS) oraz jako wykroczenie skarbowe z art. 56a § 2 KKS)⁶¹⁹.

Na zakończenie zauważyć należy, że ujęcie przez ustawodawcę pierwszej części tytułu rozdziału 6 k.k.s. o treści: „Przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu oraz rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”, musi rodzić zasadnicze wątpliwości teoretyczne, na gruncie definicji ustawowej obowiązku podatkowego z art. 4 o.p., do którego to przepisu, odsyła ustawodawca w słowniczku k.k.s. w art. 53 § 30, w brzmieniu „Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”.

Powinność ta immanentna dla obowiązku podatkowego, odnosi się do określonego podmiotu, który w związku ze spełnieniem określonych warunków, jedynie potencjalnie wszedł w zakres opodatkowania danym podatkiem, który to podatek rodzi abstrakcyjną powinność uiszczenia podatku. W przeciwieństwie do obowiązku podatkowego, faktyczna powinność zapłaty podatku, jego wysokość oraz termin i miejsce zapłaty, są konkretyzacją zindywidualizowanego obowiązku podatkowego, czy inaczej normatywnym następstwem obowiązku podatkowego, określanym jako zobowiązanie podatkowe (art. 5 o.p.). Zobowiązanie podatkowe w oparciu o art. 21 § 1 o.p. powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (pkt. 1) bądź doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (punkt 2). Na mocy § 2, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. W świetle powyższego „Fakt, że zaistniało zdarzenie, które spowodowało, iż na określonym podmiocie ciąży powinność świadczenia pieniężnego, nie oznacza jeszcze, że podmiot ten będzie zobowiązany do zapłacenia tego świadczenia.

⁶¹⁸ F. Prusak [w:] red. M. Bojarski, *System prawa karnego, Szczególne dziedziny prawa karnego, Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, t. 11, s. 129.

⁶¹⁹ Tamże,

Nie w każdym przypadku obowiązek podatkowy będzie mógł się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Mogą bowiem wystąpić okoliczności, które wyłączą taką możliwość, np. przedawnienie, zastosowanie ulg podatkowych, poniesienie przez podatnika w miejsce dochodu straty z opodatkowanej działalności⁶²⁰, jako że obowiązek podatkowy ma charakter potencjalny, tym samym wydaje się, że konstrukcja u.k.s. z 1971, odwołująca się w tym zakresie do podatku czy zobowiązania podatkowego⁶²¹, wydaje się bardziej odpowiednia.

Narażenie podatku na uszczuplenie zgodnie z definicją legalną⁶²² jest skonkretyzowanym niebezpieczeństwem zaistnienia uszczerbku finansowego, który to uszczerbek, choć wysoce prawdopodobny, nie musi faktycznie nastąpić. Definicja legalna „posiada – jeśli wolno zaczerpnąć określenie z literaturoznawstwa – kompozycję szkatułkową. W pierwszej kolejności komentowany przepis objaśnia, że narażeniem na uszczuplenie jest spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa uszczuplenia, dalej zaś objaśnia, w czym wyraża się owo „konkretne niebezpieczeństwo”⁶²³. W związku z tą ostatnią kwestią, w oparciu o klasyczne rozumienie skutku⁶²⁴, firmanctwo jest obecnie, przestępstwem skarbowym kierunkowym, materialnym t.j. znamionnym skutkiem, rozumianym jako „zmiana w rzeczywistości, od której realizacji zależy dokonanie określonego w ustawie typu przestępstwa”, jednocześnie „sytuacyjnym alternatywnie”, poprzez: narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie, bądź wprost poprzez uszczuplenie tej należności⁶²⁵.

Kwota narażenia, obejmuje różnicę pomiędzy podatkiem należnym od podatnika w związku z prowadzoną przez niego faktycznie działalnością gospodarczą, a podatkiem zapłaconym (bądź nie) od tej właśnie działalności gospodarczej, choć prowadzonej pod cudzym imieniem i nazwiskiem, nazwą czy firmą.

Jak już zaznaczono, jeżeli kwota tak uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, czyn uznany zostanie za wykroczenie skarbowe⁶²⁶

⁶²⁰ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 4.
<https://sip.lex.pl/#!/commentary/587546904/591564?tocHit=1> (dostęp: 2023-10-15)

⁶²¹ F. Prusak [w:] red. M. Bojarski, *System Op. cit.*, s. 129.

⁶²² Art. 53 § 28 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.).
<https://sip.lex.pl/#!/act/16852901/3320917?directHit=true&directHitQuery=kks> (dostęp: 2023-08-27).

⁶²³ G. Łabuda, T. Razowski [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 53. <https://sip.lex.pl/#!/commentary/587257112/527182?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01)

⁶²⁴ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 65 sformułowane przez W. Woltera,

⁶²⁵ G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 81 i n..

⁶²⁶ Na mocy art. 53 § 4 Minimalne wynagrodzenie jest to wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207). W dniu 23

(kontrawencjonalizacja), alternatywnie zaś, zgodnie z art. 53 § 3 k.k.s., aby czyn mógł zostać zakwalifikowany jako przestępstwo, wartość ta musi przekroczyć pięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia⁶²⁷.

Przyczynami firmanctwa jak już zaznaczono w rozdziale trzecim może być np. uchylanie się przez osoby fizyczne, od wykazywania rzeczywistych dochodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych, np. przekraczających pierwszy przedział skali podatkowej, bądź dla uniknięcia podwyższenia ciężaru podatkowego w ramach drugiego przedziału skali, odpowiednio 32% of nadwyżki ponad 120.000 złotych), i wreszcie o kolejne 4% z tytułu tzw. daniny solidarnościowej, w tym wypadku od nadwyżki ponad 1 miliona złotych (z wyłączeniem przychodów z dywidend i odsetek)⁶²⁸, to jest z uchylaniem się od zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych od sumy dochodów. Podobnie w ustawie o podatku zryczałtowanym osób fizycznych, poziom podatku zryczałtowanego (dla tej samej działalności) zależy od obrotu. Wykorzystanie więcej niż jednego podmiotu konwencyjnego, będącego podatnikiem podatku dochodowego os osób prawnych, z których żaden, nie przekroczy kwoty przychodów stanowiących równowartość EUR 2.000.000 z uwzględnieniem należnego podatku od towarów i usług pozwoli na stosowanie stawki 9%, z wyłączeniem przychodów kapitałowych takich spółek, przy 19% obciążeniu podatkiem dywidendy osób fizycznych. Czynny podatnik od towarów i usług, nie świadczący usług doradztwa, w razie posłużenia się imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą innej osoby, może zachować zwolnienie podmiotowe od VAT, ze względu na nieprzekroczenie wartość sprzedaży w wysokości 200.000 zł⁶²⁹. Wszystkie z opisanych przyczyn firmanctwa w wypadku osób fizycznych, przypisać można kategorii „przedmiotu opodatkowania”, którym jest „suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodu podlegających kumulacji”⁶³⁰, pośrednio zaś mieszanej konstrukcji polskiego systemu podatkowego i kategoryzacji źródeł przychodów. Ciężar podatkowy zależy, jak wyżej wykazano, nie tylko od obrotów, dochodów, ale także od formy prowadzenia działalności gospodarczej.

Jeśli chronionym dobrem prawnym w powyższym kontekście w ujęciu systemokrytycznym jest należność wierzyciela podatkowego, to uszczerbek powstaje poprzez uchylanie się od opodatkowania „w ramach” rozwiązań rządzących systemem skarbowym

września 2023, minimalne wynagrodzenie wynosi 3.600 złotych, jak stanowi Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. poz. 1952).

⁶²⁷ Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Karna z dnia 15 kwietnia 2021 r., sygn.. akt III KK 89/20, LEX nr 3252269.

⁶²⁸ Art. 30.h ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶²⁹ Art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570.)

⁶³⁰ Art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

(legalne unikanie opodatkowania) bądź przez naruszenie reguł obowiązujących w tym systemie (kryminalizowane uchylanie się od opodatkowania). W tym zakresie zauważyć należy, że powyższe elementy systemu prawa skarbowego były historycznie i są nadal przyczyną firmanctwa. Np. systemie niemieckim stosuje się zasadę „Rechtsformneutralität”⁶³¹ zgodnie z którą rzeczywiste obciążenie podatkowe zysku jednoosobowej działalności gospodarczej, spółki osobowej i spółki kapitałowej winno być takie samo.

W doktrynie i literaturze przedmiotu podnosi się również przyczyny firmanctwa, spoza zakresu prawa podatkowego, np. obniżanie podstawy naliczania składek na ubezpieczenie społeczne lub dla zachowania prawa do świadczeń z ubezpieczenia społecznego lub zdrowotnego, uchylanie się od egzekucji długów, uchylanie się od skutków braku możliwości bądź ograniczenia prowadzenia koncesjonowanej działalności gospodarczej, obchodzenie zakazu konkurencji, limitów pomocy *de minimis*, a niedawno dla korzystania ze szczególnych instrumentów wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2⁶³².

⁶³¹ Ch. Weinelt: *Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Verfassungsrechtliches Gebot oder rechtspolitische Forderung? Eine verfassungsrechtlich-gesellschaftsrechtliche Würdigung des geltenden dualistischen Unternehmenssteuerrechts*, Hamburg 2006,

⁶³² Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 201).

VI. Strona przedmiotowa

1. Znamiona określające czynność sprawczą

Znamieniem czynności sprawczej jest „posługiwanie się” (znamie czynnościowe) przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą imieniem i nazwiskiem, nazwą firmą innego podmiotu. Zdaniem L. Wilka, oznacza, to, że „firmanctwo może być popełnione wyłącznie przez działanie, np. wystawianie faktur lub rachunków, podawanie się za kogoś innego”⁶³³. W takim ujęciu czynność sprawcza jest czynnością podatnika prowadzącego działalność gospodarczą i posługującego się danymi innego podmiotu dla wystawiania faktur, dokumentującymi jego własną działalność, choć „sygnowaną” danymi identyfikacyjnymi firmującego. Oznacza to, że całość, bądź część działalności gospodarczej firmowanego, prowadzonej przez niego na „własny rachunek” to jest na jego własne ryzyko, wykazywana jest jako sprzedaż firmującego. G. Łabuda rozszerza opis czynności sprawczej o „składanie ofert, zawieranie kontraktów, wystawianie i przyjmowanie faktur, realizację obowiązków publicznoprawnych (np. składanie deklaracji, uiszczanie danin)”⁶³⁴. Sporne jest natomiast, czy przy takim ujęciu, „należy zgodzić się z poglądem, że sama rejestracja własnej działalności pod cudzym oznaczeniem może być uznana tylko za usiłowanie, zresztą trudne do udowodnienia ze względu na celowy charakter tego deliktu, a ponadto odnoszące się tylko do typu podstawowego (§ 1), gdyż usiłowanie typu uprzywilejowanego (§ 2) nie jest karalne”⁶³⁵. Jeśli bowiem, jak zauważa L. Wilk „W istocie więc firmanctwo nosi znamiona oszustwa co do tożsamości danego podmiotu”⁶³⁶. W powyższym zakresie niezbędne jest odwołanie do zagadnień polskiego i europejskiego prawa spółek. Ze względów metodologicznych, kwestie te opisane zostaną w podrozdziale „przedmiot bezpośredniego działania”. A kwestią wymagającą oceny będzie posłużenie się nazwą i firmą osoby prawnej, założonej (lub nad którą przejęto kontrolę, np. poprzez nabycie udziałów i uzyskanie możliwości podejmowania inicjatywy, przy podejmowaniu decyzji o transakcji, która jest ostatecznie przeprowadzana lub nawiązywaniu relacji biznesowej, wyłącznie w celu zatajenia prowadzenia działalności lub rozmiarów tej działalności przez podmiot (osobę fizyczną lub prawną) sięgającą do takiego *modus operandi* w dalej opisanym celu.

⁶³³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks ... op.cit.*, s. 282.

⁶³⁴ G. Łabuda (w:) P. Kardas, G. Łabuda, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz Lex.*, Warszawa 2012, s. 555.

⁶³⁵ Tamże.

⁶³⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks ... op.cit.*, s. 280

Uszczuplenie należności publicznoprawnej to bowiem „uszczerbek finansowy, w postaci wyrażonej liczbowo kwoty pieniężnej, powstały na skutek uchylenia się od uiszczenia lub od zadeklarowania uiszczenia należności publicznoprawnej w całości lub w części [...] inną postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej oraz doprowadzenie do nienależnej wypłaty i pobrania dotacji lub subwencji”⁶³⁷. Przyjąć należy, że sprawca, może nie być znany organowi podatkowemu, jako podatnik danego podatku, np. może nie być zarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług, pomimo, że spełnia definicję podatnika VAT czynnego, podlegającego obowiązkowej rejestracji, status którego to „podatnika czynnego” w podatku od towarów i usług, nie zależy od formalnej rejestracji⁶³⁸.

Sprawca może być jednak znany organowi podatkowemu, np. jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych i zarejestrowany, w takim charakterze, który poprzez posłużenie się danymi np. podstawionej osoby, zmierza do uniknięcia podwyższenia stawki podatku ze względu na przekroczenia przedziału skali podatkowej, bądź zmiany stawki podatku w wypadku działalności objętej ryczałtem ewidencjonowanym, czy wreszcie dla uchylenia się od zapłaty daniny solidarnościowej, np. ze względu na kumulację dochodów. Sposób działania sprawcy firmanctwa względem dysponującego należnością publicznoprawną może zatem polegać na: wprowadzeniu w błąd poprzez wywołanie wyobrażenia o istniejącej (nie przyszłej) rzeczywistości, że sprawca nie prowadzi działalności gospodarczej opodatkowanej danym podatkiem, bądź, że działalność taką prowadzi w innym zakresie, zazwyczaj węższym, niż deklarowany, w obu wypadkach poprzez kierowane obrazu rzeczywistości „która jest w istocie inna niż przedstawia jej sprawca”⁶³⁹, w celu wyzyskaniu zakładanego przez sprawcę błędu pokrzywdzonego wierzyciela podatkowego, tj. wykreowania takiego subiektywnego wyobrażenia o rzeczywistości, która jest w istocie odmienna, o czym sprawca wie, które w opisanym przypadku wystąpienia przez sprawcę lub firmanta o zwrot należności publicznoprawnej, które to czynności mogą poprzedzać niekorzystne rozporządzenie mieniem przez organ podatkowy. W tym zakresie firmanctwo jest przestępstwem skarbowym „kierunkowym, gdyż warunkiem odpowiedzialności jest działanie czy zaniechanie sprawcy w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

⁶³⁷ G. Łabuda, T. Razowski [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, art. 53. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257112/527182?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01).

⁶³⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 17.11.2022 r. I SA/GI 367/22, LEX nr 3440102.

⁶³⁹ Wyrok SN z 19.07.2007 r., V KK 384/06, LEX nr 299205. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520392901?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2023-09-30)

Zamiar bezpośredni o szczególnym zabarwieniu związanym z celem działania sprawcy oznacza, że elementy przedmiotowe firmanctwa mieszczą się w świadomości sprawcy i są objęte jego wolą, a sprawca oszustwa nie tylko chce uzyskać korzyść majątkową, lecz używa w tym celu określonego sposobu działania⁶⁴⁰.

W powyższym zakresie przyjąć należy, że powszechne w postępowaniach skarbowych, prokuratorskich i sądowych, przyjmowanie kwalifikacji z art. 55 k.k.s. w sprawach dotyczących wyłudzeń zwrotów VAT w ramach tzw. przestępstw karuzelowych, jest co do zasady nieuprawnione z wyłączeniem idealnego zbiegu czynów i przepisów z art. 56 k.k.s., które jednak należałoby wykluczyć, z przyczyn dalej opisanych. Cechą charakterystyczną wyłudzeń podatku od wartości dodanej (VAT) jest bowiem co do zasady pozorność „działalności gospodarczej”, przez sprawcę inicjującego „karuzelę podatkową”, *modus operandi* obejmuje więc pozorowanie działalności gospodarczej, zazwyczaj w większych rozmiarach, niż rzeczywiste, celem uwiarygodnienia łańcucha transakcji i uzyskania zwrotu, co nakazywałoby przyjęcie innej kwalifikacji czynu zabronionego na gruncie kodeksu karnego skarbowego niż z art. 55 k.k.s..

Zdaniem G. Łabudy „wprowadzenie w błąd uczestników obrotu gospodarczego i organów państwowych, co do tożsamości sprawcy, jego działalności i jej rzeczywistych rozmiarów”⁶⁴¹ nie jest konieczne dla realizacji znamienia czynności sprawczej firmanctwa, o ile „cel taki sprawcy przyświeca [...] a uczestnicy obrotu, bądź organy państwa zdają sobie sprawę z faktycznej działalności sprawcy”⁶⁴². Autor ten zaznacza jednak odmienny pogląd w tym zakresie L. Wilka⁶⁴³. Posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą przez sprawcę obejmuje udział w obrocie gospodarczym np. poprzez składanie ofert, zawieranie kontraktów, ale także poprzez „realizację obowiązków publicznoprawnych (np. składanie deklaracji, uiszczanie danin)”⁶⁴⁴, z udziałem firmanta. G. Łabuda wspólnie z P. Kardasem, wyrazili pogląd, że za oszustwo skarbowe *sensu stricto*, uznawać należy, te delikty skarbowe, „które posiadają w swoich zestawach znamion znamię czasownikowe wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu”⁶⁴⁵. W odniesieniu do firmanctwa, podnieśli brak w zestawie znamion ustawowych czynu zabronionego znamienia modalnego „wprowadzenia w błąd”.

⁶⁴⁰ Tamże.

⁶⁴¹ P. Kardas, G. Łabuda ... op.cit. s. 554

⁶⁴² Tamże.

⁶⁴³ L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy Komentarz*, s. 281.

⁶⁴⁴ P. Kardas, G. Łabuda ... op.cit. s. 555

⁶⁴⁵ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo, 3, 2003 . s. 62-63.

Wydaje się jednak, zatajanie prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, co do swej istoty, zmierza do wprowadzenia organu podatkowego w błąd, co do tego, że sprawca nie prowadzi działalności gospodarczej na własny rachunek lub prowadzi ją w innym rozmiarze, w odniesieniu do działalności gospodarczej z tytułu prowadzenia, której jest podatnikiem i w tym zakresie, uznać należy, że czyn taki jest oszustwem *per se*, jako „świadome wprowadzenie kogoś w błąd, lub wyzyskanie czyjegoś błędu dla własnej korzyści” a przesłanką do takiego rozumowania jest użycie w treści normy kwantyfikatora zatajenia⁶⁴⁶. Zgodzić się należy, że „Dla popełnienia oszustwa podatkowego, wystarcza przyjęcie, że zachowanie sprawcy prowadzi bądź ma prowadzić „do powstania w świadomości organu mylnego wyobrażenia o rzeczywistości”⁶⁴⁷, to jest, że sprawca nie prowadzi działalności w ogóle, bądź prowadzi ją w innych rozmiarach, niż wykazywane. Wspomniany błąd, który zamierza wywołać sprawca czynu zabronionego, to wywołanie fałszywego wyobrażenia, dotycząca faktu prowadzenia działalności gospodarczej przez sprawcę, bądź prowadzenia takiej działalności w innym zakresie, niż znana organowi podatkowemu, to jest „błąd co do zjawiska i zdarzenia”⁶⁴⁸, ale także nieświadomość istnienia tych okoliczności, po stronie wierzyciela podatkowego, które jak już zaznaczono w wypadku wystąpienia przez sprawcę z wnioskiem o zwrot nadpłaty podatku, bądź zaliczenia tej nadpłaty na poczet innego zobowiązania podatkowego, w związku z zatajeniem kwoty rzeczywistych przychodów, może prowadzić także do niekorzystnego rozporządzenia mieniem⁶⁴⁹.

W takim bowiem przypadku, między zachowaniem się sprawcy dopuszczającego się firmanctwa a szkodą w postaci niekorzystnego rozporządzenia mieniem (zwrotem nadpłaty, bądź zaliczenia jej na poczet innego zobowiązania podatkowego) zachodzi powiązanie przyczynowe, z narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, bądź doprowadzenia do nienależnego zwrotu. Nie stanowi natomiast „doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa zachowanie sprawcy polegające na obniżeniu (zaniżeniu) wysokości należnego do zapłaty podatku (VAT, podatku dochodowego lub innego rodzaju podatku, ustalanego zgodnie z procedurą samoobliczania) za dany okres rozliczeniowy.

W takiej sytuacji, z uwagi na sposób ustalania wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy, które dokonywane jest samodzielnie przez podatnika bez udziału

⁶⁴⁶ Tamże.

⁶⁴⁷ P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja Op.cit.* s. 69.

⁶⁴⁸ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, op.cit.

<https://sip.lex.pl/#/commentary/587225537/673283/kodeks-karny-czesc-szczegolna-tom-iii-komentarz-do-art-278-363-k-k-wyd-v> (dostęp: 2023-09-30).

⁶⁴⁹ Tamże.

odpowiedniego organu podatkowego, uiszczenie należności podatkowej (zaliczki) w kwocie niższej od należnej stanowi samodzielną dyspozycję majątkową podatnika, bez jakiegokolwiek czynności ze strony organu podatkowego. Brak jest zatem konstytutywnego dla oszustwa elementu rozporządzenia mieniem, dokonywanego przez odpowiedni organ podatkowy”⁶⁵⁰.

„W wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudniającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (...), nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe”⁶⁵¹.

Dla zobrazowania czynności sprawczej, niezbędne jest opisanie struktury przestępstwa karuzelowego, w tym wypadku będzie to przykład o charakterze transgranicznym⁶⁵², zaproponowany przez P. Trojanka. Dostawca „X” z kraju „A (UE)” wysyła np. towar do odbiorcy „Y” w kraju „B (UE)”. Dostawa ta dla „X” wewnątrz wspólnotową dostawą towarów, „WDT” opodatkowaną stawką 0%. Odbiorca „Y” z kraju „B” rozpoznać musi WNT i sprzedając towar kolejnemu odbiorcy „Z” w kraju „B” (UE) uwzględnić stawkę właściwą dla dostawy krajowej np. 23%. Sprzedaż krajowa nakłada na „Y” obowiązek odprowadzenia podatku do urzędu skarbowego, ten jednak po otrzymaniu należności od odbiorcy w tym kwoty VAT, należnej Skarbowi Państwa „znika” z pieniędzmi. Opisane wyżej wyłudzenie za pomocą tzw. „znikającego handlowca” w Polsce nazywanego „słupem” (ang. MT - Missing Trader „MT”, zwanego także MTIC - Missing Trader Intra Community w odniesieniu do transakcji wewnątrz UE oraz MTEC - Missing Trader Extra Community, jeśli na końcu łańcucha deklarowany jest eksport poza UE) możliwe jest również w transakcjach wyłącznie krajowych, a osiągnięcie tego samego celu możliwe jest poprzez zaplanowane bankructwo. Bardziej złożony przykład z wykorzystaniem MT to wielokrotny obrót tym samym towarem: „X” z kraju „A” (UE) inicjuje „obróć karuzeli” wysyłając towar do odbiorcy

⁶⁵⁰ Tamże.

⁶⁵¹ postanowienie SN z 1.03.2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004/5, poz. 51,

⁶⁵² R. Lipniewicz, 2. *Podstawy prawne wprowadzenia systemu ostatecznego VAT* [w:] *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Warszawa 2010. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369212625/285656/lipniewicz-rafal-docelowy-system-vat-w-unii-europejskiej-harmonizacja-opodatkowania-transakcji...> (dostęp: 2023-11-26 20:08)

„Y”, w kraju „B” (UE), który tak jak w poprzednim przykładzie okaże się słupem - znikającym handlowcem, który dokonuje sprzedaży krajowej do odbiorcy „Z”, natomiast „Z” wysyła towar do odbiorcy Q w kraju A, przy czym „Z” ma prawo do zastosowania stawki 0% z racji WDT i może wystąpić o zwrot podatku, który znikający handlowiec „Y” wykazał na fakturze. To, że „Y” nie zapłacił podatku nie jest istotne dla „Z” posiada bowiem klucz do działania systemu tj. fakturę i potwierdzenie dostarczenia towaru do „Q”. „Q” wysyła towar do dystrybutora „X”, który może rozpocząć następny cykl karuzeli, wysyłając towar tym razem do znikającego handlowca w kraju „C” (UE) bądź zadeklarować wywóz towaru, bądź sprzedaż usługi poza Unię Europejską. Formalna rejestracja podmiotów jako podatników VAT, wystawienie / posiadanie faktury, brak możliwości kontroli faktycznego transportu towaru bądź świadczenia usługi, oraz co najmniej trzy miesiące, niezbędne organom podatkowym w UE do wymiany informacji o transakcjach sprawiły, że karuzele dotyczące tego samego towaru, mogą funkcjonować w kilku państwach UE niemal jednocześnie, co często obrazuje się za pomocą kół olimpijskich, a „czas obrotu karuzeli olimpijskiej” ocenia się zazwyczaj na kilka dni. Zdarza się, że przedmiotem obrotu są wyłącznie dokumenty, jeśli zaś sam towar istnieje, to często jest sprzedawany na terenie kraju (sprzedaż detaliczna) a deklarowana jest pozorna WDT bądź pozorny eksport⁶⁵³. Jak jednak należy zauważyć, celem sprawcy „uruchamiającego karuzele” nie jest zatajanie prowadzenia działalności gospodarczej ani jej rozmiarów, i nie przez opisane wyżej działanie sprawca naraża podatek na uszczuplenie. Celem sprawcy jest bowiem wyłudzenie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należny bądź niezapłacenie podatku należnego.

Istotną okolicznością modalną w wypadku przestępstw karnych skarbowych jest czas, związany z obowiązkiem zapłaty zaliczki, względnie podatku zryczałtowanego w odniesieniu do podatków bezpośrednich, czy konieczność zapłaty różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym i należnym, oraz złożenia JPK, uznano, jednak, że kwestie te, ze względu na tezę i hipotezy pracy, nie wymagają pogłębionej analizy i rozszerzonego opisu.

Kwestią o zasadniczym znaczeniu dla tezy pracy, jest niejednorodność orzecznictwa o do możliwości posługiwania się firmantem, będącym podmiotem konwencyjnym. W wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach niejednolicie traktowano możliwość firmowania działalności gospodarczej przez osoby prawne. W judykatach z 20 maja 2008⁶⁵⁴ składy orzekające, odnosząc się do zarzutu bezprawnego przyjęcia firmowania działalności

⁶⁵³ P. Trojanek, *Wyłudzenia VAT w Unii Europejskiej*, Themis Polska Nova, 2016 (1(10)), s. 211-221.

⁶⁵⁴ Wyrok WSA w Kielcach z 20.05.2008 r. I SA/Ke 104/08, LEX nr 470893.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520564589/1/i-sa-ke-104-08-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15)

skarżącej przez osobę prawną, tj. spółkę prawa handlowego, uznały, że „definiując pojęcie firmanctwa, zarówno ordynacja podatkowa jak i kodeks karny skarbowy (podkr. moje P.T. .) nie wyłączają z zakresu tej definicji osób prawnych, operując ogólnym pojęciem posługiwania się firmą innego podmiotu [...] Oznacza to, że podmiotem firmującym może być osoba prawna, również spółka prawa handlowego. Prawidłowo organy przyjęły, że czynności firmanctwa nie stoją w oczywistej sprzeczności z istotą spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Nie kwestionując twierdzenia skarg, że podmiot firmujący w tym spółka prawa handlowego, działa na zewnątrz przez swoje organy, posiada odrębny majątek, stwierdzić należy, że w przypadku firmanctwa istotny jest cel tej działalności to jest ukrycie faktu prowadzenia działalności gospodarczej i jej rzeczywistych rozmiarów przez inny podmiot. Pokreślić należy, że dla zaistnienia firmanctwa koniecznym jest prawne istnienie podmiotu firmującego oraz podmiotu firmowanego. Jak wskazano wyżej wobec organów podatkowych podatnikiem jest ten, kto rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą (firmowany) i dla ustalenia obrotu podmiotu firmowanego nie ma potrzeby kwestionować bytu osoby prawnej i stwierdzenia nieważności umowy spółki "R." Z istoty firmanctwa wynika natomiast, że nie może ono dotyczyć stosunków między współnikiem spółki (osoby prawnej), a osobą,⁶⁵⁵ za którą z uwagi na powiązania ten współnik działa.”

Na marginesie, znamion określających czynność sprawczą, a w nawiązaniu do kwestii terminologicznych, zauważyć należy, zdaniem Sądu „brak jest zatem podstaw prawnych do wyłączenia któregośkolwiek "firmanta" (w kontekście tej sprawy nie ulegało wątpliwości sądu, że pojęcie firmanta podnosić należy do podmiotu firmującego a nie do firmowanego - podkr. moje P.T. .) z powodu jego formy prawnej, a podniesiony zarzut, że "R." Spółka z o.o. ze swej istoty nie mogła firmować działalności skarżącej (podatniczki – podkr. moje P.T. .) uznać należy za chybiony”⁶⁵⁶.

Począwszy od 6 maja 2010, ten sam Sąd, w kolejnych orzeczeniach⁶⁵⁷ uznawał, jednak, że „Osoba fizyczna nie uzyskiwałaby, poprzez firmowanie jej działalności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, korzyści w postaci mniejszego obciążenia podatkiem, skoro

⁶⁵⁵ Tamże.

⁶⁵⁶ Tak również w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 29 maja 2008 I SA/Ke 105/08, LEX nr 461617 z 20.05.2008 r., I SA/Ke 63/08, LEX nr 1032870, z 20.05.2008 r., I SA/Ke 74/08, LEX nr 1032872, z 20.05.2008 r., I SA/Ke 102/08, LEX nr 1032594.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521126290/1/i-sa-ke-102-08-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-15);
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521126568/1/i-sa-ke-74-08-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-15) <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521126566/1/i-sa-ke-63-08-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-15); <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520555313/1/i-sa-ke-105-08-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach> (dostęp: 2023-10-15).

⁶⁵⁷ Wyroki WSA w Kielcach z 6.05.2010 r. I SA/Ke 185/10, I SA/Ke 158/10 I SA/Ke 162/10, LEX nr 660129.

zyski ze spółki faktycznie opodatkowane byłyby dwukrotnie. Ponadto sposób pozyskania dochodu z działalności spółki byłby bardzo utrudniony, albowiem dochody spółki podlegają podziałowi między wspólników. Wspólnicy musieliby zatem zgodzić się na przekazanie dywidendy osobie trzeciej, ale wówczas porozumienie następowałoby między wspólnikiem a podatnikiem. Artykuł 113 O.p. wskazuje zaś wyraźnie, że dla uznania danej działalności za firmantwo konieczna jest zgoda osoby, która pozwala na firmowanie swoim nazwiskiem, firmą czy nazwą cudzej działalności gospodarczej”⁶⁵⁸.

Nie wchodząc w polemikę z rozumowaniem przyjętym w cytowanych orzeczeniach, wydawanych począwszy od dnia od 6 maja 2010, oraz nie kwestionując zasadności cytowanych wyroków, opartych o stany faktyczne, wyłącznie o charakterze krajowym, należy poddać wątpliwość stwierdzenie z treści uzasadnień o bardziej ogólnym charakterze, jakoby, co do zasady „Osoba fizyczna nie uzyskiwałaby, poprzez firmowanie jej działalności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, korzyści w postaci mniejszego obciążenia podatkiem, skoro zyski ze spółki faktycznie opodatkowane byłyby dwukrotnie”, podobnie jak nie można dać wiary supozycji z treści wspomnianych uzasadnień, jakoby „sposób pozyskania dochodu z działalności spółki byłby bardzo utrudniony, albowiem dochody spółki podlegają podziałowi między wspólników”.

Umożliwienie polskim podatnikom, począwszy od dnia 1 maja 2004⁶⁵⁹, działania na rynku wewnętrznym UE, rozumianym jako „obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów”⁶⁶⁰ wspartego judykataми TS, wskazującymi wspólnotową „kartę praw” (ang. *community bill of rights*) opartą o przyjętą przez TS konstrukcję praw podmiotowych przysługujących jednostce, uwzględniając wreszcie instrument bezpośredniego skutku przepisów traktatowych, za pomocą którego jednostka może dochodzić swoich praw, uwzględniając również zasadę skutku pośredniego, odzwierciedlone ostatecznie w art. 16 Karty praw podstawowych, które stanowiły jasno o „wolności prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z prawem Unii oraz ustawodawstwami i praktykami krajowymi”, postawić należy tezę przeciwną. Osoba fizyczna, ale także prawna, poprzez firmowanie jej działalności przez

⁶⁵⁸ Wyrok WSA w Kielcach z 6.05.2010 r. I SA/Ke 162/10, LEX nr 660129.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520753825/1/i-sa-ke-162-10-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15); Wyrok WSA w Kielcach z 6.05.2010 r., I SA/Ke 158/10, LEX nr 578753. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520672449/1/i-sa-ke-158-10-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-kielcach?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-15);

⁶⁵⁹ Ł. Adamczyk, Ł. *Fundamentalne swobody prawa WE i ich znaczenie dla podatków bezpośrednich*, [w:] Litwińczuk, H. (red.), *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, Warszawa 2009, s. 265-308.

⁶⁶⁰ Art. 26 TFUE

spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, z siedzibą z zagranicą, mogła uzyskiwać korzyści w postaci mniejszego obciążenia podatkiem, pomimo, że zyski ze spółki faktycznie opodatkowane byłyby dwukrotnie”, jako że „sposób pozyskania dochodu z działalności spółki zagranicznej nie byłby utrudniony, nawet gdy dochody takiej spółki podlegają podziałowi między wspólników”. Począwszy od dnia akcesji możliwość zakładania bądź kupowania podmiotów posiadających siedzibę za granicą w tym udziałów spółek kapitałowych znacząco wzrosła, i nie może ulegać wątpliwości, że rozumowanie sądu oparte było na prawidłowej (w opisanych stanach faktycznych) konstatacji, że najpierw podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 19% płaci spółka, a następnie, podatek od dywidendy również w wysokości 19% płaci wspólnik.

Odnosząc się do cytowanych uogólnień, możliwość wykorzystywania spółek kapitałowych bądź innych podmiotów np. z siedzibą w Republikach: Cypru, Malty, Słowacji, Finlandii, w Arabskiej Republice Egiptu i w Republice Czeskiej, nie potwierdza postawionych tez. Klauzula tzw. *tax sparring* z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ze wspomnianymi krajami, określana również jako „zaliczanie podatku zaoszczędzonego” lub „zaliczenie fikcyjne”, pozwalała bowiem na zaliczenie na poczet podatku płaconego w Polsce w wysokości 19% od dywidend i odsetek podatku płatnego (ang. *payable*), ale faktycznie nie zapłaconego za granicą (ang. *tax paid*, lub *tax spared* – podatek oszczędzony) ze względu na zwolnienie od opodatkowania takich przychodów w oparciu o przepisy prawa wewnętrznego danego kraju np. promujące inwestycje zagraniczne, bądź z uwzględnieniem przepisów UE, np. Dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁶⁶¹ oraz Dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich⁶⁶².

W oparciu o UPO ze wspomnianymi krajami zaliczenie podatku płatnego, ale nie zapłaconego za granicą, umożliwiało obniżenie dziewiętnastoprocentowego podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych również w wysokości 19%, do 9%. Przedmiotowe odliczenie było możliwe do dnia 1 stycznia 2013 w wypadku umowy z Cypr⁶⁶³, do dnia 1 stycznia 2012 w wypadku umowy z Maltą⁶⁶⁴, do dnia 1 stycznia 2011 w wypadku umowy z Finlandią, do dnia 30 września 2020 z Arabią

⁶⁶¹ Dz. Urz. Unii Europejskiej, L 345/8

⁶⁶² Dz. Urz. Unii Europejskiej, L 157/49

⁶⁶³ https://www.podatki.gov.pl/media/1536/20120322_cypr_protokol_tekst_pl_e.pdf

⁶⁶⁴ <https://www.podatki.gov.pl/media/1657/protokol-malta-pl.pdf>

Republiką Egiptu⁶⁶⁵, oraz do dnia 1 stycznia 2013 w oparciu o postanowienia umowy z Republiką Czeską⁶⁶⁶.

Jako, że zakładanie podmiotów z siedzibą na Cyprze i Malcie było częste, wspomniany mechanizm zostanie opisany szczegółowo w oparciu o przykład art. 10 w związku z art. 24 oraz art. 16 Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r.⁶⁶⁷, w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2013, to jest do dnia wejścia w życie postanowień umownych zmienionych protokołem podpisanym w Nikozji dnia 22 marca 2012 r.⁶⁶⁸, a następnie zmodyfikowanej przez Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisaną przez Polskę i Cypr dnia 7 czerwca 2017 r. (dalej: „Konwencja MLI”)⁶⁶⁹, oraz odpowiednio w oparciu o przykład art. 10 w związku z art. 23 oraz art. 16 Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 7 stycznia 1994 r., w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2013, to jest do dnia wejścia w życie postanowień umownych zmienionych protokołem podpisanym w Warszawie dnia 6 kwietnia 2011 r., a następnie zmodyfikowanej przez Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisaną przez 7 czerwca 2017 r. .

W wypadku obydwu jurysdykcji, podatnik, będący polskim rezydentem podatkowym, jak już wspomniano nie tylko będący osobą fizyczną, ale także będący osobą prawną, mógł uzyskiwać, poprzez firmowanie działalności gospodarczej, przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Republice Cypryjskiej i Republice Malty, korzyści w postaci mniejszego obciążenia podatkiem, Zarówno osoba fizyczna jak i osoba prawa będąca udziałowcem spółki cypryjskiej, skorzystać mogły z niższej stawki podatkowej w wypadku podmiotów korporacyjnych z Cypru wynoszącej 12,5%⁶⁷⁰, która w istocie mogła być sprawdzona do zera w odniesieniu do szeregu transakcji (np. sprzedaż udziałów, zapłaty odsetek) oraz efektywnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 5%

⁶⁶⁵ <https://www.podatki.gov.pl/media/6699/konwencja-mli-egipt-tekst-syntetyczny.pdf>

⁶⁶⁶ <https://www.podatki.gov.pl/media/1544/czechy-nowa-umowa-pl.pdf>

⁶⁶⁷ https://www.podatki.gov.pl/media/1533/19920604_cypr_konwencja_tekst_pl_e.pdf

⁶⁶⁸ https://www.podatki.gov.pl/media/1533/19920604_cypr_konwencja_tekst_pl_e.pdf

⁶⁶⁹ https://www.podatki.gov.pl/media/1533/19920604_cypr_konwencja_tekst_pl_e.pdf

⁶⁷⁰ A. Neocleous, Andreas. "Tax Reforms in Cyprus." *International Business Lawyer*, vol. 30, no. 7, July/August 2002, pp. 323-325. HeinOnline.

lub 10% w wypadku wypłat na rzecz udziałowców, ze względu na system zaliczania podatku dochodowego od osób prawnych (ang. *tax imputation system*) w wypadku Malty, pomimo tego, że stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 35%⁶⁷¹. Niezależnie od powyższego możliwe było skorzystanie z instytucji tzw. *tax sparring*.

Dla przykładu polski obywatel, podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, na mocy art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. zobowiązany do rozliczania się w Polsce z całości dochodów uzyskanych w danym roku podatkowym, włączając w to dochody uzyskane poza granicami Polski, otrzymując zyski ze spółki kapitałowej z siedzibą na Cyprze, będącej cypryjskim rezydentem podatkowym, stanowiące dywidendy w rozumieniu umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku⁶⁷² jak również odsetki powstające na Cyprze, obliczając wysokość polskiego podatku z tytułu dywidend oraz odsetek miał prawo obniżyć podatek płacony w R.P. o podatek, jaki mógł zostać nałożony przez państwo cypryjskie od dywidend i odsetek wynoszący w każdym wypadku 10 %, bez względu na fakt, czy podatek w wysokości 10% został faktycznie zapłacony na Cyprze, tj. mógł zaliczyć na poczet podatku płaconego w Polsce 10% podatku cypryjskiego, także w sytuacji, gdy taki podatek nie został zapłacony na Cyprze. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Na podstawie art. 4a ustawy o p.d.o.f., przepisy art. 3 ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Stosownie do art. 10 ust. 1 i 2 oraz odpowiednio art. 11 Umowy Polsko - Cypryjskiej przychody tego typu wypłacane przez spółkę mającą siedzibę na Cyprze, osobie mającej miejsce zamieszkania w drugim Umawiającym się Państwie (Polska) opodatkowane są w Polsce. Dywidendy takie i odsetki mogą być również opodatkowane w Republice Cypru i według prawa Republiki Cypru, ale jeżeli odbiorca dywidend i odsetek był ich właścicielem, to podatek wymierzony nie mógł przekroczyć 10 % kwoty dywidend bądź odsetek brutto.

W myśl art. 24 ust. 1 lit. b) Umowy Polsko - Cypryjskiej, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiągała dochód, który zgodnie z postanowieniami artykułu 10 i 11 Umowy Polsko – Cypryjskiej, może być opodatkowany na Cyprze, to Polska zezwoli na potrącenie od podatku dochodowego tej osoby kwoty równej podatkowi dochodowemu,

⁶⁷¹ Adrian M. Gabarretta, *Maltese International Trading and Holding Companies*. International Business Lawyer, vol. 31, no. 5, October 2003, s. 231-234. HeinOnline.

⁶⁷² Dz. U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523

zapłaconemu na Cyprze, poprzez zaliczenie podatku zapłaconego na Cyprze na poczet podatku płaconego w Polsce. Z brzmienia art. 24 ust. 1 lit. b) Umowy Polsko - Cypryjskiej w języku polskim wynika jasno, że odliczeniu od podatku polskiego podlega wyłącznie podatek faktycznie zapłacony na Cyprze. Analiza angielskiego brzmienia art. 24 ust. 1 lit. b) Umowy Polsko – Cypryjskiej, nie pozostawia wątpliwości, że odliczeniu podlega "podatek podlegający zapłaceniu na Cyprze" a nie podatek faktycznie tam zapłacony, na co wskazuje tekst w języku polskim. Natomiast umowa stanowi, że w przypadku rozbieżności tekst angielski będzie uważany za rozstrzygający. Wynika to bezpośrednio z faktu, iż w angielskiej wersji art. 24 ust. 1 lit. b) Umowy Polsko - Cypryjskiej znajduje się określenie "tax payable in Cyprus", którego polskie tłumaczenie brzmi: "podatek podlegający zapłaceniu na Cyprze". Oprócz brzmienia art. 24 ust. 1 lit b) Umowy Polsko - Cypryjskiej, niezbędna jest również wykładnia przepisu zawartego w art. 24 ust. 3 Umowy Polsko - Cypryjskiej, który zawiera definicję podatku opisanego w art. 24 ust. 1 lit b) oraz 24 ust. 2 Umowy Polsko - Cypryjskiej. Podobnie jak w powyższym przypadku, teksty polskie i angielskie zawierają odmienne definicje podatku: Artykuł 24 ust. 3 Umowy Polsko - Cypryjskiej (wersja polska): Uważa się, że podatek, o którym mowa w niniejszym artykule po literą b) ustępu 1 i w ustępie 2, podlegający zapłaceniu w Umawiającym się Państwie obejmuje jakąkolwiek kwotę, która byłaby płatna z tytułu podatku, z wyjątkiem jakiejkolwiek ulgi, zwolnienia lub innych obniżek przyznanych przez ustawodawstwo Umawiającego się Państwa. W rozumieniu artykułu 10 ustęp 2 oraz artykułu 11 ustęp 2 rozumie się, że stawka podatku wynosi 10 procent kwoty brutto dywidend i odsetek, a w rozumieniu artykułu 12 ustęp 2 stawka podatku wynosi 5 procent kwoty brutto należności licencyjnych. Artykuł 24 ust. 3 Umowy Polsko - Cypryjskiej (wersja angielska): *The tax payable in a Contracting State mentioned in subparagraph (b) of paragraph 1 and paragraph 2 of this Article shall be deemed to include the tax which would have been payable but for the legal provisions concerning tax reduction, exemption or tax incentives granted under the laws of the Contracting State. For the purposes of paragraph 2 of Article 10 and paragraph 2 of Article 11, the amount of the tax shall be deemed to be 10 % of the gross amount of dividend and interest and for the purpose of paragraph 2 of Article 12, the amount of tax shall be deemed to be 5 % of the gross amount of royalties.* Rozumienie powyższego angielskiego brzmienia przepisu, prowadzi do konkluzji, że podatek, o którym mowa w art. 24 ust. 1 lit. b) Umowy Polsko - Cypryjskiej, podlegający co prawda zapłacie na Cyprze, ale niekoniecznie faktycznie zapłaconego na Cyprze, ze względu na ulgi, zwolnienia i inne obniżki przyznane przez

ustawodawstwo Republiki Cypru, umożliwia odliczenie od polskiego podatku, stawki przewidzianej w UPO niezależnie od faktycznej zapłaty podatku na terytorium Cypru⁶⁷³.

Polska zobowiązana jest oparciu o powyższe do umożliwienia polskiemu podatnikowi uzyskującemu dywidendę lub odsetki od spółki cypryjskiej, zastosowania odliczenia od podatku przypadającego do zapłaty w Polsce, podatku jaki może być zapłacony na Cyprze. Podatnik uzyskujący dywidendę wypłacaną przez spółkę cypryjską i/lub odsetki powstające na Cyprze ma zatem prawo do odliczenia od podatku należnego w Polsce kwoty równej 10 % wartości dywidend brutto i 10 % wartości odsetek brutto, bez względu na to, czy podatek od tych dywidend lub odsetek został faktycznie zapłacony na Cyprze.

W związku z powyższym polscy podatnicy mieli prawo do obniżenia polskiego podatku z tytułu otrzymanych dywidend oraz odsetek (tj. 19 % x wartość otrzymanych dywidend i odsetek) o podatek, jaki może być nałożony przez państwo cypryjskie (tj. 10 % x wartość otrzymanych przychodów tego typu jak wyżej opisane), bez względu na fakt czy podatek od tych Dywidend i/lub Odsetek został faktycznie zapłacony na Cyprze (tj. także w sytuacji, gdy taki podatek nie został zapłacony na Cyprze)⁶⁷⁴.

W świetle powyższego nie można dać wiary supozycji z treści wspomnianych uzasadnień, mając na względzie, że osoby prowadzące własną działalność gospodarczą oraz przedstawiciele wolnych zawodów lub osoby prawne w rozumieniu art. 54 TFUE, które prowadzą legalną działalność w jednym z państw członkowskich, mogą trwale i stale prowadzić działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim (swoboda przedsiębiorczości - art. 49 TFUE) lub tymczasowo oferować i świadczyć usługi w innych

⁶⁷³ Powyższe stanowisko potwierdzał w owym czasie komentarz Józefa Banacha do polskich umów podatkowych (wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002, str. 377), który stwierdzał, że: "stosowanie tej metody (chodzi o metodę zaliczenia podatku zapłaconego zagranicą na poczet podatku należnego w kraju rezydencji) sprawia, że polityka zachęt podatkowych stosowana przez państwa, które pragną przyciągnąć zagraniczne inwestycje, wyrażająca się obniżeniem podatków dla inwestorów zagranicznych nie przynosi korzyści samemu inwestorowi, lecz państwu jego rezydencji (państwo rezydencji pobiera bowiem podatek równy różnicy pomiędzy podatkiem należnym w tym państwie od całości dochodu, w tym od dochodu uzyskanego w państwie źródła, a podatkiem zapłaconym w państwie źródła). W celu wyeliminowania tego rodzaju negatywnych skutków stosowania metody zaliczenia, gdzie wszelkie przywileje podatkowe przyznane przez państwo źródła przynoszą korzyść nie inwestorowi, lecz państwu jego rezydencji, wykształciła się szczególna forma zaliczenia, zwana zaliczeniem fikcyjnym (ang. "tax sparing method"), gdzie zaliczenie w państwie siedziby obejmuje nie tylko faktycznie zapłacony podatek w państwie źródła, lecz również podatek, który musiałby być zapłacony gdyby nie przyznano szczególnych ulg ("darowany podatek")". Innymi słowy, zgodnie z art. 24 ust. 3, w związku z art. 24 ust. 1 lit. b) Umowy Polsko - Cypryjskiej, odliczeniu od podatku w Polsce podlega podatek, który może być należny do zapłaty na Cyprze, niezależnie od tego, czy podatek ten faktycznie został na Cyprze zapłacony. Zgodnie z art. 24 ust. 3 Umowy Polsko - Cypryjskiej, kwota tego podatku podlegająca odliczeniu od podatku polskiego wynosi 10 %.

⁶⁷⁴ Interpretacje Izby Skarbowych: np. Nr IPPB1/415-8/08-2/AŻ dnia 28 lutego 2008 r., Nr IPPB2/415-435/07-2/AF z dnia 20 lutego 2008 r., Nr IPPB2/415-421/07-2/AK z dnia 7 lutego 2008 r., Nr IPPB2/415-321/07-2/AK z dnia 28 stycznia 2008 r., Nr IPPB2/415-234/07-2/SP z dnia 19 grudnia 2007 r., Nr IPPB1/415-280/07-2/AM z dnia 14 grudnia 2007 r., IPPB4/415-828/09-2/JK z dnia 24 lutego 2010 r.

państwach członkowskich, pozostając jednocześnie w kraju pochodzenia (swoboda świadczenia usług - art. 56 TFUE), nadto na podstawie rozdziału 4 TFUE (Kapitał i płatności), zakazane są ponadto wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału oraz płatnościach między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi (art. 63 i art. 66 TFUE), co nie tylko rozszerzyło znacząco możliwości prowadzenia działalności przedsiębiorców krajowych i zagranicznych w R.P., ale potencjalnie rozszerzyło pole dla *modus operandi* firmactwa. Tyle tylko, że w opisanym stanie prawnym, „zatajanie prowadzenia działalności lub jej rozmiarów”, nie miałoby sensu ekonomicznego, ponieważ, opodatkowanie odsetek i dywidend według stawki 19%, nie jest zależne od wysokości uzyskiwanych dochodów, a tym samym nie występuje opisany wcześniej efekt skali podatkowej dla osób fizycznych, natomiast ciężar podatkowy dla osób prawnych pozostaje niezmienny, w obydwu wypadkach z wyłączeniem zatajania prowadzenia działalności gospodarczej w R.P..

Dla osoby fizycznej działalności gospodarczej będącej jedyną czynnością podatnika podlegającą opodatkowaniu na terytorium R.P. , w tym ostatnim wypadku, posługując się w tym zakresie spółką np. z Republiki Cypru, Republiki Malty, a także Wielkiej Brytanii, podatnik mógłby ukryć swoją tożsamość zawierając umowę "trust deed", będącej w pewnej mierze, odpowiednikiem funkcjonującej w polskim systemie prawnym umowy powiernictwa) dotyczącej np. udziałów w spółce, obligacji, nieruchomości, zawieranej z osobą trzecią (powiernikiem), na mocy której ten ostatni mógłby występować formalnie jako udziałowiec, nabywca, na którego w tym pierwszym wypadku zostałyby również zarejestrowane udziały w cypryjskim bądź maltańskim rejestrze handlowym, który to *nominee shareholder* władałby udziałami w swoim imieniu, ale na rzecz podatnika, uprawnionego do otrzymywania wszelkich pożytków z udziałów w Spółce, w szczególności dywidendy czy odsetek wypłacanych przez Spółkę.

Celem usług powierniczych (fiducjarnych) jest uniknięcie ujawnienia rzeczywistej strony umowy nabycia rzeczy lub prawa, rzeczywistego właściciela danego podmiotu, bądź osoby podejmującej faktycznie „ważące” decyzje biznesowe. W umowach fiducjarnych czynności podejmowane są przez powierników we własnym imieniu, na rzecz podmiotu powierzającego, będącego rzeczywistym nabywcą lub sprzedawcą. Odnosząc się do tego zagadnienia na gruncie prawa polskiego, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w wyroku z dnia 9 listopada 2004 r.⁶⁷⁵ rozstrzygał w sprawie, w której organy skarbowe pominęły

⁶⁷⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 9.11.2004 r., III SA 3031/03, POP 2005, nr 4, poz. 97.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520247783/1?directHit=true&directHitQuery=III%20SA%203031%20F03>
(dostęp: 2023-11-06)

umowę powierniczą, zwarta pomiędzy stronami za nieznaną prawu polskiemu. Sąd uznał, pogląd organów podatkowych za błędny, zauważył natomiast, że „zawarty w Kodeksie cywilnym katalog umów nazwanych nie jest zamkniętą listą umów prawa cywilnego.

Wynikająca z art. 353(1) k.c. zasada swobody umów powoduje bowiem, iż obok umów nazwanych mogą w obrocie cywilnym równoprawnie funkcjonować umowy nienazwane bądź mieszane. Umowa zlecenia zawarta przez Skarżącego z P., w której zobowiązał się do nabycia określonego udziału w użytkowaniu wieczystym i własności budynku w imieniu własnym, lecz na rzecz zleceniodawcy, a następnie zbycia go zleceniodawcy, bądź jego następcy prawnemu lub wskazanej osobie trzeciej na rzecz zleceniodawcy należy, jednakże do kategorii umów nazwanych (podkr. moje P.T. .). Kodeks cywilny w art. 734 stanowi bowiem: "Przez umowę zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie. W braku odmiennej umowy zlecenie obejmuje umocowanie do wykonania czynności w imieniu dającego zlecenie.

Wyrażenie "dokonanie określonej czynności prawnej" interpretowane jest elastycznie, jedną umową zlecenia objąć można zlecenie większej a nawet nieustalonej ilości czynności prawnych. "Określoną czynnością prawną" może być więc - w zależności od woli stron - pojedyncza czynność prawna, ale mogą to być również czynności prawne oznaczone rodzajowo i w dodatku powtarzalne. Stąd uznać należy, że zlecenie nabycia określonego udziału w imieniu własnym zleceniobiorcy, lecz na rzecz zleceniodawcy z jednoczesnym zobowiązaniem do dokonania czynności zbycia tego udziału wskazanej osobie trzeciej na rachunek zleceniodawcy także objęte jest tą konstrukcją prawną. Jak wynika z przytoczonych postanowień art. 734 k.c. istotą umowy zlecenia jest odpłatne (prowizja) lub nieodpłatne dokonanie określonej czynności prawnej w imieniu dającego zlecenie lub jeżeli tak stanowi umowa w imieniu własnym, lecz na rachunek zlecającego. W takim przypadku wszelkie nabycie praw lub rzeczy ma charakter powierniczy (fiduicjarny), a przyjmujący zlecenie ma obowiązek wydać zlecającemu wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu własnym (art. 740 zd. 2 k.c.). Władztwo nad nabytymi prawami, jakie można przypisać zleceniobiorcy wykonującemu zlecenie powiernicze jest ograniczone, a to poprzez :a) ograniczenie czasowe - zleceniobiorca obowiązany jest przekazać nabyte prawa na pierwsze żądanie zleceniodawcy, b) ustawowo wyłączoną możliwość rozporządzania tymi prawami na rzecz kogo innego aniżeli zleceniodawca lub wskazany przezeń podmiot, co powoduje wyłączenie możliwości efektywnego zwiększenia masy majątkowej zleceniobiorcy o prawa nabyte w wykonaniu powiernictwa ,c) nie ekwiwalentność dla zleceniobiorcy zbycia nabytych we własnym imieniu, lecz na rachunek zlecającego praw; prawa te przenoszone są na zlecającego nieodpłatnie -

zgodnie z art. 742 k.c. dający zlecenie zwraca przyjmującemu zlecenie jedynie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, oraz zwalnia go od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym; natomiast w przypadku przenoszenia powierniczo nabytych praw na wskazaną przez zlecającego osobę trzecią cena zbycia stanowi należność zleceniodawcy (art. 740 k.c.). Jak wynika z art. 10 ust. 1 pkt 8 UPDOF źródłem przychodu jest "odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości (...), prawa wieczystego użytkowania gruntów, (...) jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych (...) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (...)". W świetle ustalonych okoliczności uznać należy, iż o braku możliwości zastosowania dyspozycji przywołanego przepisu decyduje nieziszczenie się w przedmiotowym stanie faktycznym dwu elementów tego przepisu tj.:- nie zachodzi tutaj odpłatność zbycia udziału, bowiem wartość udziału wyrażona w cenie sprzedaży określonej umową, z której wynika, iż sprzedaż dokonywana jest wprawdzie w imieniu Sprzedającego, ale na rzecz Zlecającego nie jest odpłatnością dokonywaną na rzecz Sprzedającego; nie jest zatem także jego przychodem;- nabycie i zbycie powiernicze nie może być utożsamiane z nabyciem i zbyciem w rozumieniu cytowanego wyżej przepisu podatkowego. Podzielić należy argument Skarżącego, iż umowa zlecenia powierniczego zawarta w rozpoznawanej sprawie przypomina nieco umowę komis. Przez umowę komis przyjmujący zlecenie (komisant) zobowiązuje się za wynagrodzeniem (prowizją) w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do kupna lub sprzedaży rzeczy ruchomych na rachunek dającego zlecenie (komitenta), lecz w imieniu własnym (art. 765 k.c.). Brak tylko w przypadku zlecenia powierniczego działania w zakresie prowadzonego przedsiębiorstwa, natomiast zobowiązanie dotyczy kupna i zbycia udziału w nieruchomości (użytkowaniu wieczystym), a nie rzeczy ruchomych. Ugruntowany zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i akceptowany w praktyce organów podatkowych jest pogląd, że w przypadku komis nie traktuje się zakupu rzeczy ruchomych w imieniu komisanta na rachunek komitenta i następnie zbycia tych rzeczy komitentowi, jako dwu wywołujących odrębne skutki podatkowe transakcji. Za przychód komisanta uznaje się jedynie prowizję-wynagrodzenie wynikające z umowy komis. Analogiczna sytuacja występuje w rozpoznawanej sprawie. Należy zgodzić się z poglądem Skarżącego, iż nie można przychodu ze sprzedaży powierniczej traktować jako przysporzenia zleceniobiorcy-powiernika. Za dochód Skarżącego z tytułu umowy zlecenia powierniczego uznać należy zatem wyłącznie prowizję. Natomiast kosztów powierniczego nabycia udziału oraz kosztów i przychodu z powierniczego zbycia udziału nie rozpoznaje się w rozliczeniu

podatkowym u zleceniobiorcy, ale u zleceniodawcy. Przepisy ustaw podatkowych regulują podatkowe skutki określonych zdarzeń prawnych; określają podmioty, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Przy ocenie tych zdarzeń prawnych nie można, jednakże pomijając wszystkich aspektów tych stosunków gospodarczych, a te analizować należy na gruncie prawa cywilnego. Stąd nie do zaakceptowania w świetle art. 187 § 1 i 191 Ordynacji podatkowej jest pominięcie przez organy podatkowe przy ustalaniu obowiązków podatkowych wynikających z dokonanych transakcji okoliczności, że czynności te są wynikiem wykonania umowy zlecenia powierniczego”⁶⁷⁶.

Przyjęcie powyższych zasad do rozliczeń transakcji powierniczych, jest akceptowane przez organy skarbowe⁶⁷⁷. Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 15 lutego 2013 r. (IPPB3/423-920/12-4/GJ) uznała neutralność (brak skutków podatkowych) wydania rzeczy przez powiernika powierzającemu. Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 12 kwietnia 2013 r. (ITPB2/415-42a/13/TJ) zaaprobowала pogląd, że utworzenie spółki z o.o. za środki powierzającego oraz ich wydanie przez powiernika powierzającemu nie powoduje powstania przychodu powierzającego (z tytułu „nieodpłatnego” nabycia, gdyż ma charakter odpłatny, co wynika z wydatku na rzecz powiernika) oraz nie powoduje powstania przychodu powiernika (ze „zbycia” rzeczy, gdyż podatnik nie dokonuje zbycia, ale wydaje przedmiot umowy). Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 18 kwietnia 2012 r. (ITPB2/436-50a/12/TJ) uznała, prawidłowo, że przekazanie przez powierzającego powiernikowi środków na nabycie mienia nie jest pożyczką. Przyjęcie opisywanego mechanizmu rozliczenia czynności powierniczych, wymaga jednak „ujawnienia” tożsamości powierzającego i równolegle powierniczego charakteru posiadania praw przez powiernika – jedynie formalnego udziałowca, akcjonariusza, obligatariusza, poprzez wykazanie rzeczywiście powierniczego charakteru transakcji.

W innym wyroku z 13 stycznia 2015, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, uznał, że „Za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Z tego względu do przychodów

⁶⁷⁶ Tamże.

⁶⁷⁷ Np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 15 lutego 2013 r. , nr pisma IPPB3/423-920/12-4/GJ, uznał neutralność wydania rzeczy przez powiernika powierzającemu. Dyrektor Izba Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 12 kwietnia 2013 r., nr pisma ITPB2/415-42a/13/TJ, zaaprobował pogląd, że utworzenie spółki z o.o. za środki powierzającego oraz ich wydanie przez powiernika powierzającemu nie powoduje powstania przychodu powierzającego z tytułu „nieodpłatnego” nabycia, gdyż ma charakter odpłatny, co wynika z wydatku na rzecz powiernika) oraz nie powoduje powstania przychodu powiernika ze „zbycia” rzeczy, gdyż podatnik nie dokonuje zbycia, ale wydaje przedmiot umowy), ponadto ten sam Dyrektor w interpretacji z 18 kwietnia 2012 r. , nr pisma ITPB2/436-50a/12/TJ) uznał, prawidłowo, że przekazanie przez powierzającego powiernikowi środków na nabycie mienia nie jest pożyczką.

podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie zalicza się np. środków finansowych uzyskanych z tytułu zawarcia umowy kredytu (pożyczki), gdyż w takich przypadkach kredytobiorca otrzymuje co prawda do swojej dyspozycji określoną kwotę pieniędzy, jednak jest zobligowany do jej zwrotu w określonym terminie. Podstawą do konstruowania czynności powierniczych jest zasada wyrażona w art. 353¹ k.c., która stanowi o swobodzie zawierania umów z uwzględnieniem ograniczeń wymienionych w tym przepisie, oraz art. 58 k.c. przewidujący sankcję za dokonanie czynności prawnej sprzecznej z ustawą lub zasadami współżycia społecznego. Najczęściej podstawą konstruowania umowy powierniczej jest umowa zlecenia, stąd prawa i obowiązki stron takiej umowy są oceniane wg przepisów o zleceniu. Czynności powiernicze oraz zobowiązania powiernika wobec zleceniodawcy muszą wynikać z zawartej umowy powierniczej. Umowa powiernicza, która ze swej istoty polega na przekazaniu i zwrocie wartości majątkowej, powinna być traktowana jako generująca świadczenie, które ma charakter zwrotny, a więc jest neutralna podatkowo i powinna być stawiana np. na równi z umową pożyczki (tzn. nie generującą przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych)⁶⁷⁸.

Niezależnie od powyższego, korzystając, z rozwiązań powierniczych, typowych dla Republiki Cypru i Malty, podatnik mógłby sprowadzić poziom opodatkowania spółki cypryjskiej bądź maltańskiej podatkiem dochodowym od osób prawnych do zera, nie płacąc jednocześnie podatku w Polsce w ogóle, a mimo to otrzymując środki z takiej spółki. Podatnik będący osobą fizyczną mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i tym samym podlegającą w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, zostając formalnym udziałowcem spółki cypryjskiej lub faktycznym udziałowcem spółki cypryjskiej, względnie maltańskiej, nie ujawniającym swojej tożsamości, zgodnie z prawem Republiki Cyru czy Malty, przy wykorzystaniu usług powierniczych będąc udziałowcem company limited by shares czyli spółki będącej odpowiednikiem polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, mógłby bowiem pełnić funkcję członka zarządu (alternatywnie dyrektora zarządzającego nie będącego członkiem zarządu). Do wynagrodzenia otrzymywanego przez podatnika od w zamian za wykonywanie obowiązków związanych z pełnieniem funkcji dyrektora (członka zarządu) bądź dyrektora zarządzającego niebędącego członkiem zarządu, miał zastosowanie art. 16 UPO Polska-Cypr oraz Polska – Malta i na podstawie art. 24 umowy polsko - cypryjskiej i art. 23 umowy polsko – maltańskiej, wynagrodzenie to było w Polsce zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od sposobu

⁶⁷⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z 13.01.2015 r. I SA/Gd 1219/14, LEX nr 1658772.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521752468/1/i-sa-gd-1219-14-pojecie-przychodow-podatkowych-na-przykladzie-umowy-kredytu-pozyczki-podstawa...?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-11-06)

uregulowania opodatkowania przedmiotowego wynagrodzenia na Cyprze i Malcie. Wspomnieć należy, że wewnętrzne przepisy na Cyprze i Malcie nie przewidywały opodatkowania wynagrodzenia za pełnienie funkcji członka zarządu o ile podatnik nie wykonywał czynności dyrektora na terytorium Republiki Cypru, z możliwością wykonywania czynności również na terytorium Malty. W obydwu wypadkach fakt otrzymywania takiego wynagrodzenia potencjalnie mógłby wpłynąć na zastosowanie wyższej stawki podatku w Polsce znajdującej zastosowanie do opodatkowania innych dochodów podlegających opodatkowaniu według skali podatkowej w związku z kumulacją przychodów. Przy braku przychodów w Polsce, wynagrodzenie za pełnienia funkcji dyrektora nie podlegałoby opodatkowaniu ani w Republice Cypru ani w Republice Malty ani w R.P..

Podobnie jak w wypadku dywidend i odsetek, na podstawie art. 4a u.p.d.o.f. przepisy tej ustawy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. W związku z powyższym, w omawianym przypadku zastosowanie znajdują postanowienia Umowy polsko-cypryjskiej o polsko maltańskiej której art. 16 stanowi, iż "wynagrodzenia dyrektorów i inne podobne należności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie osiąga z tytułu członkostwa w radzie nadzorczej spółki mającej siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim umawiającym się państwie". Zatem, zgodnie z postanowieniami umowy, Republika Cypryjska jako państwo źródła dochodu członka zarządu / dyrektora zarządzającego ma prawo taki dochód opodatkować, bez względu na to, czy będzie on podlegać opodatkowaniu w Polsce (tj. państwie rezydencji). Z kolei w odniesieniu do unikania podwójnego opodatkowania, w art. 24 ust. 1 umowa Polsko - cypryjska stanowiła we wskazanym okresie, że "jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej Umowy może być opodatkowany na Cyprze, to Polska będzie (...) zwalniać taki dochód lub majątek od opodatkowania. Dalej art. 24 ust. 4 umowy stanowi, że jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem tej umowy dochód lub majątek będący własnością osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie jest zwolniony z podatku w tym państwie, wówczas to państwo może jednak przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku takiej osoby wziąć pod uwagę dochód lub majątek zwolniony z opodatkowania".

Artykuł 16 UPO w wersji angielskiej odnosi się jednoznacznie do wszelkich wynagrodzeń wypłaconych w zamian za pełnienie funkcji członka w organie określanym jako "the board of directors" ("rada dyrektorów", termin oznaczający organ posiadający

kompetencje zarządcze), który powinien być rozumiany szerzej niż "rada nadzorcza" w rozumieniu przepisów polskiego kodeksu spółek handlowych, a na pewno powinien obejmować zarząd spółki czy dyrektorów reprezentujących spółkę i prowadzących jej sprawy. Zatem i w tym wypadku należy uznać, iż polskojęzyczne brzmienie przepisu art. 16 umowy jest mylące i nie może być uznane jako samodzielne źródło interpretacji. Musi być brana tutaj pod uwagę wersja angielskojęzyczna jako rozstrzygająca. Ta z kolei obejmuje postanowieniami art. 16 również wynagrodzenia członków zarządu i dyrektorów zarządzających spółek cypryjskich nie będących członkami rad nadzorczych. Oznacza to, że art. 16 umowy znajdzie również zastosowanie do wynagrodzeń wypłacanych w zamian za pełnienie funkcji członka zarządu i dyrektora zarządzającego w spółce prawa cypryjskiego⁶⁷⁹.

Oznacza to więc, iż dochód uzyskany przez podatnika z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce na Cyprze był zwolniony z opodatkowania w Polsce, przy czym jeżeli podatnik uzyskałby w danym roku podatkowym inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce, dochód uzyskany na Cyprze zostałby uwzględniony dla potrzeb obliczenia stopy procentowej podatku od pozostałego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce, na podstawie art. 27 ust. 8 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w oparciu o następujący mechanizm: do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce dodaje się dochody z Cypru zwolnione od tego podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali podatkowej, następnie ustala się tzw. stopę procentową podatku do tak obliczonej sumy dochodów, którą stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Reasumując, dochody z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce mającej siedzibę na terytorium Cypru podlegały opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 16 UPO na Cyprze i w Polsce. Jednocześnie w Polsce należało uniknąć podwójnego opodatkowania, stosując określoną w art. 24 ust. 1 pkt a) umowy w zw. z art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tzw. metodę wyłączenia z progresją. Oznacza to, że dochód uzyskany na Cyprze był zwolniony z opodatkowania w Polsce, przy czym, jeżeli podatnik uzyskałby inne dochody w danym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu w Polsce, dochód uzyskany

⁶⁷⁹ interpretacja Ministra Finansów z 12 września 2006 r. (sygn. Dd4/PB6/033-0700-MK/JG/06/SM6-3929) odnosząca się do opodatkowania w Polsce dochodów uzyskiwanych z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce cypryjskiej, a także inne liczne interpretacje wydane dotąd odnośnie do tej kwestii, tj. m.in. interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 listopada 2009 r. (Nr IPPB2/415-509/09-2/LK), z 26 października 2009 r. (Nr IPPB1/415-745/09-5/MT), czy z 21 października 2009 r. (Nr IPPB4/415-517/09-21/JS), z 20 kwietnia 2010 r. (Nr IPPB4/415-256/10-2/JK).

na Cyprze powinien zostać uwzględniony dla potrzeb obliczenia stopy procentowej podatku od pozostałego dochodu Wnioskodawcy podlegającego opodatkowaniu w Polsce⁶⁸⁰.

Jak wspomniano UPO zawierające klauzulę *tax sparing* oraz przewidujące opodatkowanie wynagrodzeń dyrektorów, zostały zmienione. W powyższym kontekście, zauważyć należy, że polscy podatnicy od 1 maja 2004 uzyskali dostęp do usług powierniczych, oferowanych w takich jurysdykcjach jak np. Cypr, Malta, do 1 stycznia 2015 kiedy w życie w Polsce weszły przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych (ang. *controlled foreign companies* – CFC) ⁶⁸¹, czynności takie jak wyżej opisane, nie wymagały wykonywania przez polskich podatników dodatkowych obowiązków, z wyłączeniem obowiązku wykazania uzyskanych za granicą dywidend i odsetek, bez obowiązku wykazywania dochodów z tytułu pełnienia funkcji dyrektora, zakładając brak przychodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Dopiero w 2014 r. na mocy regulacji CFC wprowadzono opodatkowanie w Polsce wg 19% stawki niektórych dochodów uzyskiwanych przez zagraniczne podmioty kontrolowane, spełniające łącznie następujące warunki: podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych, będący polskim rezydentem podatkowym, posiada w zagranicznym podmiocie kontrolowanym, nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach, alternatywnie co najmniej 50% przychodów tego zagranicznego podmiotu kontrolowanego, osiągniętych w roku podatkowym, będących przychodami z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodami ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, przychodami z odsetek i przychodów z poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych (tzw. przychody pasywne), gdy co najmniej jeden z rodzajów przychodów uzyskiwanych zagraniczny podmiot kontrolowany, podlega w państwie siedziby lub zarządu takiego podmiotu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki 19% (czyli mniej niż 14,25%) lub podlega zwolnieniu, lub wyłączeniu z

⁶⁸⁰ Pismo z dnia 16.06.2011 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB2/415-266/11-4/MK, Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodu uzyskanego z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce z siedzibą na terytorium Cypru, <http://sip.mf.gov.pl>.
<https://sip.lex.pl/#/guideline/184609768/ippb-2-415-266-11-4-mk-opodatkowanie-podatkiem-dochodowym-od-osob-fizycznych-dochodu-uzyskanego-z...?keyword=umowa%20polska%20cypr&cm=SREST> (dostęp: 2023-11-03)

⁶⁸¹ Wprowadzone ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2014 poz. 1328), na mocy, której w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dodano art. 24a, w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dodano art. 30f.

opodatkowania podatkiem dochodowym w państwie rezydencji podatkowej podmiotu kontrolowanego, chyba że przychody, te są zwolnione od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu na podstawie przepisów dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁶⁸². Nowo nałożony obowiązek opodatkowania opisanych wcześniej kategorii przychodów w kraju, uniezależniono od opodatkowania w kraju rezydencji podatkowej zagranicznej spółki kontrolowanej, wprowadzając mechanizm odliczenia w Polsce podatku faktycznie zapłaconego za granicą. Nałożono również obowiązek prowadzenia przez polskich rezydentów: rejestru zagranicznych spółek kontrolowanych, prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych zagranicznych spółek kontrolowanych oraz obowiązek składania deklaracji podatkowych, związanych z istnieniem takich podmiotów (odpowiednio PIT-CFC lub CIT-CFC).

W wyrokach WSA w Warszawie z 29.05.2012 r.,⁶⁸³ zauważano natomiast, że „z samej istoty firmanctwa wynika, że firmujący współdziała z firmowanym lub co najmniej pomaga mu w tym procederze. Istota wzajemnych relacji pomiędzy tymi dwoma podmiotami polega na tym, że firmowany uchodzi za tzw. "figuranta", faktycznie działalności gospodarczej nie prowadząc. Nie oznacza to jednak, że współpraca lub pomoc nie przybiera takiej formy, w której pewne czynności na zewnątrz wykonywane są właśnie przez firmującego. Co więcej, pozór prowadzenia działalności na własne imię i nazwisko, i pod własną firmą wręcz wymaga takich działań od firmującego, który podejmuje pewne czynności w stosunkach zewnętrznych wobec osób trzecich, w tym także wobec kontrahentów. Firmowany działający w celu zatajenia rozmiarów własnej działalności zmierza do tego, aby okoliczność ta pozostała nieznana i nie odkryta przez inne podmioty, tak w sferze prawa publicznego, jak i w obrocie cywilnoprawnym. Dla osiągnięcia tego celu konieczne jest współdziałanie firmującego lub chociażby jego pomoc. Zarówno zatem firmowany jak i firmujący ukrywają w obrocie zewnętrznym to, kto w rzeczywistości jest osobą czerpiącą zyski i ponoszącą ryzyko ekonomiczne. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 2009 r., sygn. akt I FSK 285/08).” Nota bene w sprawach tych, zarówno organy skarbowe jak i Sąd, określiły firmantów, jako „fikcyjne ogniwo”.

⁶⁸² Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011 r., s. 8 ze zm.

⁶⁸³ sygn. Akt III SA/Wa 2534/11, LEX nr 1359517 oraz sygn.. akt III SA/Wa 2535/11, LEX nr 1359518. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521453214/1/iii-sa-wa-2535-11-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-warszawie?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023 -10-17)

Zmieniając punkt widzenia na *stricte* podatkowy, zachowanie się sprawcy czynu zabronionego z art. 55 k.k.s. polega na niewykazywaniu przychodów i kosztów, względnie obrotów przy opodatkowaniu zryczałtowanym (choć i w tym zakresie możliwe są odliczenia) działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek, lub rozmiarów tej działalności. Jak wcześniej zaznaczono uchylenie art. 55 k.k.s. nie spowodowałoby dekryminalizacji ze względu na przepisy art. 54 k.k.s i ewentualnie art. 56.

2. Skutek

Jak już wspomniano, delikt skarbowy firmanctwa ma charakter materialny (tak jak historycznie w typie kwalifikowanym z § 3 w u.k.s. z 1960 r.) a znamień narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie, przesądza o skutkowym charakterze firmanctwa. Kwota narażona na uszczuplenie, względnie kwota uszczuplona, odpowiada różnicy, pomiędzy podatkiem należnym od działalności gospodarczej podatnika, gdyby nie posłużył się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą innego podmiotu. „Przykład: osoba A prowadzi jedno przedsiębiorstwo na własne nazwisko, opłaca podatki i z tego tytułu nie naraża Skarbu Państwa na uszczuplenie podatków [...] Niezależnie od tego zataja jednak prowadzenie innego przedsiębiorstwa posługując się nazwiskiem lub firmą osoby B. Ta podstawiona osoba B prowadząc przedsiębiorstwo na rachunek osoby A, może nawet płacić podatki w wysokości przypadającej od prowadzonej działalności. Ale przez to, że osoba A. zataiła tę działalność, nie mogła nastąpić kumulacja dochodów z przedsiębiorstw prowadzonych przez osobę A i przez osobę B na rachunek osoby A, co spowodowało narażenie na uszczuplenie”⁶⁸⁴.

Zauważyć należy, że w odniesieniu do konstrukcji czynu zabronionego obejmującego narażenie na uszczuplenie należności podatkowej, np. ze względu na przekroczenie: pierwszego przedziału skali bądź podstawy naliczania daniny solidarnościowej, w u.p.d.o.f. skutek, co do zasady, nie może nastąpić w trakcie roku podatkowego, w związku z tym, że choć obowiązek podatkowy powstaje z początkiem roku podatkowego (podatkowy stan faktyczny otwarty⁶⁸⁵), to zobowiązanie podatkowe na mocy art. 21 § 1 pkt 1 o.p., powstaje *ex lege* z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, w wypadku u.p.d.o.f. jest to moment w którym ustaje również byt prawny zaliczek, to jest w terminie składania zeznania podatkowego za dany rok, gdy wymagalny stał się sam podatek (realizacja podatkowego stanu faktycznego zamkniętego).

⁶⁸⁴ J. Białobrzeski, Z. Szpakowski, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 198-199.

⁶⁸⁵ H. Filipczyk, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego a zmiana materialnoprawnej podstawy decyzji wymiarowej*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego nr 7, 2021, s. 8-17.

W związku z definicją podatku w o.p. możliwe jest również uznanie, że uszczuplenie bądź narażenie na uszczuplenie dotyczy również samych zaliczek w u.p.d.of., z zastrzeżeniem co do możliwości wyboru uproszczonej formy odprowadzania zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych i podatek dochodowy od osób fizycznych, przez podatników firmy, którzy rozpoczęli działalność w latach wcześniejszych,

Należnością publiczno-prawną uszczuploną czynem zabronionym jest natomiast wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił⁶⁸⁶.” Pojęcie czynu, z którym związane jest uszczuplenie należności publicznoprawnej, nie jest tożsame z pojęciem czynu polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej. W literaturze wyjaśniono, że czyn polegający na uszczupleniu należności publicznoprawnej, tj. czyn zawierający w ustawowym opisie znamię skutku uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie, jest zarazem czynem, z którym związane jest uszczuplenie. Relacja ta nie ma charakteru odwrotnego: nie każdy czyn, z którym związane jest uszczuplenie, polega na uszczupleniu. Za czyny, z którymi związane jest uszczuplenie, mogą nadto zostać uznane czyny, które nie zawierają w opisie znamienia skutku w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie, a które powodują uszczuplenie należności publicznoprawnej (np. art. 57 § 1 k.k.s., art. 77 § 1–3 k.k.s., art. 78 § 1–3 k.k.s.)⁶⁸⁷.

A. Jezusek, zauważa, że popełnienie czynu, z którym związane jest uszczuplenie należności publicznoprawnej, powoduje co prawda po stronie wierzyciela takiej należności uszczerbek finansowy w postaci braku należnego przysporzenia, tj. wpływu określonej kwoty pieniężnej”. Zasadniczą kwestią – jak zauważa - jest ustalenie czy spowodowanie uszczerbku po stronie wierzyciela należności publicznoprawnej jest równoznaczne z zaistnieniem przysporzenia po stronie sprawcy przestępstwa skarbowego lub podmiotu, na rzecz którego sprawca działał. Odpowiedź – jego zdaniem - musi być negatywna. „Zaistnienie uszczerbku finansowego po stronie wierzyciela należności publicznoprawnej nie może być *per se* rozumiane jako zaistnienie przysporzenia po stronie podmiotu zobowiązanego: majątek takiego podmiotu nie ulega przecież wzbogaceniu wskutek nieuiszczenia lub niezadeklarowania uiszczenia określonej kwoty pieniężne”⁶⁸⁸.

⁶⁸⁶ art. 53 § 27 k.k.s.

⁶⁸⁷ A. Jezusek, *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi*, Czasopismo prawa karnego i nauk penalnych, Rok XXI: 2017, z. 1, s. 41

⁶⁸⁸ Tamże.

Podnosząc jednocześnie, że okoliczności tej nie dostrzegł Sąd Najwyższy w uchwale z 24 czerwca 2015⁶⁸⁹ wskazał: „Uszczuplona należność publicznoprawna, zgodnie z treścią art. 53 § 27 k.k.s., to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia osoba zobowiązana się uchyliła i w rzeczywistości uszczerbek finansowy nastąpił”. Autor ten podnosi, że „Fakt nieuiszczenia należności publicznoprawnej nie oznacza zwiększenia majątku sprawcy, a jedynie utrzymanie jego wartości (brak jego pomniejszenia). Należy jednak zastrzec, że uszczuplenie należności publicznoprawnej może niekiedy polegać na bezprawnym zatrzymaniu uprzednio pobranych kwot. Zaistnienie uszczerbku finansowego po stronie wierzyciela należności publicznoprawnej nie może być *per se* rozumiane jako zaistnienie przysporzenia po stronie podmiotu zobowiązanego: majątek takiego podmiotu nie ulega przecież wzbogaceniu wskutek nieuiszczenia lub niezadeklarowania uiszczenia określonej kwoty pieniężnej. W przypadku uszczerbku finansowego doznanego przez wierzyciela należności publicznoprawnej zachodzi pewna analogia do pojęcia szkody majątkowej. Szkada majątkowa może – lecz nie musi – wiązać się z osiągnięciem korzyści majątkowej przez osobę, która ją wyrządziła swoim czynem [...] Sytuacja majątkowa podmiotu zobowiązanego wskutek popełnienia przestępstwa skarbowego, z którym wiąże się uszczuplenie należności publiczno-prawnej, nie ulega polepszeniu w tym sensie, że zwiększą się jego aktywa lub zmniejszą się jego pasywa. Uszczuplona należność publicznoprawna nie stanowi przysporzenia majątkowego (zwiększenia aktywów), a jedynie zaoszczędzenie wydatku. Podmiot zobowiązany w ten sposób uniknął zmniejszenia stanu aktywów, z całą pewnością ich nie pomnożył”⁶⁹⁰.

Co najważniejsze, zauważa, jednak „, Nadto co do zasady niezadeklarowanie lub nieuiszczenie należności publicznoprawnej nie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku jej uiszczenia. Nie można więc mówić o zmniejszeniu pasywów”⁶⁹¹.

Ocena poglądu tego autora, nie jest możliwa, bez przypomnienia, że normy prawnopodatkowe mają charakter bezwzględnie obowiązujący, co oznacza, że „każdy, kto znajdzie się w sytuacji określonej przez prawo, obowiązany jest do uiszczenia podatku w wysokości określonej w przepisach”⁶⁹². Tzw. ustawowy stan faktyczny normy prawnopodatkowej (podatkowy stan faktyczny) składa się z następujących elementów:

⁶⁸⁹ Uchwała SN(7) z 24.06.2015 r., I KZP 5/15, OSNKW 2015, nr 7, poz. 55.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521840067/1/i-kzp-5-15-przedmiot-czynnosci-wykonawczej-przestepstwa-prania-brudnych-pieniedzy-realizacja...?keyword=I%20KZP%205~2F15%20&cm=SFIRST> (dostęp: 2023-10-05)

⁶⁹⁰ Tamże s. 145.

⁶⁹¹ Tamże.

⁶⁹² A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy, Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 17.

wyznaczonego przez ustawodawcę „terytorialnego obszaru obowiązywania normy prawnopodatkowej” (podkr. moje P.T. .) , np. w oparciu o miejsce zamieszkania⁶⁹³, zarządu lub siedziby⁶⁹⁴ podatnika danego podatku (osoby fizycznej, prawnej, lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej realizującej przedmiotowy zakres podatku) albo w odniesieniu do miejsca położenia przedmiotu opodatkowania (zasada terytorialności)⁶⁹⁵, „podmiotu opodatkowania” (podkr. moje P.T. .) to jest każdej osoby, której zachowanie sprawia, że wobec niej powstaje roszczenie podatkowe (podatnika nazywanego również „dłużnikiem podatkowym”), mając na względzie, że przepisy prawa skarbowego nie zawierają katalogu podmiotów stosunku prawnopodatkowego⁶⁹⁶, wreszcie „przedmiotu (obiektu) opodatkowania” (podkr. moje P.T. .) to jest zdarzenia (zjawiska) z którym prawo łączy powstanie obowiązku podatkowego⁶⁹⁷. Słusznie zauważa, A. Nita, że u.p.d.o.f. stanowi, że opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, jeżeli zaś podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów.

Aby jednak określić wysokość należności publicznoprawnej, konieczne są jeszcze dwa elementy, „będące elementami wyższego stanu faktycznego”⁶⁹⁸: „podstawa opodatkowania” (obejmująca obiekt opodatkowania i miary, która go kwantyfikuje, np. powierzchnia nieruchomości w u.p.o.l., kwota dochodu w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., np. ilość litrów alkoholu podlegającego u.p.a.) i „stawka podatkowa”.

Jak wcześniej wspomniano, w stosunku prawnopodatkowym występują: podmiot uprawniony z tytułu podatku (wierzyciel podatkowy w świetle k.k.s. byłby to przede wszystkim Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego i UE)), podmiot zobowiązany z tytułu podatku (dłużnik podatkowy) i ew. podmiot obowiązany do poboru podatku (płatnik, inkasent, poborca podatkowy), który nie jest podmiotem podatkowym, ale innym podmiotem stosunku prawnopodatkowego, na który ustawodawca nakłada powinność uiszczenia należności podatkowej, jednak nie z własnych zasobów pieniężnych, a z zasobów podatnika.

⁶⁹³ Art. 3 ust. 1 – ust. 2a u.p.d.o.f.

⁶⁹⁴ Art. 3 ust. 1 – ust. 2 u.p.d.o.p.

⁶⁹⁵ Art. 3 ust. 2a i ust. 2 b u.p.d.o.f oraz odpowiednio Art. 3 ust. 3 i ust. 5 u.p.d.o.p., oraz art. 1 w zw. z art. 2 pkt 1, przy uwzgl. art. 2 u.p.t.u..

⁶⁹⁶ w art. 7 o.p., ustawodawca uznaje, że „Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (§1), nadto ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

⁶⁹⁷ A. Nita, *op. cit.* s. 21.

⁶⁹⁸ Tamże, s.22.

W realiach polskich finansów publicznych dochody z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od spadków i darowizn, opłaty skarbowej, podatku dochodowego opłacanego w formie karty podatkowej, są przedmiotem wymiaru i poboru przez urzędy skarbowe, które są dochodami gmin, przy czym w odniesieniu do u.p.d.o.f. z udziałem tego podatku we wpływach gmin, ustalonym zgodnie z zasadami określonymi w art.9 ust.1 w związku z art.89 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁶⁹⁹.

3. Przedmiot bezpośredniego działania

G. Łabuda przyjmuje, że „przedmiotem bezpośredniego działania jest działalność gospodarcza prowadzona na własny rachunek” przy czym forma prowadzenia działalności gospodarczej jego zdaniem nie ma znaczenia⁷⁰⁰. Jako, że definicja działalności gospodarczej nie została powołana w k.k.s., brak jest również w tym zakresie bezpośredniego odesłania do odrębnych przepisów, definicja ta wywiedziona być może z art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 roku – Prawo przedsiębiorców⁷⁰¹. Art. 53 § 30 k.k.s. w brzmieniu „Użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności” [...] mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa”, w tym zakresie odsyła do normy z art. 3 pkt. 9 ordynacji podatkowej o treści: Ileż w ustawie (o.p. – przyp. aut) jest mowa o działalności gospodarczej: rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24, 974 i 1570), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego ustawodawca podatkowy nie tylko posługuje się sformułowaniem odnoszącym się do aktywności podmiotu kwalifikowanego jako działalność gospodarcza, ale jednocześnie nadaje temu pojęciu w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej charakter definicji legalnej⁷⁰², pod którym to pojęciem należy rozumieć „każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności

⁶⁹⁹ Dz.U. z 2021 r. poz. 1672,

⁷⁰⁰ P. Kardas, G. Łabuda, *Komentarz do ... op.cit.* s. 555

⁷⁰¹ uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 2005 roku, III CZP 88/04, OSNC 2006, nr 1, poz. 5

⁷⁰² Wyrok NSA z 8.02.2023 r., III FSK 1614/21, LEX nr 3513680.

<https://sip.lex.pl/#!/jurisprudence/523607376?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2023-10-18)

gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców” przy spełnieniu cech dotyczących sposobu wykonywania takiej działalności, „to jest w sposób zorganizowany i ciągły”⁷⁰³. Organy podatkowe⁷⁰⁴ i sądy⁷⁰⁵, uznają również że inwestycje osób fizycznych będące polskimi rezydentami podatkowymi w spółki osobowe w tym komandytowe w szczególności przez komandytariuszy, utworzone w celu realizacji inwestycji kapitałowych w spółki operacyjne (portfelowe) dokonywane są za pośrednictwem funduszy inwestycyjnych Grupy (...) które to fundusze są bezpośrednimi udziałowcami spółek operacyjnych (portfelowych) zaliczać należy do działalności gospodarczej, także wtedy, gdy polski wspólnik nie ma żadnego wpływu na podejmowanie decyzji dotyczących spółek, nie bierze udziału w zarządzaniu i kontroli nad sprawami spółek, nie jest także uprawniony do działania w imieniu spółek, to jest gdy ich rola sprowadza się do dokonania wkładów kapitałowych, które są następnie udostępniane na rzecz funduszy Grupy (...), zgodnie z przyjęciem fikcji prawnej, "Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce [...] to przychody jej wspólnika osiągnięte poprzez spółkę uznaje się za przychody z działalności gospodarczej (tego wspólnika – przyp. aut.)”⁷⁰⁶. Zdaniem administracji skarbowej przychód z tak opisaney pozarolniczej działalności gospodarczej nie powstaje z chwila otrzymania zapłaty, a przychodem podatkowym są też kwoty należne, a więc także takie, które nie zostały faktycznie otrzymane, a „obowiązek podatkowy powstaje proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w momencie uzyskania przez te spółki przychodów będących przychodami z działalności gospodarczej, niezależnie od tego czy spółki z siedzibą w Baliwacie Guernsey dokonają podziału zysku."

Kwestią, która wymaga pogłębionej analizy, także w świetle wnioskowań dokonywanych przez wskazane organy, jest natomiast zatajanie „prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek (podkr. moje P.T.).”. Art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców⁷⁰⁷ stanowi, że „działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.” Definicja przedsiębiorcy z art. 4 powołanej ustawy, stanowi, że jest nim „osoba fizyczna, osoba prawna

⁷⁰³ Tamże.

⁷⁰⁴ Pismo z dnia 5.12.2022 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0115-KDIT1.4011.507.2022.2.MK, Rozliczanie PIT w związku z wypłatami ze spółek z siedzibą w Baliwacie Guernsey, <http://sip.mf.gov.pl>. <https://sip.lex.pl/#/guideline/185213293?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2023-10-18)

⁷⁰⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 18.05.2023 r., III SA/Wa 426/23, LEX nr 3589862. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/523683558/1/iii-sa-wa-426-23-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-warszawie?cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-18)

⁷⁰⁶ Wyrok NSA z 5.06.2019 r., II FSK 1915/17, LEX nr 2712412. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/522806108?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2023-10-18)

⁷⁰⁷ Tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm..

lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą”. Brak tym samym w powołanych przepisach definiujących działalność gospodarczą i pojęcie przedsiębiorcy, do prowadzenia działalności „na własny rachunek” jako wyznacznika, względnie przesłanki konstytuującej działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy prawo przedsiębiorców, bądź nadającej danemu podmiotowi status przedsiębiorcy. Działalność prowadzona w celach zarobkowych „na własny rachunek” była natomiast częścią definicji działalności gospodarczej, zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej⁷⁰⁸.

Element działania na własny rachunek pominięto również w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 19 listopada 199 r. „Prawo działalności gospodarczej”⁷⁰⁹ oraz w art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 o swobodzie działalności gospodarczej⁷¹⁰, jak również w art. 4 tej ostatniej ustawy, wskazując, że przedsiębiorca to osoba działające we własnym imieniu, który to ostatni termin, również nie został zdefiniowany ustawowo. Definicji legalnej nie ma pojęcie działalności na własny rachunek. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, wykonywanie działalności na własny rachunek oznacza, że wykonujący taką działalność ponosi ryzyko związane z jej prowadzeniem i to jego obciążają wszelkie ewentualne negatywne konsekwencje z nią związane, w tym przede wszystkim w postaci finansowego niepowodzenia (straty)⁷¹¹. Słowniki związków frazeologicznych tłumaczą, że „robić coś na własny rachunek” znaczy tyle, co robić coś na własną odpowiedzialność, a pojęcie „działalności na własny rachunek” stosowane jest również wobec osób samozatrudnionych⁷¹².

W słowniczku ustawowym u.p.d.o.f. w art. 5a pkt 6 ustawodawca definiując działalność gospodarczą i pozarolniczą działalność gospodarczą, nie uznaje działania na „własny rachunek” za wyznacznik konstytuujący działalność gospodarczą, przyjmuje natomiast, zgodnie z art. 5b, że za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki: (1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności, (2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności, (3)

⁷⁰⁸ Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm..

⁷⁰⁹ Dz.U. Nr 101, poz. 178

⁷¹⁰ Dz. U. z 2017 poz. 2168.

⁷¹¹ M. Zdyb, *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz*, Kraków 2000, s. 44. [za:] K. Kopystyński, *Działanie na własny rachunek a pojęcie działalności gospodarczej*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne 2019, s. 28.

⁷¹² Own-account workers are workers who, working on their own account or with one or more more partners, hold the types of jobs defined as "self-employment jobs" and have not engaged on a continuous basis any employees to work for them. Own account workers are a subcategory of "self-employed".
<https://databank.worldbank.org/metadataglossary/jobs/series/SL.EMP.OWAC.ZS> (dostęp: 2023-09-18)

wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością. Działania na własny rachunek nie powołano również w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.. "Działanie na własny rachunek" (ang. *acting on own account and on own behalf*) to w języku: angielskim termin odnoszący się do podmiotu, który działa we własnym imieniu, podejmując decyzje i działania w oparciu o własny osąd, a nie pod kierownictwem innej osoby, w szczególności na własne ryzyko⁷¹³, niemieckim „auf eigene Rechnung” oznacza, że dany podmiot sam ponosi ryzyko w szczególności wszelkie konsekwencje ekonomiczne i koszty, własnych decyzji⁷¹⁴, termin ten występuje również w rosyjskim i oznacza działanie we własnym interesie i na własny koszt, względnie ryzyko (ros. действует в своих интересах и за свой счет. Оба понятия могут совпадать, но идея того, что это будет на свои деньги "за свой счет" обычно главенствует).

Pomimo powyższego na mocy art. 3 pkt. 9 o.p. za działalność gospodarczą uważa się „każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców”, zakres tej definicji, zakładając, że była by punktem odniesienia do przepisów firmanctwa, rodzić może zasadnicze konsekwencje, dla stosowania k.k.s. w sprawach tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej, tym bardziej, że za stosowanie definicji z o.p. jako najszerzej opowiada się większość autorów⁷¹⁵.

Rozszerzając powyższe kwestie przy przyjęciu klasycznej koncepcji oszustwa, odnosząc się do mienia rozumianego również jako majątek: Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, czy UE, rozumianego, jako uszczuplona, czy narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna, podnieść należy, że w takim ujęciu przedmiotem bezpośredniego oddziaływania deliktów skarbowych określanych jako oszustwa podatkowe „Celem sprawcy (firmanctwa – przyp. aut.) nie jest jednak całkowite uniknięcie opodatkowania, lecz zminimalizowanie podatku”.

Jak wcześniej wspomniano, w przedmiotowej analizie niezbędne jest odwołanie do prawa spółek. Gdyby podatnik, założył w tym celu spółkę prawa handlowego w R.P., rozważania zasadzałyby się na tezie, że „Przez cel spółki rozumieć należy określony rodzaj działalności lub jej skutek, dla których spółka może być lub została powołana. Nie jest on

⁷¹³ The American Heritage® Dictionary of Idioms by Christine Ammer. Copyright © 2003, 1997 by The Christine Ammer 1992 Trust. Published by Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company
<https://idioms.thefreedictionary.com/on+their+own+account> (dostęp: 2023-09-30)

⁷¹⁴ <https://www.dwds.de/wb/auf%20eigene%20Rechnung> (dostęp: 2023-09-30)

⁷¹⁵ np. G. Łabuda ... *op. cit.*, s. 555, I. Zgoliński, ... *op.cit.* s. 371.

tożsamy z indywidualnymi celami wspólników”⁷¹⁶ „Najogólniej mówiąc, spółka ma umożliwić współdziałanie dwóch lub więcej osób (podmiotów). Jedynym wyjątkiem, podyktowanym względami utylitarnymi, jest spółka jednoosobowa”⁷¹⁷. Jak zauważa S. Włodyka, „podjęcie przedsięwzięcia gospodarczego wymaga posiadania kapitałów przerastających często możliwości pojedynczych osób”. Cytując A. Wiśniewskiego.⁷¹⁸ Podnosi, że drugą funkcją spółki jest „oddzielenie działalności wspólnej od działalności samych wspólników, ujmowane często w doktrynie jako wyodrębnienie samodzielnego w stosunku do wspólników przedsiębiorstwa, podporządkowanego zasadzie maksymalizacji zysku. W tym ostatnim przypadku założony cel spółki ma być realizowany przez specjalnie w tym celu zorganizowany zespół, działający w pewnym sensie (podkr. moje P.T.) autonomicznie wobec wspólników. W konsekwencji odpowiedzialność za rezultaty działalności spółki powinna być ograniczona do spółki, z wyłączeniem samych wspólników”⁷¹⁹. W tym świetle, spółki prawa handlowego, są jakościowo różne, od działania „w pojedynkę” przedsiębiorców jednoosobowych.

Posługując się terminologią art. 55 k.k.s. w wypadku spółki prowadzącej działalność gospodarczą, prowadzi ona ją również „na własny rachunek” a nie na rachunek wspólnika. W powyższym zakresie niezbędne jest ocena działalności spółek (podmiotów) fasadowych.

Podatnik posługując się imieniem i nazwiskiem, nazwą i firmą innego podmiotu konwencyjnego, w tym wspomnianego podmiotu fasadowego, zakładanego na jego zlecenie w innym kraju UE, podmiotu nie mającego majątku, wyposażenia, personelu, zarejestrowanej w biurze, w którym oficjalnie ma siedzibę kilkaset innych podmiotów, nie ujawniając własnej tożsamości i posługując się tzw. nominowanymi (podstawionymi): dyrektorami, sekretarzami, a nawet udziałowcami, nie ujawniający także własnej działalności gospodarczej, ani tożsamości, sprawując nad takim podmiotem fasadowym kontrolę która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie takiego podmiotu, poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie, przy czym kontrola faktyczna wynika nie tylko z formalnego umocowania, ale w szczególności z powiązań umownych, lub innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, sprawując kontrolę faktyczną nad takim podmiotem fasadowym, mógł podnosić, że w związku z europejską zasadą swobody przedsiębiorczości działał w granicach prawa i nie narażał podatku na uszczuplenie, a tym samym, nie mógł dopuścić się

⁷¹⁶ S. Włodyka (w:) *System Prawa Handlowego*, T.2, *Cel, przedmiot działania, funkcje gospodarcze oraz zastosowanie spółki handlowej*, <https://sip.legalis.pl/> (dostęp: 2023-11-24).

⁷¹⁷ Tamże.

⁷¹⁸ A. Wiśniewski, *Prawo o spółkach*. Podręcznik praktyczny, t. II, s. 67.

⁷¹⁹ Tamże.

firmanctwa w okresie od 1 maja 2004, przynajmniej do 1 stycznia 2014 t.j. wejścia w życie przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych.

To wola firmowanego, jest decydująca dla wystawiania dokumentów (faktur, rachunków) przez spółkę fasadową, która co do zasady nie prowadzi działalności gospodarczej, albo prowadzi ją w ograniczonym zakresie, określanym, bądź wprost zlecanym przez podatnika. Czy jednak tak opisane okoliczności, pozwalają na stwierdzenie, na domniemanie, że podatnik dopuścił się firmanctwa? W tym kontekście zauważyć należy, że dopiero pod koniec 2021 KE, rozpoczęła procedowanie projektu dyrektywy tzw. ATAD 3 mającej na celu przeciwdziałanie nadużywaniu spółek fasadowych. Proponowana data wejścia w życie 1 stycznia 2024 roku. W projekcie przewidziano utratę korzyści dla takich spółek i ich udziałowców, wynikających z UPO i dyrektyw IR i PS, niezależnie od obowiązków sprawozdawczych. Państwa członkowskie upoważnione być mają do opodatkowanie udziałowców na zasadzie "look-through". Należy się spodziewać, że jeżeli ponad 65% przychodów spółki fasadowej, będzie miała charakter pasywny, taki jak odsetki, inne dochody generowane z aktywów finansowych, np. kryptowalut, z tantiem i dywidend, bądź ponad 75% wartości księgowej aktywów podmiotu składa się z nieruchomości (lub innego majątku prywatnego o wysokiej wartości) lub jeśli ponad 75% wartości księgowej przedsiębiorstwa składa się z udziałów, nawet jeśli aktywa te nie generują dochodu, nadto jeśli ponad 55% odpowiedniego dochodu podmiotu jest uzyskiwane lub wypłacane w drodze transakcji transgranicznych, spółka utraci możliwość korzystania z UPO i dyrektyw, chyba że spółka jest właścicielem siedziby i co najmniej jeden dyrektor będący rezydentem podatkowym w państwie członkowskim podmiotu lub mieszkający wystarczająco blisko, aby wykonywać swoje obowiązki, który jest upoważniony do podejmowania decyzji w związku z działalnością generującą odpowiedni dochód i/lub że większość jego pełnoetatowych pracowników jest rezydentami podatkowymi w państwie członkowskim podmiotu lub mieszka wystarczająco blisko, aby właściwie wykonywać swoje obowiązki i są wykwalifikowani do prowadzenia działalności generującej dochód w ramach tego podmiotu.

Przywołanie projektu ATAD 3 jest istotne o tyle, że w dokumencie KE, uznano, że „istniejące instrumenty podatkowe na szczeblu UE nie obejmują jednak przepisów dotyczących konkretnie przedsiębiorstw fasadowych, tj. podmiotów, które nie prowadzą żadnej rzeczywistej działalności gospodarczej, nawet jeżeli pozornie są zaangażowane w taką działalność, i które mogą być nadużywane do celów unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania. Zagrożenie, jakie podmioty te mogą stwarzać dla jednolitego rynku, a w szczególności dla bazy podatkowej państw członkowskich, zostało uwypuklone w wyniku niedawnych skandali

związanych z podatkami [...] W szczególności grupy międzynarodowe często tworzą spółki fasadowe to jest przedsiębiorstwa niemające minimalnego substratu majątkowo-osobowego, aby obniżyć swoje całkowite zobowiązania podatkowe, m.in. poprzez przenoszenie zysków z niektórych państw członkowskich o wysokim poziomie opodatkowania, w których grupy te prowadzą działalność gospodarczą i tworzą wartość dla swojej działalności. Przedsiębiorstwa tworzone są w celu ukrycia rzeczywistej własności samych przedsiębiorstw lub aktywów przez nie zarządzanych i będących ich własnością, takich jak nieruchomości lub mienie o dużej wartości. Przepisy ATAD3 powinny mieć zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw w Unii, które podlegają opodatkowaniu w państwach członkowskich, niezależnie od ich formy prawnej i statusu prawnego, o ile mają one siedzibę do celów podatkowych w danym państwie członkowskim i kwalifikują się do uzyskania certyfikatu rezydencji podatkowej w tym państwie członkowskim. Aby zwiększyć skuteczność, państwa członkowskie powinny ustanowić kary za naruszenie przepisów krajowych transponujących niniejszą dyrektywę. Kary te powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. Aby zapewnić pewność podatkową i minimalny poziom koordynacji między wszystkimi państwami członkowskimi, należy ustalić minimalną karę pieniężną, również z uwzględnieniem sytuacji każdego konkretnego przedsiębiorstwa.

Zanim i o ile ATAD 3 wejdzie w życie, prawo spółek UE jako zespół norm pierwotnego i wtórnego prawa unijnego służących funkcjonowaniu rynku wewnętrznego poprzez gwarantuje spółkom również fasadowym możliwości korzystania ze swobody przedsiębiorczości⁷²⁰. Prawo spółek UE (europejskie prawo spółek) gwarantuje swobodę przedsiębiorczości w tym możliwość zakładania i przejmowania spółek zagranicznych w tym podmiotów fasadowych, które zazwyczaj są spółkami. Swoboda przedsiębiorczości określona jest w TFUE. Na mocy art. 49–55 TFUE w związku z art. 5 ust. 3 zd. 1 TUE oraz art. 26 TFUE na rynku wewnętrznym UE zapewniony jest swobodny przepływ towarów, usług, kapitału oraz osób. Treść swobody przedsiębiorczości jak już wspomniano sformułowana została w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości⁷²¹.

⁷²⁰ art. 49 TFUE

⁷²¹ Np. Wyr. ETS z 10.7.1986 r. w sprawie D. H. M. Segers v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank-en Varzekeringswezen, Groothandel en Vrije Beroegen, 79/85, ECR 1986, s. 2375, Wyr. ETS z 27.9.1988 r. w sprawie The Queen v. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc., 81/87, ECR 1988, s. 5483, Wyr. ETS z 9.03.1999 r. w sprawie Centros Ltd v. Erhvers-og Selskabsstyrelsen, C-212/97, ECR 1999, s. I-1459, Wyr. ETS z 5.11.2002 r. w sprawie Überseering BV v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), C-208/00, ECR 2002, s. I-9919, Wyr. ETS z 30.9.2003 r. w sprawie Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v. Inspire Art Ltd, C-167/01, ECR 2003, s. I-10155, Wyr. ETS z 13.12.2005 r. w sprawie SEVIC Systems AG, C-411/03, ECR 2005, s. I-10805, Wyr. ETS z 16.12.2008 r. w sprawie Cartesio, C-210/06, ECR 2008, s. I-9641.

W orzeczeniach TS przywoływane są również wyroki w sprawach dotyczących korzystania ze swobody przedsiębiorczości przez prowadzące działalność gospodarczą osoby fizyczne. W świetle powyższego posługiwanie się imieniem i nazwiskiem nominowanego udziałowca, sekretarza, dyrektora, podmiotu fasadowego, korzystać musi z domniemania legalności w ramach swobody przedsiębiorczości wywodzonej zarówno z prawa pierwotnego UE, jak i wtórnego. Jeśli działanie podatnika oparte jest na opisanym wyżej *modus operandi* wypełnia całość znamion z art. 55 k.k.s., to jest służy również zatajeniu działalności gospodarczej na własny rachunek lub jej rozmiarów i przez to naraża podatek na uszczuplenie, to tym samym zestawienie normy art. 55 k.k.s. prowadzi do niepewności prawa odnośnie do tego, czy ważne czynności prawne dokonane przez podatnika, mogą zostać uznane za kryminalizowane działania zmierzające do narażenia podatku na uszczuplenie. Co do zasady - przepisy prawa skarbowego nie zakazują lub nie nakazując określonych zachowań w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, regulują natomiast konsekwencje skarbowe zachowań podatnika. „Istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysku, a nie maksymalizacja zobowiązań podatkowych.”⁷²²

Zjawisko normatywnej reakcji prawno-karnej, czy precyzyjniej reakcji karno-skarbowej, wobec nieuprawnionych działań podatników nie może być kwestionowane. Jak jednak zauważył TK w wyroku z 18 lipca 2013⁷²³, „wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa”. Stosownie bowiem powołanych przepisów Traktatów jako prawa pierwotnego, obowiązkiem ustawodawcy krajowego jest ustalenie, czy w efekcie utrzymywania kryminalizacji firmanctwa w odniesieniu do podmiotów fasadowych nie powstaje kolizja nie dająca się pogodzić z normami Traktatowymi, względnie obowiązkiem organów stosujących prawo, byłoby stosowanie wykładni prounijnej, w systemie prawnym określanym jako multicentryczny⁷²⁴.

⁷²² Wyrok NSA w Gdańsku z 31.01.2002 r. I SA/Gd 771/01, Dor.Podat. 2003, nr 2, poz. 64. <https://sip.lex.pl/#!/jurisprudence/520147136?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2018-11-25)

⁷²³ Wyrok TK z 18.07.2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.)

⁷²⁴ E. Łętowska, „Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje, „PiP” 2005/4, s. 3–10; E. Łętowska, „Multicentryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, w: L. Ogięło, W. Popiołek, M. Szpunar (red.), *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, Kraków 2005, s. 1127–1146.

Powyższe rozważania, sprowadzają się wskazania częściowej przeszkody kryminalizacyjnej, ze względu na wartości, którym kryminalizacja przynosi uszczerbek, a które oceniane są w hierarchii wartości wyżej, niż wartości przypisywane kryminalizacji⁷²⁵”

⁷²⁵ L. Gardocki, *Zagadnienia ... op.cit.*, s. 88

VII. Strona podmiotowa

1. Podmiot czynu zabronionego - wprowadzenie

Na gruncie prawa karnego skarbowego, czy ogólniej „przestępstw białych kołnierzyków”, w szczególności zaś firmanctwa, zamierzczyła teza kryminologii, że „zasadniczą i jedyną przyczyną przestępczości jest niski poziom umysłowy (sprawców – przy. aut.)”⁷²⁶ zdaje się brzmieć anegdotycznie. Uprawnione są natomiast pytania o to „w jakim stopniu jednostka jest ze społeczeństwem związana i powinna mu być podporządkowana”⁷²⁷, szczególnie gdy może to być jednostka, wywodząca się z innego społeczeństwa niż polskie, społeczeństwa o innym niejednokrotnie systemie wartości, wykształcona bądź funkcjonująca w odmiennej kulturze prawnej i wreszcie, co za chwilę zostanie wykazane, niekoniecznie z woli ustawodawcy, będąca osobą fizyczną.

Podmiotem odpowiedzialności karnoskarbowej za firmanctwo, jest co do zasady osoba fizyczna oraz w ramach wyjątku od tej zasady⁷²⁸, podmiotami takiej odpowiedzialności mogą być również tzw. podmioty kolektywne, t.j. osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. „Dla pełnego obrazu dodać należy, że *de lege lata* polskie ustawodawstwo przewiduje kaskadową formułę odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe popełnione przez osoby fizyczne”⁷²⁹ w tym za firmanctwo”⁷³⁰, na mocy przepisów ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe popełnione przez osoby fizyczne. Przestępstwo skarbowe firmanctwa, jak większość typów czynów zabronionych w k.k.s. ma charakter indywidualny właściwy i polega na sprzeniewierzeniu się szczególnym, prawnym obowiązkom (*delicta propria*)⁷³¹.

⁷²⁶ H. H. Goddard: *Feeble-mindedness, Its Causes, and Consequences*, New York 1914, s. 514, [za:]: Zofia Ostrihanska. „Sprawca przestępstwa”. *Archiwum Kryminologii XVII*, S. 41-75 <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=825833> (DOSTĘP: 2023-09-12)

⁷²⁷ Tamże.

⁷²⁸ L. Gardocki, *Prawo karne*, wyd. 19, Warszawa, 2015, s. 51.

⁷²⁹ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 1. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257056/527125?tocHit=1&cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-01)

⁷³⁰ Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 659 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16991855/3306342/odpowiedzialnosc-podmiotow-zbiorowych-za-czyny-zabronione-pod-grozba-kary?keyword=odpowiedzialno%C5%9Bci%20podmiot%C3%B3w%20zbiorowych&cm=SREST> (dostęp: 2023-10-01) w Art. 16 ust. 2 pkt.1, stanowi, m.in., że: Podmiot zbiorowy podlega również odpowiedzialności na podstawie ustawy, jeżeli osoba, o której mowa w art. 3, popełniła przestępstwo skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, określone w art. 55 § 1 i 2 k.k.s..

⁷³¹ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. II, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, art. 1. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750004/643766?tocHit=1&cm=URELATIONS> (dostęp: 2023-10-01)

Przestępstwo skarbowe firmanctwa w przeciwieństwie do pierwszej definicji ustawowej z 1960 r. ma obecnie charakter indywidualny i kierunkowy, jako, że odpowiedzialności karnej-skarbowej, podlega wyłącznie podatnik zatajający prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek, lub jej rzeczywiste rozmiary, choć zdaniem większości komentatorów, taka zmiana normy, nie wyklucza możliwości postawienia zarzutów karnych skarbowych z tytułu pomocnictwa, a nawet zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny zarzutów współsprawstwa⁷³², wobec osoby, która działalność „pod przykrywką” z opisanym wyżej skutkiem, t.j. narażeniem na uszczuplenie umożliwia, wyrażając zgodę na posłużenie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą. Dopuszczalność współsprawstwa w wypadku firmanctwa, bywa również w doktrynie prawa karnego skarbowego odrzucana w oparciu o wykładnię historyczną⁷³³. Odpowiedzialność firmującego za pomocnictwo, nakładana na podstawie art. 18 § 3 k.k. uwzględniając normę art. 20 § 2 k.k.s. odnosi się wyłącznie do przestępstw skarbowych, gdy kwota narażona na uszczuplenie przekracza ustawowy próg.

Na potrzeby dalszego wyводу, zaznaczyć należy, że podmiotem czynu zabronionego, jest „podatnik prowadzący działalność gospodarczą na własny rachunek”. Cecha ta indywidualizuje podmiot czynu zabronionego i tym samym pojawia się wątpliwość, do osób, które działalności gospodarczej nie prowadzą, a są udziałowcami np. podmiotu fasadowego, przywołując raz jeszcze wątpliwość, co do definicji działalności gospodarczej z o.p..

Na mocy art. 4 k.k.s. przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi. Czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi. Czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak. Na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. a podstawową cechą winy umyślnej przyjmuje się zamiar popełnienia przez sprawcę przestępstwa. Oznacza to, że sprawca chce popełnić czyn albo przewidując możliwość jego popełnienia, godzi się na to.

Przyjmując dopuszczalność kryminalizacji firmanctwa, przez pryzmat stosunku intelektualno-psychicznego sprawcy do realizowanego czynu, należałoby uznać pierwszą charakterystykę czynu za właściwą, w modelu relatywistycznym (konfliktowym) Dwie formy popełnienia czynu umyślnie obejmują zamiar bezpośredni (*dolus directus*), co oznacza, że sprawca chce popełnić przestępstwo, jest świadomy znaczenia i skutków czynu. Przy zamiarze

⁷³² T. Grzegorzczak [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009, s. 293.

⁷³³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa, 2016, s. 283

ewentualnym (*dolus eventualis*), sprawca dopuszcza (przewiduje) możliwość popełnienia przestępstwa, godząc się godzi się na czyn i jego ewentualne skutki. Brak zamiaru popełnienia czynu jest podstawowym wyróżnikiem winy nieumyślnej, co sprowadza się do stwierdzenia, że sprawca dopuszcza asie czynu, nie dochowując należytej ostrożności, choć przewidywał lub mógł przewidzieć możliwość popełnienia czynu zabronionego. W k.k.s. dopuszczono zarówno lekkomyślność (sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu karalnego, lecz bezpodstawnie przypuszcza, że go uniknie) i niedbalstwo (sprawca nie przewiduje możliwości popełnienia czynu, choć powinien i mógł przewidzieć, że czyn zostanie popełniony, i nie obejmuje świadomością ani czynu, ani skutków, czynu. Odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe nie odbiega od zasad odpowiedzialności właściwej dla przestępstw skarbowych, choć części wykroczeń skarbowych można się dopuścić jedynie umyślnie. Jeżeli sprawcy nie można przypisać winy w czasie czynu⁷³⁴ nie popełnia on przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 1 § 3 k.k.s.). Błąd w k.k.s. podobnie jak w k.k. to: błąd co do faktu, błąd co do kontratypu, błąd co do prawa. Błąd co do prawa w prawie karnym skarbowym jest okolicznością popełnienia czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności.

Określenie podatnik - poprzez odesłanie z art. 53 § 30 k.k.s. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁷³⁵ ma znaczenie nadane przez art. 7 § 1 o.p., który stanowi, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego „podatnikiem” na gruncie prawa karnego skarbowego, jest ten, czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających podmiot zobowiązany do zapłaty podatku oraz przedmiot i stawkę opodatkowania⁷³⁶.

W oparciu o zasady wykładni gramatycznej (z pominięciem normy art. 5 k.k.s.) możliwe jest uznanie, że podmiotem sprawczym firmanctwa, może być nie tylko osoba fizyczna, ale także osoba prawna, lub inna jednostka organizacyjna, która nie ma osobowości prawnej, a której przepisy przyznają zdolność prawną⁷³⁷, uwzględniając, że na mocy art. 7 § 2 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w art. 7 § 1 o.p..

⁷³⁴ art. 1 § 3 k.k.s.

⁷³⁵ Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

⁷³⁶ Wyrok SN z 1 grudnia 2005 r., sygn. akt IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19.

⁷³⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz lex*, wydanie 2, Warszawa 2012, s.237.

W obowiązującym stanie prawnym, byłyby to również: podatkowe grupy podatkowe, ustanawiane na podstawie przepisów art. 1a u.p.d.o.p.⁷³⁸, nadto tzw. grupy VAT ustanawiane i funkcjonujące na podstawie art. 2 pkt. 47, art. 8(c) do art. 8(e) i art. 15(a) u.p.t.u.⁷³⁹.

Choć o.p. wskazuje definicję legalną podatnika obejmującą: osoby fizyczne i prawne, a także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, o tym, czy rozpoznany będzie czyn zabroniony firmanctwa w wypadku osoby prowadzącej działalność gospodarczą, „czy dana osoba lub jednostka będzie podatnikiem, decyduje treść prawa materialnego, które przesądza o zakresie podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy w danym podatku, a więc nieskonkretyzowana powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Bycie podatnikiem ma w związku z tym charakter obiektywny. Zależy bowiem od tego, czy konkretny podmiot zostanie objęty hipotezą odpowiedniej normy kreującej obowiązek podatkowy wyprowadzonej z ustawy podatkowej⁷⁴⁰. „Bycie podatnikiem [...] jest stanem obiektywnym wynikającym z przepisów ustawy”⁷⁴¹.

Na mocy art. 53 § 30 i 30a k.k.s. termin "podatnik" oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Użyte w rozdziale 6 k.k.s. określenie "podatnik", zatytułowanym „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji” oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa w art. 53 § 26a k.k.s. to jest należność stanowiącą przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej. Wobec wymienionych wcześniej podmiotów w szczególności, nie będących osobami fizycznymi, nazywanych dalej alternatywnie „podmiotami zbiorowymi” lub „podmiotami korporacyjnymi”⁷⁴².

„Jeżeli podatnikiem nie jest osoba fizyczna albo jest osoba fizyczna, za którą działa inna osoba fizyczna, w grę wchodzi stosowanie konstrukcji z art. 9 § 3 k.k.s.”⁷⁴³.

⁷³⁸ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm..

⁷³⁹ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm..

⁷⁴⁰ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 7.
<https://sip.lex.pl/#/commentary/587546907/591567> (dostęp: 2023-10-01)

⁷⁴¹ Tamże, Wyrok NSA w Warszawie z 18.03.1994 r., III SA 1499/93, LEX nr 25997.

⁷⁴² Art. 2 Ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 659).

⁷⁴³ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184?tocHit=1> (dostęp: 2023-10-01).

2. Podmiot odpowiedzialny za czyn zabroniony „jak sprawca”⁷⁴⁴

a. Zasada *societas delinquere non potest*

P. Kardas podnosi, że odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe opiera się na przyjmowanej powszechnie (podkr. moje P.T. .) w prawie karnym zasadzie *societas delinquere non potest* zgodnie którą podmiot zbiorowy „ze swej istoty nie może ponosić odpowiedzialności karnej. Działające w imieniu takiej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, lecz wyposażonej w zdolność prawną osoby fizyczne nie posiadają właściwości wymaganych przez stosowny przepis prawa karnego skarbowego dla sprawcy przestępstwa indywidualnego”⁷⁴⁵.

Zauważa również, że art. 9 § 3 k.k.s., „służy rozwiązaniu przypadków, w których z uwagi na konstrukcję znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o charakterze indywidualnym dochodzić może do sytuacji, gdy norma sankcjonowana adresowana jest do podmiotu niebędącego osobą fizyczną, spełniającego cechy wymagane od sprawcy przestępstwa indywidualnego (np. podmiotu będącego podatnikiem, płatnikiem, rezydentem, producentem, importerem, inkasentem), zaś norma sankcjonująca przewiduje możliwość orzeczenia sankcji karnej wyłącznie wobec osoby fizycznej niewskazanej w zestawie znamion ustawowych danego czynu zabronionego. W takim przypadku, jak trafnie wskazuje się w piśmiennictwie, dochodzi do rozwarstwienia zakresu normowania normy sankcjonowanej określającej zachowania zakazane lub nakazane innym podmiotom niebędącym osobami fizycznymi niż wskazane w zakresie zastosowania normy sankcjonującej [...] dla stworzenia podstaw do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe konieczne jest wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego rozwiązania służącego do poszerzenia zakresu odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”⁷⁴⁶. Także inni przedstawiciele doktryny, np. Krzysztof Kurowski i Igor Zgoliński, konstatują, że „Proste przyjęcie, że sprawcami przestępstwa skarbowego, mogą być tylko podatnik lub inkasent, może być jednak niewystarczające w sytuacji, gdy na gruncie prawa podatkowego cechę tę posiadają osoby prawne albo podmioty nieposiadające osobowości prawnej, lecz mające zdolność prawną. Niemożliwe bowiem jest pociągnięcie tych podmiotów do odpowiedzialności karnoskarbowej, której przecież – podobnie jak w powszechnym prawie karnym – podlegają jedynie osoby

⁷⁴⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, określają tę kategorię odpowiedzialności jako quasi-sprawstwo, *Kodeks karny skarbowy*. Warszawa, 2010, s.119.

⁷⁴⁵ Tamże.

⁷⁴⁶ P. Kardas, G. Łabuda ... *op.cit.* s.237.

fizyczne (*societas delinquere non potest*)⁷⁴⁷. Ten ostatni zauważa wprost, że „w przypadku osoby prawnej i jednostki organizacyjnej odpowiedzialności podlega osoba je reprezentująca”⁷⁴⁸. J. Kosonoga w komentarzu do k.p.k. przyjmuje powszechność stosowania opisywanej reguły, zauważając: „W ustawie karnej przyjęto zasadę *societas delinquere non potest*”⁷⁴⁹.

Wbrew twierdzeniu P. Kardasa, i pozostałych autorów o powszechności przyjmowania zasady *societas delinquere non potest*, które to twierdzenie, można by ocenić, jako „europocentryczne” z ewentualnym zastrzeżeniem, co do rekomendacji Komitet Ministrów Rady Europy z 20.10.1988⁷⁵⁰ (opisanej dalej szczegółowo), alternatywnie zaś jako uznanie autora, że podejście do odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, właściwe dla „państw zaliczanych do anglosaskiego kręgu kultury prawnej”⁷⁵¹ nie zasługuje na akceptację *a priori*, odpowiedzialność karna podmiotów zbiorowych (kolektywnych) zasługuje na bardziej szczegółowy opis, w zakończeniu rozdziału poświęconego stronie podmiotowej.

b. Quasi-sprawstwo (art. 9 § 3 k.k.s.)

P. Kardas w komentarzu do art. 9 § 3 k.k.s. stwierdza, że przepis ten „przewiduje specyficzną regulację określającą podstawy odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w sytuacji, gdy konstrukcja typu czynu zabronionego o charakterze indywidualnym określa podmiot sprawczy, wykorzystując terminologię stosowaną w ustawach podatkowych. W wielu wypadkach kodeks karny skarbowy określa bowiem podmiot sprawczy, posługując się zwrotami charakterystycznymi dla prawa podatkowego. Przyjęta [...] konstrukcja legislacyjna służąca do charakterystyki podmiotu sprawczego powodować może poważne trudności w pociągnięciu do odpowiedzialności karnej osoby działającej w imieniu podmiotu konwencyjnego, mającego na gruncie właściwych przepisów podatkowych status: podatnika, płatnika, rezydenta, producenta,

⁷⁴⁷ K. Kurowski, I. Zgoliński, Rozwiązanie [w:] K. Kurowski, I. Zgoliński, Prawo karne. Prawo karne skarbowe. Kazusy z rozwiązaniami, Warszawa 2016. https://sip.lex.pl/#/monograph/369393188/99/kurowski-krzysztof-zgolinski-igor-prawo-karne-prawo-karne-skarbowe-kazusy-z-rozwiazaniami?keyword=societas%20delinquere%20non%20potest%20AND%20kardas&unitId=passage_29539 (dostęp: 2023-08-21).

⁷⁴⁸ I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2021, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750066/643827?pit=2023-09-29> (dostęp: 2023-09-30)

⁷⁴⁹ J. Kosonoga [w:] *Kodeks postępowania karnego*. Tom I. Komentarz do art. 1-166, red. R. A. Stefański, S. Zabłocki, Warszawa 2017, art. 17. https://sip.lex.pl/#/commentary/587741090/538530/stefanski-ryszard-a-red-zablocki-stanislaw-red-kodeks-postepowania-karnego-tom-i-komentarz-do-art...?keyword=societas%20delinquere%20non%20potest%20AND%20kardas&unitId=passage_3961 (dostęp: 2023-08-21).

⁷⁵⁰ Dz.U. 1994 nr 118, poz. 565.

⁷⁵¹ B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s.5.

importera. W takim bowiem przypadku status podmiotu wskazanego we właściwym przepisie kodeksu karnego skarbowego ma podmiot konwencyjny, tj. osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której stosowne przepisy przyznają zdolność prawną⁷⁵². Normę art. 9 § 3 w oparciu, o którą za przestępstwa i wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca także ten, kto na podstawie: a) przepisu prawa, b) decyzji właściwego organu, c) umowy lub d) faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi osoby fizycznej, w szczególności sprawami finansowymi, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej⁷⁵³, odczytywać należy, łącznie z § 1 powołanego przepisu, konstytuującą formy zjawiskowe czynu karalnego, zgodnie z którą „odpowiada za sprawstwo nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu. Dostrzec należy, że konstrukcja przepisu art. 9 §§3 k.k.s. jest zbliżona do treści art. 296 k.k. i art. 1 nie obowiązującej od dnia 1 września 1998⁷⁵⁴ ustawy z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa karnego⁷⁵⁵. W literaturze dotyczącej tych dwóch ostatnich norm, dostrzega się, że „jurydyczny kształt przestępstwa (z art. 296 k.k. – przyp. aut.) „nawiązuje także do art. 269 k.k. z 1932 r. oraz częściowo do art. 286 k.k. z 1932 r., będącego poprzednikiem przestępstwa niegospodarności z art. 217 k.k. z 1969 r.⁷⁵⁶. Przyjąć należy, że uwagi T. Oczkowskiego, do art. 296 k.k.⁷⁵⁷ w pełni zachowują aktualność na gruncie art. 9 §§3 k.k.s., (z poniższym zastrzeżeniem), jako że „Zajmowanie się cudzymi sprawami majątkowymi wiąże się z koniecznością posiadania

⁷⁵² P. Kardas [w:] G. Łabuda, T. Razowski, P. Kardas, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 9. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257064/527133> (dostęp: 2023-10-01).

⁷⁵³ Art. 296. k.k. [Wyrządzenie szkody w obrocie gospodarczym]§ 1. Kto, będąc obowiązany na podstawie przepisu ustawy, decyzji właściwego organu lub umowy do zajmowania się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, przez nadużycie udzielonych mu uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, wyrządza jej znaczną szkodę majątkową, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5. § 1a. Jeżeli sprawca, o którym mowa w § 1, przez nadużycie udzielonych mu uprawnień lub niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, spowoduje bezpośrednie niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody majątkowej, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. § 2. Jeżeli sprawca przestępstwa określonego w § 1 lub 1a działa w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. § 3. Jeżeli sprawca przestępstwa określonego w § 1 lub 2 wyrządza szkodę majątkową w wielkich rozmiarach, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10. § 4. Jeżeli sprawca przestępstwa określonego w § 1 lub 3 działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”.

⁷⁵⁴ Dz.U.1997.88.554 art. 3.

⁷⁵⁵ Dz. U. Nr 126, poz. 615.

⁷⁵⁶ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas [w:] *Kodeks karny ... op.cit.*

⁷⁵⁷ T. Oczkowski, 2. *Podmiot przestępstwa nadużycia zaufania* [w:] *Nadużycie zaufania w prowadzeniu cudzych spraw majątkowych. Prawnokarne oceny i konsekwencje*, Warszawa 2013. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369273782/181955> (dostęp: 2023-10-01).

większej lub mniejszej samodzielności decyzyjnej⁷⁵⁸. Aby posiadać tę cechę, sprawca nie musi wchodzić w skład organów danego podmiotu uprawnionych i zobowiązanych z mocy prawa do prowadzenia spraw reprezentowanej jednostki. Istotne jest tu tylko, aby sprawca w ramach danej struktury organizacyjnej został wyposażony w uprawnienia decyzyjne w określonej sferze majątkowej⁷⁵⁹. Musi to być jednak prawo do samodzielnego podejmowania decyzji dotyczących cudzej sfery majątkowej, przy czym w grę wchodzi tu także współpodejmowanie decyzji⁷⁶⁰. Przez udział w podejmowaniu decyzji majątkowych należy rozumieć współdziałanie w procesie decyzyjnym lub inny wpływ na podjęcie określonej decyzji majątkowej.⁷⁶¹ Współdziałanie w podejmowaniu decyzji to niewątpliwie akceptacja przyjętego rozwiązania lub projektu, związana z procesem decyzyjnym przyjętym w określonej strukturze organizacyjnej. Natomiast pośredni wpływ na podjęcie decyzji majątkowej to każda inna postać udziału w procesie decyzyjnym, ale mająca istotne znaczenie dla podjęcia określonej decyzji, polegająca np. na wydaniu opinii co do opłacalności określonego projektu czy też możliwości jego realizacji⁷⁶². T. Oczkowski dokonując oceny art. 296 k.k. rozważa, jednak „czy de facto ma to być prawnokarny instrument kreowania pozytywnego przebiegu każdej aktywności gospodarczej, czy też jest to jedno z typowych przestępstw chroniących cudze mienie przed uszczerbkiem na skutek określonego czynu sprawcy. Niemniej jednak z uwagi na historyczne implikacje tego przestępstwa w polskim prawie karnym, opowiada się za nazwą „nadużycie zaufania”. W jego ocenie „nie ma bowiem żadnych podstaw do uznania przepisu art. 296 k.k. za chroniący ponadindywidualne interesy uczestników życia. Skoro bowiem chronimy tu powierzony, czyli cudzy kapitał przed uszczerbkiem, to dla mnie jest jasne, że jest to indywidualny interes majątkowy. Tym bardziej, że mamy gospodarkę wolnorynkową, opartą na prywatnym i konkurującym kapitale, gdzie aktywność ekonomiczna wiążąca się z zaangażowaniem kapitału publicznego co do zasady nie jest traktowana w sposób uprzywilejowany. W przeciwieństwie więc do okresu PRL-u, udane prowadzenie cudzych spraw majątkowych leży tylko pośrednio w interesie każdego obywatela. Z pewnością nie jest to natomiast „warunek” powszechnego dobrobytu i szczęśliwości, tak jak w PRL-u miała je

⁷⁵⁸ P. Kardas (w:) A. Barczak-Oplustil i in., *Kodeks karny...*, t. 3, s. 486; R. Zawłocki, *Przestępstwo niegospodarności* (w:) *Przestępstwa przeciwko mieniu...*, s. 467; A. Zientara, *Przestępstwo nadużycia zaufania...*, s. 115; T. Oczkowski, *Przestępstwa niegospodarności...*, s. 255.

⁷⁵⁹ Tak wyrok SA w Katowicach z dnia 27 października 2005 r., II AKa 88/05, Prok. i Pr.-wkł. 2006, nr 7–8, s. 28, KZS 2006, z. 4, s. 72.

⁷⁶⁰ O. Górniok, *Prawo karne gospodarcze. Komentarz*, Toruń 1997, s. 11; T. Stępień, K. Stępień, *Przestępstwa przeciwko obrotowi...*, s. 27; J. Raglewski, *Przestępstwo nadużycia zaufania...*, s. 52.

⁷⁶¹ Tak SN w wyroku z dnia 6 lutego 1935 r., 1 K 1054/34, Zb. Orz. 1936, poz. 233.

⁷⁶² Tak SN w wyroku z dnia 6 lutego 1935 r., 1 K 1054/34, Zb. Orz. 1936, poz. 233, w którym uznano kierownika działu zakupów za osobę zajmującą się cudzymi sprawami majątkowymi, której rola w firmie ograniczała się do przedstawiania dyrektorowi opinii, do których nabywców można sprzedawać towar, i która nie posiadała upoważnienia do samodzielnego zawierania umów w imieniu mocodawcy, u którego była zatrudniona.

zapewnić skutecznie i efektywnie zarządzana gospodarka planowa oparta na mieniu publicznym.”⁷⁶³ Zmiana kontekstu i wprowadzenie porównywanej normy do k.k.s., zdaje się jednak, powyższej, tezie przeczyć, co jest przedmiotem wspomnianego zastrzeżenia. W. Kotowski i B. Kurzępa, w komentarzu do art. 9 § 3 k.k.s. zwracają uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z 2 lipca 2002 r.,⁷⁶⁴ w którym wyrażony został pogląd, że „skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w poważnym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do art. 31 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku [...]. W głosie do tego samego wyroku T. Oczkowski⁷⁶⁵ stanął na stanowisku, iż „zgodnie z ogólną zasadą ujętą w art. 9 § 3 k.k.s., osoby wchodzące w skład organów zarządu spółki są zawsze osobami zajmującymi się sprawami majątkowymi płatnika, o którym mowa w art. 77 k.k.s.”⁷⁶⁶. Zdaje się nie ulegać wątpliwości, że „Sprawcą przestępstwa, odpowiadającym w oparciu o treść art. 9 § 3 k.k.s., może być m.in. doradca podatkowy zajmujący się na podstawie umowy sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której przyznano zdolność prawną. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znanie zajmowania się sprawami gospodarczymi.”⁷⁶⁷

„Dalszym uzupełnieniem tego pojęcia sprawstwa jest konstrukcja sprawstwa jako wykroczenia skarbowego (art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1, art. 111 § 1 k.k.s.). Sprawcą takiego wykroczenia skarbowego jest ten, „kto nie dopełniając obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego podmiotu gospodarczego dopuszcza, chociażby nieumyślnie, do dokonania czynu określonego w tym rozdziale”.”⁷⁶⁸

⁷⁶³ T. Oczkowski, 3. Przestępstwo z art. 296 k.k. – niegospodarność czy karalne nadużycie zaufania? [w:] *Nadużycie zaufania w prowadzeniu cudzych spraw majątkowych. Prawnkarne oceny i konsekwencje*, Warszawa 2013. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369273782/181953> (dostęp: 2023-10-01 22:04).

⁷⁶⁴ IV KK 164/2002 (OSNKW 2002, nr 11-12, poz. 106).

⁷⁶⁵ OSP 2004, nr 4, poz. 44.

⁷⁶⁶ W. Kotowski, B. Kurzępa [w:] W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2007, art. 9. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546467/437383> (dostęp: 2023-10-01)

⁷⁶⁷ Wyrok SN z 22.02.2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520275009?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2023-10-01).

⁷⁶⁸ J. Michalski [w:] *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, Warszawa 2000, art. 9. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587518389/315829> (dostęp: 2023-10-01).

3. Znamiona strony podmiotowej

Przestępstwo firmanctwa podobnie jak przestępstwo „Przestępstwo oszustwa określone w art. 286 § 1 jest przestępstwem umyślnym, zaliczanym do tzw. celowościowej odmiany przestępstw kierunkowych”⁷⁶⁹, a celem zachowania sprawcy jest zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej lub jej rzeczywistych rozmiarów. Wydaje się, że i w tym wypadku, „ujęcie znamion strony podmiotowej wyklucza możliwość popełnienia oszustwa z zamiarem wynikowym (łac. *Dolus eventualis*)”⁷⁷⁰. Stosując opisywaną wcześniej wykładnię gospodarczą, typową dla prawa skarbowego, zauważyć należy, że celem sprawcy firmanctwa, tak jak przy klasycznym oszustwie z k.k., jest w istocie mienie, poprzez uchylenie się od ponoszenia ciężarów podatkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, lub związanych z rozmiarami tej działalności, a zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej albo jej rozmiarów, które ma wprowadzić w błąd organ podatkowy jest w rzeczywistości środkiem do celu, jakim jest uchylenie się od opodatkowania.

Tak jak w wypadku wspomnianego oszustwa tak i firmanctwa, charakterystyczny dla strony podmiotowej tego przestępstwa zamiar bezpośredni (łac. *Dolus directus*) obejmuje: (1) zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rozmiarów tej działalności, jako cel działania sprawcy, dla obniżenie ciężaru podatkowego (kosztem dysponenta należności publicznoprawnej). W płaszczyźnie intelektualnej zamiar ten obejmuje z jednej strony sposób zachowania sprawcy, tzw. środek intelektualny, jakim jest w przypadku firmanctwa wprowadzenie w błąd, z drugiej zaś świadomość sprawcy, że może uzyskać korzyść majątkową „z planowanego zachowania w wyniku zastosowanego sposobu działania”⁷⁷¹, wreszcie nie ulega wątpliwości, że sprawca ma świadomość więzi przyczynowej łączącej podejmowane przez niego działania z narażeniem podatku na uszczuplenie.

Jak już wspomniano, w podrozdziale zatytułowanym „quasi-sprawstwo”, jeżeli podatnikiem nie jest osoba fizyczna albo jest osoba fizyczna, za którą działa inna osoba fizyczna, w grę wchodzi stosowanie konstrukcji z art. 9 § 3 k.k.s.⁷⁷² sprawcą firmanctwa co do zasady jest podatnik prowadzący działalność gospodarczą. Jest to więc przestępstwo (a w art. 55 § 3 k.k.s. – wykroczenie) indywidualne. W przypadku osoby prawnej i jednostki organizacyjnej odpowiedzialności podlega osoba je reprezentująca (zob. także komentarz do

⁷⁶⁹ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas [w:] *Kodeks karny... op. cit.*

⁷⁷⁰ Tamże, por. wyrok SN z 20.07.2007 r., III KK 29/07, LEX nr 307787 oraz wyrok SN z 19.07.2007 r., V KK 384/06).

⁷⁷¹ Dąbrowska-Kardas, P. Kardas [w:] *Kodeks karny... op. cit.*

⁷⁷² G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 55. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587257114/527184?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01 14:08)

art. 53 § 13 oraz art. 9 § 3 k.k.s.)⁷⁷³. W odróżnieniu od swego poprzednika z dawnej u.k.s., który penalizował samo zatajenie "prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu" przez posłużenie się "nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby albo instytucji" i nie wymagał stwierdzenia narażenia podatku na uszczuplenie (zob. F. Prusak, Ustawa..., s. 158), art. 55 wprowadza wyraźnie wymóg narażenia - przez zatajenie działalności własnej - podatku na uszczuplenie. W dawnej u.k.s. narażenie takie, jeżeli wystąpiło, było traktowane - przy pewnej wysokości - jako kwalifikowany typ przestępstwa skarbowego (zob. art. 93 § 3 u.k.s.), obecnie narażenie staje się znamieniem czynu typu podstawowego, a jedynie, gdy kwota narażonego na uszczuplenie podatku jest mała lub nie przekracza tzw. ustawowego progu, daje podstawę do przyjęcia uprzywilejowanych typów tego czynu (art. 55 § 2 i 3). Mała wartość - zob. art. 53 § 14; ustawowy próg - § 6 w zw. z art. 53 § 3. Ratio legis obecnego rozwiązania tkwi zatem w tym, aby reagować nie na samo zatajenie działalności własnej przez posługiwanie się cudzym nazwiskiem czy nazwą, ale jedynie, gdy może to prowadzić do uszczupień podatkowych ze względu na progresywny system podatkowy w zakresie podatku dochodowego. Wymóg, by posługiwanie się cudzym nazwiskiem lub cudzą nazwą (firmą) następowało przy tym "w celu zatajenia" własnej działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, wskazuje, iż chodzi o umyślność w zamiarze bezpośrednim.

Przepis nie obejmuje jednak tym samym "firmanctwa" dla celu innego niż wskazany w tej normie, co nie wyklucza jednak wówczas odpowiedzialności sprawcy z innych przepisów, w tym i prawa karnego powszechnego.⁷⁷⁴ Jak już zaznaczono, podmiotem czynu zabronionego, jest „podatnik prowadzący działalność gospodarczą na własny rachunek”, to jest na własną odpowiedzialność i na własne ryzyko. Określenie podatnik - poprzez odesłanie z art. 53 § 30 k.k.s. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁷⁷⁵ to jest w znaczeniu nadanym przez art. 7 § 1 o.p., oznacza osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu, zaś na gruncie prawa karnego skarbowego, podatnikiem jest ten, czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających podmiot zobowiązany do zapłaty podatku oraz przedmiot i stawkę opodatkowania⁷⁷⁶. Stosując zasady wykładni gramatycznej, należałoby uznać, że podmiotem sprawczym firmanctwa, może

⁷⁷³ I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2021, art. 55.

<https://sip.lex.pl/#!/commentary/587750066/643827?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01 14:05)

⁷⁷⁴ T. Grzegorzczak [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009, art. 55.

<https://sip.lex.pl/#!/commentary/587267557/53875?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-01 14:11)

⁷⁷⁵ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

⁷⁷⁶ Wyrok SN z 1 grudnia 2005 r., sygn. akt IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19.

być także osoba prawna, lub inna jednostka organizacyjna, która nie ma osobowości prawnej, a której przepisy przyznają zdolność prawną⁷⁷⁷, uwzględniając, że na mocy art. 7 § 2 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w art. 7 § 1 o.p. to jest w obowiązującym stanie prawnym: podatkowe grupy podatkowe, ustanawiane na podstawie przepisów art. 1a u.p.d.o.p.⁷⁷⁸, nadto tzw. grupy VAT ustanawiane i funkcjonujące na podstawie art. 2 pkt. 47, art. 8(c) do art. 8(e) i art. 15(a) u.p.t.u.⁷⁷⁹. Nadto nie ulega wątpliwości, że podatnicy ci, prowadzą działalność gospodarczą. Na mocy art. 53 § 30 i 30a k.k.s. termin "podatnik" oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Użyte w rozdziale 6 k.k.s. określenie "podatnik", zatytułowanym „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji” oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności, o których mowa w art. 53 § 26a k.k.s. to jest należność stanowiącą przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej.

4. Sprawstwo w k.k.s. a koncepcja „działania za kogoś innego”

Polemizując z tezą P. Kardasa, o powszechności przyjmowania zasady *societas delinquere non potest*, uznaną za „europocentryczną” z ewentualnym zastrzeżeniem, co do rekomendacji Komitet Ministrów Rady Europy z 20.10.1988⁷⁸⁰ (opisanej dalej szczegółowo), alternatywnie zaś jako uznanie autora, że podejście do odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, właściwe dla „państw zaliczanych do anglosaskiego kręgu kultury prawnej”⁷⁸¹ nie zasługuje na akceptację *a priori*, podkreślić należy, że koncepcja korporacyjnej odpowiedzialności karnej we wspomnianych jurysdykcjach, została dopuszczona w wybranych orzeczeniach zaliczanych do *common law* stosunkowo wcześniej, t.j. w czasach wiktoriańskich w Królestwie Wielkiej Brytanii, jako rodzaj odpowiedzialności zastępczej (ang. *vicarious responsibility*) w szczególności z deliktów (ang. *tort law*), dla czynów zabronionych o charakterze formalnym (ang. *strict liability*) to jest w których wydanie rozstrzygnięcia, jest możliwe, bez konieczności, orzekania o winie.

⁷⁷⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz lex*, wydanie 2, Warszawa 2012, s.237.

⁷⁷⁸ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm..

⁷⁷⁹ tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm..

⁷⁸⁰ Dz.U. 1994 nr 118, poz. 565

⁷⁸¹ B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s.5.

Na marginesie zauważyć należy, że tego rodzaju odpowiedzialności zastępczej, nie stosuje się natomiast do przestępstw finansowych, w odniesieniu do których konieczne jest przypisanie winy.⁷⁸² Następnie wykształciła się doktryna orzecznicza identyfikacji (ang. *the identification doctrine*) która nazywana jest również doktryną przypisania (ang. *the doctrine of attribution of mental states to a corporation in criminal cases*), które występują zarówno w literaturze brytyjskiej jak i amerykańskiej, w oparciu, o którą możliwe jest przypisanie zamiaru i winy podmiotowi korporacyjnemu, wtedy, gdy osoba fizyczna będąca "kierującym umysłem i wolą" lub "ucieleśnieniem" (alter ego) korporacji popełnia czyn zabroniony, w ramach swojego umocowania. W stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej odpowiedzialność karna podmiotów korporacyjnych, dopuszczona o zbliżone zasady jak wyżej opisane, wprowadzona została również w ostatniej dekadzie XIX w. w USA w prawie stanowionym (ang. *statute law*) i z obecnej perspektywy teoretycznej (podkr. moje P.T. .), może być stosowana w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej szeroko, w oparciu o doktrynę orzeczniczną określaną jako *respondeat superior*⁷⁸³.

Niezależnie od kwestii dogmatycznych, będących osią pracy, niezbędna jest refleksja dotycząca zagadnień praktyki stosowania opisanych rozwiązań, które jak wykazały doświadczenia amerykańskie i brytyjskie, nie są uznawane w doktrynie za efektywne w kategoriach wąsko rozumianej odpowiedzialności karnej, a bywają określane wręcz jako brak adekwatnej regulacji (ang. *the regulatory shortfall*)⁷⁸⁴, czego przykładem w USA prace B. Garrett⁷⁸⁵, w tym informacje zgromadzone w stworzonych przez tego Autora publicznych bazach danych, obejmujących umowy zawierane przez władze federalne (prokuratorskie) z podmiotami kolektywnymi o odroczeniu ścigania (and. *Deffered Prosecution Agreements – DPA*) i odstąpieniu od ścigania (NPA)⁷⁸⁶. Zauważa się również, że o ile sprawy Enronu i

⁷⁸² A. Shalchi, *Korporacyjna odpowiedzialność karna w Anglii i Walii*, Biblioteka Izby Gmin, Numer CBP 9027 , commonslibrary.parliament.uk, 27 czerwca 2022, s.7.

⁷⁸³ Ustawy amerykańskie zaliczające podmioty korporacyjne do „osób” podlegających – co do zasady - odpowiedzialności karnej, np.: Sherman Act, 15 U.S.C. § 7 (1976); Securities Act of 1933, 15 U.S.C. § 77b(2) (1976); Securities Exchange Act of 1934, 15 U.S.C. § 78c(a) (1),(9) (1976); Food, Drug, and Cosmetic Act, 21 U.S.C. § 321(e) (1976); Anti-Kickback Act, 41 U.S.C. § 52 (1976), National Housing Act of 1933, 12 U.S.C. § 378 (1976); Federal Trade Commission Act, 15 U.S.C. § 714m(f) (1976); Wholesome Meat Act, 21 U.S.C. §§ 602, 610, 611 (1976); Meat Inspection Act, 21 U.S.C. §§ 88, 90 (1976); Navigable Waterways Act, 33 U.S.C. §§ 1, 3, 406, 411, 419, 449, 502 (1976); Oil Pollution Act, 33 U.S.C. § 1001(f) (1976). .

⁷⁸⁴ John C. Coffee, *Corporate Crime and Punishment: The Crisis of Underenforcement*, 2020, s. 21.

⁷⁸⁵ B. Garrett, *Too Big to Jail: How Prosecutors Compromise with Corporations*, Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press. ix, 365 ISBN 978-0-674-36831-6. B. Garrett jest profesorem prawa w University of Virginia, stworzył dwie publicznie dostępne bazy danych federalnych postępowań przeciwko podmiotom kolektywnym obejmujące : (1) 131 federalnych umów o odroczeniu ścigania podmiotów kolektywnych (DPA) i 122 umowy o nieściganiu (NPA) oraz bazę obejmującą ponad 2000 federalnych wyroków skazujących (głównie w drodze ugody). Pokazuje on także ograniczenia niektórych oficjalnych statystyk.

⁷⁸⁶ J. Brockman, *Too Big to Jail: How Prosecutors Compromise with Corporations*, Criminal Justice Review 42, nr 4, 2017, s.414-415.

WorldCom, które zbankrutowały w 2002 r. skończyły się skazaniem dwóch byłych dyrektorów generalnych Enronu, Kenneth'a Lay'a i Jeffrey'a Skilling'a, przy czym tego ostatniego na 14 lat, w wypadku WorldCom, Dyrektor Generalny Bernie Ebbers został skazany na dwadzieścia pięć lat pozbawienia wolności⁷⁸⁷, to w czasie kryzysu 2008, nie postawiono zarzutów, żadnemu z członków zarządu Lehman Brothers, ani żadnemu z dużych banków⁷⁸⁸. Z drugiej zaś strony, statystyki brytyjskiego „Urzędu do spraw poważnych przestępstw” (ang. Serious Fraud Office - SFO), wskazują, że kwoty uzyskane przez SFO z tytułu kar finansowych i kosztów procesowych i egzekucyjnych, w procedurach typu DPA i NPA, przekroczyły 555 milionów funtów (ilość wszystkich postępowań, nie przekroczyła 40).⁷⁸⁹

a. Perspektywa brytyjska

Według raportu z 6 kwietnia 2022, sporządzonego dla Izby Gmin⁷⁹⁰ określenie rzeczywistej skali tzw. przestępczości gospodarczej obejmującej także uchylanie się od opodatkowania, przypisywanej podmiotom korporacyjnym w Wielkiej Brytanii, nie jest możliwe, choć według szacunków, może ona sięgać dziesiątek lub setek miliardów funtów rocznie, obejmując pranie pieniędzy, oszustwa (w tym finansowe – przyp. aut.) i korupcję, przy podnoszonym w raporcie: braku zasobów Państwa do prowadzenia dochodzeń w sprawie tych przestępstw⁷⁹¹. Według szacunków rządowych, wartość korporacyjnych czynów zabronionych, to 37 miliardów funtów rocznie, z których mniej niż 5% udało się odzyskać⁷⁹².

Wielowiekowa brytyjska tradycja korporacyjna już w XIII w. prowadziła do pytań „Czy kiedykolwiek spodziewałeś się, że korporacja ma sumienie, skoro nie ma duszy, którą można by potępić, ani ciała, które można by kopnąć?”⁷⁹³ zauważał Edward Thurlow⁷⁹⁴, prawnik i Lord Kanclerz w czasach Jerzego Trzeciego, w trakcie zakończonego uniewinnieniem w 1795 r., procesu Warren'a Hastings'a, urzędnika Kompanii Wschodnio Indyjskiej, późniejszego Generalnego Gubernatora Indii. William Hazlitt w 1821 r. stwierdzał, że „Korporacje są bardziej skorumpowane i rozrzutne niż jednostki, ponieważ mają większą moc czynienia zła

<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/crmrev42&div=45&id=&page=&collection=journals> (dostęp: 2023-10-04).

⁷⁸⁷ John C. Coffee, *Corporate... op. cit.*, s. 265.

⁷⁸⁸ Daniel Richman, „*Corporate Head Hunting*,” *Harvard Law and Policy Review* 8 (2014): 265, 267n13. https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/harlpolv8&div=15&g_sent=1&casa_token=&collection=journals (dostęp: 2023-10-04).

⁷⁸⁹ <https://www.sfo.gov.uk/our-cases/> (dostęp: 2023-10-04).

⁷⁹⁰ O. Benett MBE, A. Shalchi, *Economic crime in the UK: a multi-billion pound problem* <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-9013/CBP-9013.pdf>

⁷⁹¹ Tamże.

⁷⁹² HM Treasury, *Economic Crime Levy Consultation*, 21 lipca 2020, <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-9013/CBP-9013.pdf>

⁷⁹³ Tłum. własne z języka angielskiego “Did you ever expect a corporation to have a conscience when it has no soul to be damned and no body to be kicked?” (w:) M. King, *Public policy and the corporation*, (1977).

⁷⁹⁴ Ur. 9 December 1731 – zm. 12 September 1806,

i są mniej podatne na hańbę lub karę. Nie odczuwają wstydu, wyrzutów sumienia, wdzięczności ani nie posiadają dobrej woli (tłum. wł.)⁷⁹⁵”

Jednak we wczesnych angielskich precedensach, uznawano, że korporacje nie mogą być pociągnięte do odpowiedzialności za bezprawne działanie, w oparciu o stwierdzenie sędziego Holta „, Korporacja nie może być postawiona w stan oskarżenia, ale jej członkowie (osoby fizyczne – przyp. aut) tak.”⁷⁹⁶

Przyjmowano, bowiem, że korporacja będąca sztucznym tworem, nie posiada fizycznej, umysłowej i moralnej zdolności do angażowania się w bezprawne zachowania lub ponoszenia kary⁷⁹⁷, czy upraszczając rzecz całą, nie mając umysłu, nie może również przejawiać zamiaru popełnienia czynu zabronionego, bądź zamiaru przestępczego zaniechania. Sprawa Langforth Bridge z 1635 roku, jest pierwszą wzmiankowaną w literaturze, w której odpowiedzialność karna korporacji wynikała z niewywiązania się z obowiązków (ang. *presentment for nonfeasance*)⁷⁹⁸. W wyroku z 1 stycznia 1842 w sprawie Regina przeciwko The Birmingham and Gloucester Railway Company⁷⁹⁹ The Queen`s Bench Division (Wysoki Sąd Sprawiedliwości, Wydział Ławy Królowej), uznał firmę kolejową odpowiedzialną za niewykonanie nakazanej przez Sąd budowy wiaduktu nad drogą kolejową, i tym samym *nonfeasance* będące karalną obrazą sądu⁸⁰⁰. W tej sprawie sąd apelacyjny zwrócił uwagę na przeszkody proceduralne dla ścigania karnego korporacji, jako, że oskarżony musiał stawić się na rozprawie osobiście, a korporacja mogła być reprezentowana jedynie przez pełnomocnika, przez co, nie mogła być sądzona przez ławę przysięgłych. Ta przeszkoda formalna została usunięta przez Sąd wyższej instancji – w tym wypadku Sąd Ławy Królewskiej (*King's Bench Division*) – przez wydanie *writ of certiorari* (łac. *Certiorairi* – być lepiej poinformowanym) t.j. nieczęsto stosowany w praktyce sądowej, nakaz sądu wyższej instancji o rozpatrzeniu sprawy według własnego uznania, co umożliwiło procedowanie odpowiedzialności karnej korporacji.

⁷⁹⁵ William Hazlitt, *On Corporate Bodies*, zauważył w 1821 r. “Corporate bodies have no soul. Corporate bodies are more corrupt and profligate than individuals because they have more power to do mischief and are less amenable to disgrace or punishment. They feel neither shame, remorse, gratitude, nor goodwill”

⁷⁹⁶ Anonymous, 88 Eng. Rep. 1518 (K.B. 1701) za: Kathleen F. Brickey, "Corporate Criminal Accountability: A Brief History and Observation," Washington University Law Quarterly 60, no. 2 (Summer 1982): 393-424

⁷⁹⁷ Tamże.

⁷⁹⁸ 79 Eng. Rep. 919 (K.B. 1635) za: Kathleen F. Brickey, "Corporate Criminal Accountability: A Brief History and Observation," Washington University Law Quarterly 60, no. 2 (Summer 1982): 393-424

⁷⁹⁹ Queen v. Birmingham & Gloucester Ry., 3 Q.B. 223 (1842), <https://vlex.co.uk/vid/the-queen-against-the-803443733> (dostęp: 2023-08-19)

⁸⁰⁰ Vincent Todarello, *Corporations Don't Kill People - People Do: Exploring the Goals of the United Kingdom's Corporate Homicide Bill*, 46 N.Y.L. Sch. L. REV. 851 (2002).
<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/nyls46&div=51&id=&page=&collection=journals> (dostęp: 2023-08-19)

W innej sprawie w dniu 14 czerwca 1866 roku Wydział Ławy Królewskiej w sprawie Regina przeciwko Stephens⁸⁰¹, rozstrzygnął kwestię, czy wiekowy właściciel kamieniołomu łupków, nie angażujący się bezpośrednio w działania kamieniołomu, względnie jego synowie, odpowiada karnie, za jak to nazwano w akcie oskarżenia uciążliwości publiczne (ang. *public nuisance*) spowodowane przez zatrudnianych przez niego robotników, którzy bez jego wiedzy i wbrew ogólnym poleceniom, co do sposobu wykonywania pracy, dopuścili do osunięcia się skał do rzeki Tivy i zakłócenia nawigacji na drodze wodnej. Oskarżyciel publiczny podnosił, że niemożliwość wskazania *mens rea* po stronie przedsiębiorstwa, nie wyłącza zastępczej (ang. *vicarious*) odpowiedzialności karnej, którą Sąd w sprawie tej dopuścił wywodząc ją z prawa o deliktach. W innej sprawie, cytowanej w literaturze jako przełomowa dla wykształcenia doktryny identyfikacji („przypisania”) o tyle istotnej dla przedmiotu pracy, że dopuszcza ona zamiar (*mens rea*) po stronie podmiotu korporacyjnego, o ile winę można przepisać osobie działającej *ipso facto* za korporację, albo jak w tej sprawie podejmującej zasadnicze decyzje (ang. *directing mind*), niezależnie od formalnego umocowania, w której to sprawie *nota bene* można doszukiwać się znamion firmanctwa, polegających na posłużeniu się imieniem, nazwiskiem, firmą t.j. w sprawie Lennard's Carrying Co Ltd przeciwko Asiatic Petroleum Co Ltd [1915]⁸⁰², przedmiotem rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego (Izby Lordów) był wcześniejszy wyrok Sądu Apelacyjnego. Wyrok ten został oparty o sekcję 502⁸⁰³ ustawy o żegludze handlowej z 1924 r.. Na podstawie wskazanego przepisu prawa stanowionego (ang. *statute law*) właściciel brytyjskiego statku morskiego, nie był obowiązany do pokrycia strat lub naprawienia szkód powstałych bez jego winy, w przypadku utraty lub uszkodzenia ładunku w wyniku pożaru. Statkiem był parowiec „Edward Dawson” przeznaczony do przewozu produktów naftowych, będący własnością Lennard's Carrying Co Ltd., zarządzanej przez inny podmiot korporacyjny John M. Lennard & Sons spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której dyrektorem zarządzającym (ang. *managing director*) był John M. Lennard, wpisany niezależnie do rejestru statków, jako osoba reprezentująca właściciela. Operatorem statku – wycarterowanego od Lennard's Carrying Co Ltd - była spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Anglo-Saxon Petroleum Company Ltd. (ang. *shipper*), będąca również właścicielem ładunku, przy czym *shipper* skutecznie indosował sześć konosamentów (ang. *shipped bill of lading*), na rzecz Asiatic Petroleum Company Ltd. Ta

⁸⁰¹ Tamże.

⁸⁰² <http://www.uniset.ca/other/cs2/1915AC705.html> (dostęp: 2023-08-10)

⁸⁰³ Sekcja 502: “The owner of a British sea-going ship, or any share therein, shall not be liable to make good to any extent whatever any loss or damage happening without his actual fault or privity in the following cases; namely, Where any goods, merchandise, or other things whatsoever taken in or put on board his ship are lost or damaged by reason of fire on board the ship.”

właśnie spółka stała się ostatecznie stała się właścicielem ładunku. Utraconym ładunkiem była benzyna przewożona z Noworossyjska do Rotterdamu. Bezspornym w sprawie było to, że ładunek został „utracony w wyniku pożaru spowodowanego niezdatnością statku do żeglugi w związku z wadliwym stanem jego kotłów” którego skutkiem był brak zdolności żeglugowej w trudnych warunkach nawigacyjnych.

Sąd Apelacyjny zasądzając na rzecz Asiatic Petroleum Company Ltd. odszkodowanie zważył, że „do zdarzenia nie doszło bez faktycznego zawinienia przez właściciela statku”.

Lennard's Carrying Co Ltd odwołała się od wyroku Sądu Apelacyjnego, wnosząc roszczenie o zwrot odszkodowania, podnosząc, że John. M. Lennard, nawet jeśli dopuścił się zaniedbań, nie informując przewoźnika bądź kapitana statku, o braku pełnej zdolności żeglugowej parowca, czego jak przyjął sąd apelacyjny był w pełni świadomy, to jednak nie był właścicielem, o którym mowa w sekcji 502, co winno wyłączyć to odpowiedzialność właściciela statku tj. Lennard's Carrying Co Ltd, za czyn niedozwolony, a tym znieść przesłankę do wypłaty odszkodowania. Odwołujący nie kwestionował, że statek nie był zdolny do żeglugi, że John M. Lennard podejmował działania w imieniu właściciela, że był wpisany formalnie do rejestru właścicieli, jako osoba reprezentująca właściciela statku, argumentował natomiast, że John M. Lennard nie mógł być uznany za *alter ego* Lennard's Carrying Co Ltd .

Skład orzekający zgodnie z przemówieniem sędziego Viscount Haldane’a, odrzucił tę argumentację obrony w całości, jednakowoż bez powoływania się na kwestie formalne (np. umieszczenie John’a M. Lennard’a w rejestrze właścicieli), natomiast zgodnie z zasadą słuszności (ang. *equity*), kluczowej dla wykładni prawa w systemie *common law* zważył: "Korporacja jest abstrakcją. Nie ma własnego umysłu, tak jak nie ma własnego ciała. Jej aktywna i kierująca wola musi być w konsekwencji poszukiwana w osobie kogoś, kto dla niektórych celów może być nazywany agentem, ale kto jest naprawdę kierującym umysłem i wolą korporacji, alter ego i centrum osobowości korporacji." Sąd uznał, że „umysły tych, którzy kontrolują spółkę”, są umysłem samej spółki. W sprawie Lennard's Carrying Co Ltd przeciwko Asiatic Petroleum Co Ltd, sędziowie uznali, że zgodnie z rzeczywistą konstrukcją sekcji 502 ustawy o żegludze handlowej z 1924 r, wina lub niedbalstwo jest winą lub niedbalstwem kogoś, kto nie jest jedynie osobą wykonującą polecenia, za którego firma ponosi odpowiedzialność (w warunkach amerykańskich doktryna taka określana jest mianem *respondeat superior*, która będzie przedmiotem dalszego szczegółowego opisu⁸⁰⁴), ale kimś za kogo firma ponosi odpowiedzialność, ponieważ jego działanie jest działaniem samej firmy”.

⁸⁰⁴ Na zasadzie *Respondeat superior* pracodawca ponosi odpowiedzialność za zaniedbania lub zaniechania pracownika, które miały miejsce w trakcie i w zakresie jego zatrudnienia. Odpowiedzialność ma zastosowanie wyłącznie do stosunku pracy, a nie do relacji między firmą a niezależnym wykonawcą..

Nie udało się natomiast ustalić dla potrzeb pracy, czy pięcioosobowy skład orzekający Sądu Najwyższego (ang. *House of Lords*), był związany XVIII-wieczną zasadą przestrzegania rozstrzygnięć już zapadłych, bez naruszania stanu istniejącego (łac. *stare decisis et quia non movere*) odnoszącą się nie tylko do precedensów orzeczniczych – jako źródła prawa – ale także co do ustaw⁸⁰⁵, w związku z rozbieżnościami w orzecznictwie i literaturze przedmiotu, nie ulega jednak wątpliwości, że jeszcze w połowie XIX w. Izba Lordów nie uważała się za związaną własnymi wcześniejszymi rozstrzygnięciami⁸⁰⁶.

Natomiast w sprawie *London Street Tramways Ltd przeciwko London County Council* z 1898 Sędzia Halsbury⁸⁰⁷, podniósł, że rozstrzygnięcie Izby Lordów, jest wiążące dla tej Izby, także później, co uniemożliwia skuteczne ponowne podniesienie kwestii (już rozstrzygniętej), przyjmując domniemanie, jakby była ona całkowicie nowa, nigdy nie rozstrzygnięta (łac. *res integra*), z jednym zastrzeżeniem „nic poza ustawą uchwaloną przez Parlament nie może naprawić, tego, co jest rzekomo błędne w wyroku tej Izby”⁸⁰⁸.

W Wielkiej Brytanii pierwsze ustawy przewidujące odpowiedzialność karną osób prawnych z deliktów (*tort law*) pojawiły się jednak późno (w porównaniu z doświadczeniami z USA) bo dopiero w 2007, 2010 i 2017 roku. Były to odpowiednio *The Corporate Manslaughter and Corporate Homicide Act* z 2007 r.⁸⁰⁹ (regulująca nieumyślne spowodowanie śmierci osoby fizycznej przez organizację, i tzw. zabójstwo korporacyjne), *the Bribery Act 2010*⁸¹⁰ (ustawa o przekupstwie, dosłownie: ustawa łapówkarska), ustanawiająca zgodnie ze wstępem do tej regulacji (ang. *introductory text*) przepisy dotyczące przestępstw związanych z korupcją, oraz *The Criminal Finances Act 2017*⁸¹¹ zmieniająca ustawę o dochodach pochodzących z przestępstw z 2002 wprowadzającą przepisy dotyczące mienia służącego finansowaniu terroryzmu, oraz o przestępstwach korporacyjnych. Ostatnia ze znaczących

⁸⁰⁵ W praktycznych wskazówkach co do precedensów wydanym w roku 1966 *Practice Direction - Judicial Precedent* [1966] 3 All ER 77 (HL) uznano, co prawda stosowanie precedensów za niezbędną podstawę do wydawania rozstrzygnięć o prawie i jego stosowaniu w sprawach indywidualnych, uznając, że gwarantuje to w jakiejś mierze pewien stopień pewności, na którym jednostki mogą polegać w prowadzeniu swoich spraw, a także podstawę do uporządkowanego rozwoju zasad prawnych. Uznano jednak, *explicite*, że zbyt sztywne trzymanie się precedensu może jednak prowadzić do niesprawiedliwości w sprawach indywidualnych, a także nadmiernie ograniczać właściwy rozwój prawa. Zaproponowano zatem modyfikację obecnej praktyki, przyjmując, że poprzednie rozstrzygnięcia Izby Lordów „jako na ogół wiążące”, mając na uwadze niebezpieczeństwo zakłócenia obrotu prawnego z mocą wsteczną, co do prawnych podstaw, na których zawarto umowy, rozliczenia majątkowe i ustalenia podatkowe, a także szczególną potrzebę pewności w zakresie prawa karnego..

⁸⁰⁶ W sprawie *Henry Smith Bright przeciwko James Hutton*, Izba Lordów orzekła, że nie jest związana wcześniejszymi rozstrzygnięciami, <https://vlex.co.uk/vid/henry-smith-bright-appellant-804585793> (dostęp: 2023-08-21)

⁸⁰⁷ <https://lexlaw.co.uk/wp-content/uploads/2020/04/Tramways-case-1898.pdf> (dostęp: 2023-08-22).

⁸⁰⁸ Tamże.

⁸⁰⁹ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/19/contents>

⁸¹⁰ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/contents>

⁸¹¹ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/22/introduction/enacted>

ustaw tego typu, *O przestępstwach gospodarczych*⁸¹², zaproponowana przez Rząd Borysa Johnsona, wymierzona w rosyjskich oligarchów, weszła w życie 15 marca 2022⁸¹³.

W wypadku pierwszej z wymienionych ustaw o nieumyślnym spowodowaniu śmierci i zabójstwie korporacyjnym, Parlament przyjął, że *organizacja*, zostanie uznana winną popełnienia „przestępstwa nieumyślnego spowodowania śmierci” (ang. *manslaughter*) , zgodnie z prawem Anglii, Wali i Północnej Irlandii, bądź „zabójstwa korporacyjnego” (ang. *corporate homicide*) zgodnie z prawem Szkocji, jeśli sposób, w jaki jej działalność jest zarządzana lub zorganizowana powoduje śmierć osoby fizycznej, oraz stanowi rażące naruszenie obowiązku dołożenia odpowiedniej należytej staranności (ang. *a relevant duty of care*) przez daną organizację wobec osoby fizycznej (sekcja 1.1).

Organizacje, wymienione w tej ustawie, to np. : korporacja, departament, jednostka policji, spółka osobowa, związek zawodowy pracowników lub stowarzyszenie pracodawców, będące pracodawcami. Organizacja jest winna przestępstwa na mocy sekcji 1, tylko wtedy, gdy sposób, w jaki jej działania są zarządzane lub organizowane przez jej kierownictwo wyższego szczebla, ma charakter rażący. Oznacza to: czyn bądź zaniechanie, które stanowi naruszenie obowiązku, w okolicznościach rażąco odbiegających od standardów, których racjonalnie należy oczekiwać od danej organizacji w określonych okolicznościach.

Kierownictwo wyższego szczebla w odniesieniu do organizacji (oraz korporacji na tle kolejnych opisanych ustaw – przyp. aut.) oznacza osoby, które odgrywają znaczącą rolę podejmowaniu decyzji dotyczących sposobu zarządzania lub funkcjonowania organizacji jako całości lub istotnej części jej działalności, lub pełnia takie funkcje przy faktycznym zarządzaniu (ang. *the actual managing*) lub organizowaniu całości lub znacznej części tych działań.

Organizacja, która jest winna nieumyślnego zabójstwa lub zabójstwa korporacyjnego, podlega karze grzywny w przypadku skazania na podstawie aktu oskarżenia. Przestępstwo „zabójstwa korporacyjnego” jest ścigane wyłącznie przez Szkocki Sąd Najwyższy do spraw karnych (the High Court of Justiciary). Osoby fizyczne, objęte zakresem ochrony wspomnianej ustawy to, m.in.: osadzeni, aresztowani, zatrzymani, w tym w zakładach karnych, aresztach, punktach dozoru osób zatrzymanych na posterunkach policji, bądź w urzędach celnych, zatrzymani w ośrodkach deportacyjnych i krótkoterminowego zakwaterowania, także przed odlotem, osoby przewożone w pojeździe lub przetrzymywane w jakimkolwiek obiekcie zgodnie z regulacjami dotyczącymi eskorty więziennej lub imigracyjnej, a także pacjenci

⁸¹² <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2022/10/contents/enacted>

⁸¹³ Projekt została przedstawiony Izbie Gmin w dniu 1 Marca 2022, będąc odpowiedzią na działania rosyjskie w Ukrainie. Po 7 dniach pracy i naniesionych poprawkach, ustawa została przyjęta i przesłana do Izby Lordów 8 marca, która zakończyła nad nią prace 14 marca 2022. 15 marca 2022, uzyskała sankcje królewską - oficjalne zatwierdzenie ustawy przez królową (ang. *the Royal Assent*).

oddziałów psychiatrycznych, lub innych jednostek funkcjonujących w oparciu o przepisy o ochronie zdrowia psychicznego.

Odpowiednia należyta staranność w rozumieniu ustawy, nie obejmuje m.in. działalności organów administracji, w zakresie utrzymania porządku publicznego, działalności Ministerstwa Obrony, Sił Policyjnych. Na podstawie Ustawy antykorupcyjnej, oraz Ustawy o finansach pochodzących z przestępstw, w przypadkach, gdy osoba powiązana z osobą prawną lub spółką osobową, nazywanymi dalej łącznie „podmiotami korporacyjnymi”, ułatwia popełnienie przez inną osobę np. przestępstw korupcyjnych, umożliwiających działalność terrorystyczną, a także jest pomocnikiem przestępstwa uchylania się od opodatkowania, oraz w powiązanych z nimi celach, bądź nie jest w stanie wskazać źródeł finansowania majątku, zasądzenie odpowiedzialności karnej podmiotów korporacyjnych jest możliwe.

Na wstępie, niezbędne jest jednak, przybliżenie precedensów *common law*, przyjmując chronologiczny porządek wyводу.

Jak zauważa się w literaturze, działania i zaniechania podmiotów zbiorowych w tym wielkich korporacji, prowadzić mogą do strat innego rodzaju niż starty finansowe po stronie inwestorów. I. Sepiolo-Jankowska⁸¹⁴, zauważyła, że wielkie korporacje „nawet jeśli produkują niezbędne towary „mogą również niszczyć życie, zdrowie i środowisko” przywołując konsekwencje wybuchu na platformie wiertniczej Piper Alpha, którego efektem była śmierć 167 osób, czy też pożar na stacji King’s Cross w Londynie w roku 1987 z 31 ofiarami śmiertelnymi, które to wydarzenia stanęły u podstaw uchwalenia w Wielkiej Brytanii opisanej wcześniej ustawy z 2007 r. o korporacyjnym nieumyślnym spowodowaniu śmierci i zabójstwie (the Corporate Manslaughter and Corporate Homicide Act, ustawy nakładającej sankcje karne na podmioty zbiorowe i wyłączającej odpowiedzialność indywidualną osób fizycznych, na opisanych w niej zasadach.⁸¹⁵

Zauważyć należy, że odpowiedzialność podmiotów zbiorowych, ukształtowała się w XIX wieku i dotyczyła początkowo ograniczonej liczby przestępstw związanych z zaniedbaniem (ang. *negligence*), związanych z kwestiami regulacyjnymi i licencyjnymi i nakładaniu odpowiedzialności na podmiot korporacyjny za działanie lub zaniechania pracownika lub przedstawiciela, któremu podmiot korporacyjny powierzył wykonywanie obowiązków w w.w. zakresie lub alternatywnie odpowiedzialnością na zasadzie ryzyka (ang. *strict liability*), które nie wymagały badania elementu psychicznego (ang. *mental element*). W uproszczeniu, byłaby to odpowiedzialność podmiotu A za czyn niedozwolony podmiotu B popełniony na szkodę C,

⁸¹⁴ I. Sepiolo-Jankowska, *Corporate criminal liability in English law*, Adam Mickiewicz University Law Review, <http://ppuam.amu.edu.pl/uploads/PPUAM%20vol.%205/PPUAM%206/Sepiolo.pdf> (dostęp: 2023-08-26).

⁸¹⁵ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/19/section/18> (dostęp 2023-08-16)

gdy sam A nie brał udziału w czynie niedozwolonym, zastrzegając, że A nie dopuścił się jakiegokolwiek zaniedbania, ani też nie można mu przypisać złego zamiaru (ang. *evil intent*).

Większość analizowanych wcześniej orzeczeń miała związek z przestępstwami przeciwko dobru publicznemu⁸¹⁶. Niewybudowanie mostu, zakłócenie nawigacji na drodze wodnej, zniszczenie drogi, zanieczyszczenie rzeki, to przykłady deliktów stojących u podstaw wykształcenia w Królestwie Wielkiej Brytanii tzw. odpowiedzialności zastępczej (ang. *vicarious responsibility*), który to rodzaj odpowiedzialności – wyprzedzając nieco wywód – nie jest powszechnie akceptowany w USA⁸¹⁷. Jak już wspomniano, z wyłączeniem doktryny *respondeat superior*, określanej również jako *vicarious*, dotyczącej, jak już wspomniano, odpowiedzialności pracodawców za czyny niedozwolone osób przez nie zatrudnianych, która zostanie omówiona w części poświęconej USA.

Odpowiedzialność zastępcza z perspektywy brytyjskiej wymaga ustalenia związku między działaniami podmiotu korporacyjnego i osoby fizycznej, a najprostszym przykładem może być odpowiedzialność pracodawcy, za czyn niedozwolony (delikt), którego dopuścił się pracownik, najtrudniejszym zaś przypadek ze sprawy Lennard's Carrying Co Ltd., która jednak nabiera nieco innego wymiaru w świetle innego precedensu w kontekście tematu pracy.

Sędzia Denning w 1956 r. w sprawie HL Bolton (Engineering) Co Ltd v TJ Graham and Sons Ltd, przedstawił teorię „kierującego umysłu” nazywaną w literaturze doktryną przypisania lub doktryną *alter ego* w sprawach karnych, wywodząc, że po ustaleniu, istnienia „guilty mind” (dosłownie: winny umysł) po stronie dyrektorów lub menedżerów podmiotu korporacyjnego, także spółka, może zostać uznana za winną popełnienia przestępstwa opartego o zawinione *mens rea*, stwierdzając:

"Spółkę można pod wieloma względami porównać do ludzkiego ciała. Ma mózg i ośrodek nerwowy, który kontroluje to, co robi. Ma również ręce, które trzymają narzędzia i działają zgodnie ze wskazówkami z centrum. Niektóre osoby w firmie są zwykłymi wykonawcami czy pracownikami, którzy są niczym więcej niż rękami do wykonywania pracy i nie można powiedzieć, że reprezentują umysł lub wolę. Rzecz ma się inaczej z dyrektorami i menedżerami, którzy reprezentują kierujący umysł i wolę firmy i kontrolują to, co spółka robi. Stan umysłu tych menedżerów jest „stanem umysłu spółki” (ang. *state of mind*) i jako taki jest traktowany przez prawo. Tak więc w przypadkach, w których prawo wymaga osobistej winy jako warunku odpowiedzialności deliktowej, wina menedżera będzie „osobistą winą spółki”.

⁸¹⁶ E. Lederman, "Corporate Criminal Liability: The Second Generation." Stetson Law Review, vol. 46, no. 1, Fall 2016, pp. 71-88,
https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/stet46&div=7&start_page=71&collection=usjournals&set_as_cursor=2&men_tab=srchresults (dostęp: 2023-08-20)

⁸¹⁷ Daniel R. Fischel, Alan O. Sykes, *Corporate Crime*, Journal of Legal Studies, vo. 25, no. 2, June 1996, s.319.

Dwa ostatnio opisywane orzeczenia wpisują się również w koncepcję teoretyczną „organów” (ang. *the theory of organs*) i wspomnianego już *alter ego*, która przewiduje nałożenie odpowiedzialności karnej na korporacje za przestępstwa z zamiaru (*mens rea*) poprzez udowodnienie świadomości po stronie osoby z kierownictwa odpowiedzialnej za formułowanie polityki firmy w danym zakresie, o możliwości popełnienia przestępstwa.

Nie ulega wątpliwości, że ustalenie *alter ego*, w wielkich ponadnarodowych korporacjach, może okazać się niemożliwe, czy wręcz prowadzić do oceny, że teoria ta jest „nieadekwatnym modelem przypisania korporacji odpowiedzialności karnej”⁸¹⁸.

Koncepcja odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych była kontynuowana w brytyjskim prawie stanowionym w 2010 roku.

The Bribery Act w tytule „Niewywiązywanie się podmiotów zbiorowych z zapobieganiu korupcji” (ang. *Failure of commercial organisations to prevent bribery*) poddaje kryminalizacji zarówno łapownictwo czynne, jak i bierne (wręczanie lub obiecywanie łapówek), również w sektorze prywatnym i nakłada taką odpowiedzialność na podmiot zbiorowy, o ile nie wprowadzi on odpowiednich procedur zapobiegawczych⁸¹⁹. Kolejna ustawa Criminal Finances Act 2017 w części 3 zatytułowanej Przestępstwa korporacyjne polegające na niezapobieganiu ułatwianiu uchylania się od opodatkowania (ang. *Corporate offences of failure to prevent facilitation of tax evasion*)⁸²⁰ uregulowała przestępstwa podmiotów zbiorowych, stanowiąc, m.in. że gdy podmiot będący np. spółką lub spółką osobową, ale nie będący osobą fizyczną lub osobą fizyczną działającą w charakterze prywatnym, nie zapobiega ułatwianiu uchylania się od opodatkowania przez osobę "powiązaną" z nim, zarówno w Wielkiej Brytanii, jak i za granicą, poprzez podżeganie, doradzania, pomocnictwo, podlega grzywnie, stanowiącej minimalnie 100% kwoty podatku od którego się uchylono, bez ograniczenia górnej kwoty tej sankcji. Okolicznościami obciążającymi lub łagodzącymi, jest wdrożenie bądź zaniechanie wdrożenia, poprzez wyższy personel zarządzający, tj. osoby podejmujące decyzje do oceny ryzyka i wdrożenia „rozsądnych procedur zapobiegawczych, umożliwiających m.in. : identyfikację potencjalnych możliwości uchylania się od opodatkowania w firmie, określenie, którzy pracownicy są najbardziej narażeni na ułatwianie uchylania się od opodatkowania, oraz zapewnienie, że poszczególne osoby otrzymają odpowiednie szkolenie wewnętrzne i w pełni zrozumieją powagę nowych przestępstw.

⁸¹⁸ E. Lederman, *op.cit.* s. 35 -84.

⁸¹⁹ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/section/15> (dostęp: 2023-08-23).

⁸²⁰ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/22/part/3/enacted> (dostęp: 2023-08-23)

Przenosząc powyższe rozważania, na kwestie praktyczne, należy przyjąć, że z perspektywy brytyjskiej, podmioty korporacyjne, podlegać mogą odpowiedzialności karnej, za przestępstwa popełnione przez osoby działające w ich imieniu w trzech przypadkach: pierwszym, gdy ustawa, tak stanowi (ang. *statute law*), oraz na mocy wykształconych wcześniej i wyżej opisanych doktryn orzeczniczych o odpowiedzialności zastępczej z deliktów o charakterze formalnym (*vicarious responsibility*), zazwyczaj wiążącej się, jak już wspomniano, z odpowiedzialności bezpośrednią (ang. *strict liability*), które nie wymagają badania elementu psychicznego (ang. *mental element*), oraz doktryny identyfikacji (ang. *the identification doctrine*) która nazywana jest również doktryna przypisania (ang. *the doctrine of attribution of mental states to a corporation in criminal cases*).

Nawiązując do powyższych trzech możliwości, pierwszy przypadek poddania podmiotu korporacyjnego odpowiedzialności karnej, to ustanowienie przez Parlament prawa, na mocy którego, określony czyn (działanie, bądź zaniechanie) to „przestępstwo korporacyjne” np. zgodnie z przepisami opisanych wcześniej: Bribery Act 2010 lub Criminal Finances Act 2017, Economic Crime (Transparency and Enforcement) Act 2022. Możliwe jest również nałożenie odpowiedzialności zastępczej (*vicarious responsibility*) o charakterze karnym, która zwykle jest stosowana w przypadku przestępstw o charakterze formalnym (regulacyjnym), które to przestępstwa, co do zasady, nie wymagają orzekania o winie.

Odpowiedzialność karna, jest wreszcie możliwa w oparciu o doktrynę identyfikacji, gdy możliwe jest wskazanie osoby, o której można powiedzieć, że jest "kierującym umysłem i wolą" podmiotu korporacyjnego. Podmiotu, który popełnił przestępstwo⁸²¹, w zakresie przypisania korporacji winy (ujmowanej jako element psychiczny, choć po stronie korporacji).

Praktyka wykazała, że konstrukcja ostatniej z doktryn, jest niesatysfakcjonująca, z punktu widzenia interesu publicznego, w sprawach karnych, bowiem konstrukcja tego rozwiązania, zdaje się przystawać do czasów XIX-wiecznych, gdy podmioty korporacyjne, zarządzane były przez niewielką liczbę osób, z jasnym zakresem odpowiedzialności, co zdecydowanie nie odpowiada złożonej strukturze holdingów ponadnarodowych, bądź instytucji finansowych.

Np. w sprawie Barclays Plc i Barclays Bank Plc⁸²², trzem osobom fizycznym, określonym, jako menadżerowie najwyższego szczebla (*ang. top-executives*) postawiono zarzuty, że bank w trakcie kryzysu finansowego w czerwcu i październiku 2008, w celu uniknięcia wykupu, pozyskał finansowanie od członków Katarskiej Rodziny Królewskiej o wartości 6,1 miliarda funtów, którego rzeczywisty koszt, zdaniem Brytyjskiego Biura do

⁸²¹ Cytowany wcześniej pogląd sędziego Denninga w sprawie HL Bolton (Engineering) Co Ltd v TJ Graham and Sons Ltd,

⁸²² <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2018-0164-press-summary.pdf>

spraw Poważnych Nadużyć Finansowych (ang. *Serious Fraud Office-SFO*)⁸²³ był znacząco wyższy, niż płacony innym inwestorom, którą to okoliczność w opinii SFO ukrywano. SFO postawiło zarzuty, o spisek w celu popełnienia oszustwa w związku z wprowadzaniem w błąd inwestorów i rynków w związku z ustaleniami dotyczącymi pozyskiwania kapitału uzgodnionymi z Qatar Holding LLC i Challenger Universal Ltd. Zarzuty postawiono również dyrektorowi zarządzającemu, o to, że był „umysłem kierującym”. Wszystkie zarzuty w toku instancji zostały oddalone, w oparciu o zawężającą wykładnię doktryny przypisania⁸²⁴. Sąd Wyższej Instancji (High Court of Justice), odpowiednik sądu wojewódzkiego i the Crown Court oddaliły zarzut, aby. kierownictwo wyższego szczebla mogło być "kierującym umysłem i wolą" Barclays, ponieważ chociaż pełnili wysokie funkcje, to nie mieli upoważnienia spółki do zawarcia odpowiednich umów. Uprawnienia, z których korzystali, zostały powierzone zarządowi lub Komitetowi Finansowemu Zarządu Barclays (BFC). Przesłanki wyłączające odpowiedzialność karna w sprawach o takim charakterze, na tle powołanego przeczenia, mogą zasadzać się na uznaniu, że: (a) oskarżony nie był "umysłem kierowniczym" korporacji w obszarze, w którym doszło do czynu, na przykład w związku z brakiem należytych uprawnień do zarządzania podmiotem korporacyjnym w tym obszarze, bądź z braku odpowiednio wysokiej pozycji w korporacji, (b) z braku zamiaru osiągnięcia korzyści, bądź przy nie osiągnięciu takiej korzyści dla korporacji, (c) gdy osoba reprezentująca korporację działała wbrew jej interesom.

Niejako w odpowiedzi na powyższe, w raporcie Brytyjskiej Komisji Prawnej (Law Commission), będącej niezależnym organem, utworzonym na mocy Ustawy o Komisjach Prawa z 1965 r., w celu dokonywania przeglądu prawa obowiązującego w Anglii i Walii, oraz zalecania Parlamentowi i innym instytucjom rządowym, reform tam, gdzie są one potrzebne, celem której, to Komisji, jest zapewnienie, by stanowione prawo, było: „sprawiedliwe, nowoczesne, proste i efektywne kosztowo”⁸²⁵, Komisja przeprowadziła przegląd norm o odpowiedzialności karnej korporacji i przedstawiła rządowi, zestaw możliwości, wzmocnienia wspomnianych norm, w sposób, który, co do zasady, nie będzie nadmiernie obciążający dla podmiotów korporacyjnych.

Przedstawione rządowi przez Komisję możliwe opcje reformy prawa obejmowały, m.in.: zachowanie opisanej wcześniej ogólnej zasady odpowiedzialności karnej stosowanej wobec korporacji - "doktryny identyfikacji" - w niezmienionym kształcie, zarekomendowała

⁸²³ <https://www.sfo.gov.uk/>

⁸²⁴ C. Binham, J. Croft, *Barclays escapes criminal charges for crisis-era fundraising*, Financial Times, 26.10.2018 <https://www.ft.com/content/bed05aa6-d910-11e8-ab8e-6be0dcf18713> (dostęp: 2023-09-03)

⁸²⁵ <https://www.lawcom.gov.uk/>

możliwość przypisania czynu zabronionego korporacji, jeśli członek jej kierownictwa wyższego szczebla zaangażował się w przestępstwo, wyraził na nie zgodę lub w nim współdziałał, również poprzez przyjęcie, domniemania prawnego, że dyrektorzy generalni i dyrektorzy finansowi, uważani być muszą za kierownictwo wyższego szczebla, to jest bez konieczności ustalania, zakresu ich faktycznego umocowania do działania w imieniu korporacji. Komisja zarekomendowała wprowadzenie przestępstwa polegającego na zaniechaniu, w zakresie zapobiegania oszustw pracowniczych i agentów, wyłącznie wtedy, gdy korporacja nie wdroży odpowiednich środków w celu zapobieżenia popełnieniu przestępstwa oszustwa na jej korzyść. Nakaz upublicznienia przez podmiot korporacyjny (opublikowania szczegółów wyroku skazującego) we wszystkich przypadkach, w których korporacja została skazana za przestępstwo, jest kolejnym środkiem karnym, podobnie jak wprowadzenie systemu administracyjnie nakładanych kar pieniężnych. Według danych Komisji w Wielkiej Brytanii w samym 2020 r. wydano ponad 5000 wyroków skazujących dla korporacji, a mimo to obowiązujące prawo nie zapewnia należytych gwarancji dla nakładania odpowiedzialności za czyny zabronione, na podmiotów korporacyjne, ponieważ wskazanie „*guilty mind*” w organizacjach, w których proces decyzyjny jest rozproszony, często nie jest możliwe.

Jak zostanie zauważone w następnej części, w orzecznictwie Sądów amerykańskich, dokonywane są nawiązania do tradycji brytyjskiej, w Wielkiej Brytanii, sięga się natomiast do wybranych rozwiązań prawa stanowionego, obowiązującego w Stanach Zjednoczonych.

The UK Deferred Prosecution Agreement (DPA) to odmiana, znanej w USA i powszechnie stosowanej alternatywy do ścigania, to jest porozumienia zawieranego pomiędzy urzędem prokuratorskim, a podmiotem korporacyjnym, któremu to podmiotowi, mogą być postawione zarzuty karne, porozumienia o odroczeniu prowadzenia postępowania karnego, realizowanego pod nadzorem sędziego, która to możliwość, została wprowadzona w Wielkiej Brytanii w dniu 24 lutego 2014 r., na mocy postanowień Harmonogramu nr 17 do ustawy o przestępczości i sądach z 2013 roku⁸²⁶.

W oparciu o przepisy harmonogramu 17, możliwe jest zawieszenie postępowania karnego na określony czas i ewentualnie umorzenie tego postępowania, pod warunkiem, że podmiot zbiorowy, spełni określone w DPA warunki. Umowy DPA mogą być stosowane w odniesieniu do wskazanych wcześniej ustaw, jednak, co do zasady możliwość zawarcia takiego porozumienia, nie dotyczy osób fizycznych.

W warunkach brytyjskich, DPA mogą być inicjowane, na zasadzie uznania administracyjnego, wyłącznie przez Crown Prosecution Office (urząd prokuratorski, formalnie

⁸²⁶ <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/22/schedule/17/enacted> (dostęp: 2023-09-03).

przez the Director of Public Prosecutions), Dyrektora Biura do Spraw Poważnych Nadużyć (the Director of the Serious Fraud Office) i oddelegowanego prokuratora, działającego z polecenia właściwego Ministra (the Secretary of State).

Możliwość stosowania DPA, wyłączają: wcześniejsze postępowania karne, cywilne i szerzej rzecz ujmując regulacyjne, np. z zakresu ochrony akcjonariuszy spółek publicznych, przeciwko podmiotowi korporacyjnemu, lub jego dyrektorom/partnerom i/lub akcjonariuszom większościowym lub gdy czyn zabroniony będący podstawą zarzutów, jest uznany, za część ustalonych praktyk biznesowych Spółki, bądź gdy czyn zabroniony został popełniony w czasie, gdy podmiot korporacyjny nie posiadał lub posiadał nieskuteczny korporacyjny program zgodności z przepisami (ang. *the compliance programm*) i nie mógł wykazać znaczącej ulepszenia takiego programu od czasu jego wprowadzenia.

Także wtedy, gdy wcześniej, podmiot korporacyjny, otrzymał ostrzeżenia o właściwych urzędów, co do możliwości nałożenia sankcji w sprawach tychże podmiotów, lub wniesienia zarzutów karnych, a mimo to nadal angażował się w postępowanie objęte powyższym lub nie podjął odpowiednich działań, aby zapobiec przyszłym niezgodnym z prawem działaniom, bądź gdy nie zgłosił naruszenia prawa lub zataił faktyczne okoliczności tego naruszenia (ang. *self-reporting*), lub w wypadku znaczącego poziomu szkód wyrządzonych przez czyn zabroniony lub znaczącego wpływu takich czynów na funkcjonowanie (zaufanie) rynków, władz lokalnych lub krajowych.

Dobrowolne zgłoszenie popełnienia czynu zabronionego przez podmiot korporacyjny w tzw. rozsądnym czasie od jego ujawnienia, jest przesłanką do zawarcia DPA. Warunkiem jest, aby podmiot korporacyjny udostępnił całość relewantnych informacji, nie będąc do tego zmuszonym przez zagrożenie ujawnienia przez stronę trzecią okoliczności i faktu popełnienia samego czynu.

Innymi przesłankami zakotwiczonymi w interesie publicznym, które przemawiają przeciwko ściganiu, i mogą być podstawą rozpoczęcia negocjacji w zakresie DPA, według uznania urzędu prokuratorskiego, i pod nadzorem sądu, są: współpraca podmiotu korporacyjnego, w tym w usuwaniu i zapobieganiu skutkom czynów, które nie były wcześniej znane urzędowi prokuratorskiemu, podejmowanie działań naprawczych, przechowywanie dostępnych dowodów i niezwłoczne dostarczanie ich w formie uzasadnionym dowodowo, wskazywanie odpowiednich świadków, udostępnianie raportów z każdego postępowania wewnętrznego prowadzonego we własnym zakresie przez podmiot korporacyjny, w tym udostępniania dokumentów źródłowych. Zrzeczenie się przywilejów związanych z ochroną tajemnic zawodowej (ang. *Legal professional privilege*), jest przesłanką pozytywną do uznania

współpracy, przed zawarciem DPA, przy czym podmiot korporacyjny, objęty tajemnicą zawodową, nie może zostać zmuszony do zrzeczenia się przywilejów ani nie może zostać ukarany za niezrzeczenie się przywilejów, z tą tajemnicą związanych. Ponadto, brak zarzutów karnych o tym samym charakterze, wobec podmiotu korporacyjnego i dyrektorom/partnerom i/lub akcjonariuszom większościowym we wcześniejszych ewentualnych postępowaniach karnych, cywilnych i regulacyjnych również uważany jest za przesłankę pozytywną do zawarcia porozumienia.

Prokurator prowadzący postępowanie powinien przed zawarciem DPA skontaktować się z odpowiednimi departamentami regulacyjnymi (w tym zagranicznymi, w stosownych przypadkach), aby okoliczności ewentualnego postawienia, bądź nie postawienia zarzutów karnych przeciwko ww. podmiotom potwierdzić lub wykluczyć.

Przeciwko ściganiu a za zawarciem DPA, przemawia również istnienie korporacyjnego programu zgodności (ang. *the compliance program*), przeciwdziałającego (zapobiegającego) (ang. *proactive*) dopuszczaniu się czynów zabronionych, zarówno w momencie popełnienia przestępstwa, jak i w momencie jego zgłoszenia, który jednak w konkretnym przypadku mógł okazać się nieskuteczny, bądź gdy naruszenie stanowi odosobnione działanie poszczególnych osób, na przykład nieuczciwego dyrektora i nastąpiło w nieodległej przeszłości.

Podobnie, gdy podmiot korporacyjny był restrukturyzowany (jest już immanentnie innym podmiotem niż ten, który dopuścił się korporacyjnych czynów zabronionych), na przykład w związku z przejściem przez inny podmiot, „wyjściem z danego rynku”, ze względu na całkowitą zmianę zarządu, w związku z wszczęciem postępowań dyscyplinarnych wobec osób odpowiedzialnych, obejmujących zwolnienia z pracy lub pełnienie obowiązków, jak to określono w stosownych przypadkach, i wreszcie, gdy struktury korporacyjne lub procesy korporacyjne zostały zmienione w celu zminimalizowania ryzyka ponownego popełnienia czynu zabronionego i gdy wyrok skazujący, mógłby mieć nieproporcjonalne konsekwencje dla korporacji, np. takie jak obowiązkowe i uznaniowe wykluczenie tejże, z przetargów i/lub udziału w zamówieniach publicznych, ze względu na możliwą utratę licencji i zezwoleń dla organizacji działających w sektorze regulowanym i wreszcie, gdy wyrok skazujący może mieć skutki dla pracowników i akcjonariuszy i/lub tzw. instytucjonalnych posiadaczy emerytur, zawarcie DPA jest rekomendowane.

Przykładowo w postępowaniach prowadzonych przed SFO, warunkiem wszczęcia procedury w sprawie DPA jest łącznie: zakończenie postępowania dowodowego, bądź istnienie co najmniej uzasadnionego podejrzenia opartego na zgromadzonym materiale dowodowym, wskazującego, że podmiot korporacyjny popełnił przestępstwo i istnieją uzasadnione podstawy,

aby sądzić, że dalsze postępowania karne doprowadzi do zgromadzenia kolejnych dowodów (w rozsądnym terminie), które łącznie mogą stać się podstawą skazania, zgodnie z Kodeksem postępowania w sprawach DPA⁸²⁷, a interes publiczny zostanie należycie chroniony, zgodnie z uznaniem sędziego, w przeciwnym razie, konieczne jest wniesienie aktu oskarżenia, który zostanie wniesiony również wtedy, gdy podmiot zbiorowy umowy DPA nie wykona.

W literaturze amerykańskiej nawiązywanie do tradycji brytyjskiej jest powszechne, powołane wcześniej orzeczenia, są cytowane w rozstrzygnięciach sądów amerykańskich oraz w literaturze przedmiotu, jednak jak zaznaczono we wstępie, metodologia rozwiązywania problemu odpowiedzialności korporacyjnej, odmienna.

b. Perspektywa amerykańska

W 1890 roku Kongres Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, w pierwszej regulacji antymonopolowej (the Sherman Anti-Trust Act z 2 lipca 1890)⁸²⁸, w przepisach sekcji pierwszej, ustalił, że „Na mocy niniejszej ustawy za niezgodną z prawem (nielegalną) uznaje się każdą umowę, uzgodnienie, w formie trustu lub w jakikolwiek inny sposób, lub znowę, mające na celu ograniczenie handlu między kilkoma stanami lub z innymi krajami (dosłownie: narodami – przyp. aut). Każda osoba (w tym korporacja, uwzględniając treść sekcji 8 – przyp. aut.) która zawrze taką umowę lub zaangażuje się w takie uzgodnienie lub znowę, zostanie uznana za winną czynu zabronionego (ang. *misdemeanor*, może być współcześnie tłumaczone ogólnie jako naruszenie prawa, w kontekście tej ustawy jako wykroczenie, a nawet przestępstwo – przyp. aut.) a w razie skazania, zostanie ukarana grzywną nieprzekraczającą pięciu tysięcy dolarów lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą jednego roku, lub obiema tymi karami, według uznania sądu (tłumaczenia aut.)⁸²⁹.

Uwzględniając uśredniony współczynnik inflacji dla dolara amerykańskiego (2,68%) w okresie 133 lat⁸³⁰, obecna wartość opisanej wcześniej grzywny to blisko 170.000 USD.

Na mocy sekcji ósmej wspomnianej ustawy „Określenie "osoba" lub "osoby", gdziekolwiek użyte w treści niniejszego aktu, obejmuje także korporacje i stowarzyszenia funkcjonujące bądź uznawane na mocy prawa Stanów Zjednoczonych, prawa jakiegokolwiek

⁸²⁷ https://www.cps.gov.uk/sites/default/files/documents/publications/dpa_cop.pdf (dostęp: 2023-09-04).

⁸²⁸ <https://www.archives.gov/milestone-documents/sherman-anti-trust-act> (dostęp: 2023.08.05, 16.59).

⁸²⁹ Sec. 1. Every contract, combination in the form of trust or otherwise, or conspiracy, in restraint of trade or commerce among the several States, or with foreign nations, is hereby declared to be illegal. Every person who shall make any such contract or engage in any such combination or conspiracy, shall be deemed guilty of a misdemeanor, and, on conviction thereof, shall be punished by fine not exceeding five thousand dollars, or by imprisonment not exceeding one year, or by both said punishments, at the discretion of the court.

⁸³⁰ <https://www.officialdata.org/us/inflation/1890?amount=5000> (dostęp: 2023-09-03).

innego Terytorium, prawa któregośkolwiek Stanu lub prawa jakiegokolwiek obcego kraju (tłum. autora)⁸³¹. Ponadto na mocy sekcji 6 powołanej ustawy „wszelkie mienie posiadane na podstawie jakiegokolwiek umowy lub w wyniku jakiegokolwiek uzgodnienia, bądź jakiegokolwiek zmowy i będące jej przedmiotem, o których mowa w sekcji pierwszej niniejszej ustawy, i będące w trakcie transportu z jednego stanu do drugiego lub do obcego kraju, podlega przypadkowi na rzecz Stanów Zjednoczonych i może zostać zajęte w drodze postępowania przewidzianego dla przypadku przedmiotów pochodzących z przestępstwa, łącznie z zajęciem i orzeczeniem przypadku mienia będącego przedmiotem nielegalnego importu do Stanów Zjednoczonych (tłum. autora)⁸³².

Mimo zastrzeżeń do ustawy Shermana, wyrażanych przez sądy amerykańskie, w tym przez Sąd Najwyższy do początków XX w., odchodzenie od zasady *societas delinquere non potest* w USA, potwierdzano kolejnymi regulacjami np. w tzw. Ustawie Elkins’a (the Elkins Act)⁸³³ z 1903 roku, która stanowiła, że "... działanie, zaniechanie lub zaniedbanie jakiegokolwiek urzędnika, agenta lub innej osoby działającej na rzecz lub zatrudnionej przez jakiegokolwiek wspólnego przewoźnika, będzie w każdym przypadku uważane za działanie, zaniechanie lub zaniedbanie takiego przewoźnika, jak również za działanie, zaniechanie lub zaniedbanie takiej osoby".

Odstąpienie od *societas delinquere non potest* znanej w orzecznictwie⁸³⁴, potwierdzono następnie judykatami, wydawanymi jeszcze przed pierwszym dziesięcioleciem dwudziestego wieku nie tylko w sprawach antymonopolowych⁸³⁵. W uważanym w literaturze przedmiotu za

⁸³¹ Sec. 8. That the word "person," or " persons," wherever used in this act shall be deemed to include corporations and associations existing under or authorized by the laws of either the United States, the laws of any of the Territories, the laws of any State, or the laws of any foreign country.

⁸³² Any property owned under any contract or by any combination, or pursuant to any conspiracy (and being the subject thereof) mentioned in section one of this act, and being in the course of transportation from one State to another, or to a foreign country, shall be- forfeited to the United States, and may be seized and condemned by like proceedings as those provided by law for the forfeiture, seizure, and condemnation of property imported into the United States contrary to law.

⁸³³ Ustawa Elkinsa z 1903 roku, nazwana została na cześć Stephena B. Elkins’a, senatora z Zachodniej Wirginii, który zainicjował zakończenie praktyki żądania wysokich rabatów przez zlecających przewóz dużych ilości towarów od przewoźników kolejowych. Ustawa ta dała sądom federalnym prawo do zapobiegania praktykom monopolistycznym, a późniejsza ustawa Hepburn’a, nadała orzeczeniom Międzystanowej Komisji Handlu (ICC - Inter State Commerce Commission) moc prawną, umożliwiając ICC ustalanie maksymalnych - "uczciwych, sprawiedliwych i rozsądnych" stawek, za przewozy kolejowe. <https://www.theodorerooseveltcenter.org/Learn-About-TR/TR-Encyclopedia/Capitalism-and-Labor/The-Elkins-Act.aspx> (dostęp: 2023-08-07).

⁸³⁴ 88 Eng. Rep. 1518 (K.B. 1701).

⁸³⁵ United States przeciwko Rowland Lumber Co., 153 N. C. 610, 612, 69 S.E. (1910), United States v. Union Supply Co., 215 U. S. 50, 30 Sup. Ct. 15 (1909), (umyślnie naruszając "wilfully violating"); People v. Rochester Ry. & Light Co., 195 I. Y. 102, 88 N. E. 22 (1909); United States v. Nearing, 252 Fed. 223 (S.D.N. Y. 1918) ("umyślnie utrudniając - wilfully obstructing"); United States v. American Socialist Soc., 260 Fed. 885, 887 (S. D. N. Y. 1919) (stwierdzenie, że korporacja, nie może być uznana za winną działania w złych zamiarach, stosowana we wcześniejszej historii prawa stosunkowo niedawno, została obecnie całkowicie

przełomowy⁸³⁶ wyroku z dnia 1 grudnia 1906 Nowojorskiego Sądu Okręgowego (United States Circuit Court, S.D. New York) w sprawie United States przeciwko Eastern Coal Company, opartej o przepisy the Sherman Anti-Trust Act of 1890⁸³⁷, w której zarzucono pięciu podmiotom w tym czterem korporacjom, że dopuściły się zмовы cenowej poprzez „Różnorakie bezprawne i oszukańcze i podstępne uzgodnienia, niezgodne z prawem w celu regulowania ceny węgla, po której powinien on być sprzedawany w mieście Providence, który to węgiel był wówczas artykułem pierwszej potrzeby dla społeczeństwa i jego konsumentów”⁸³⁸, sędzia J. Hough, uznał co prawda, przeciw obrońców oskarżonych, ustalił bowiem i zważył, że z aktu oskarżenia nie wynikało, że oskarżeni byli sprzedawcami węgla lub, że mieli jakąkolwiek kontrolę nad handlem węglem, a tym samym nie mogli popełnić czynu zabronionego, o który zostali oskarżeni t.j. przystąpić do zмовы cenowej. W uzasadnieniu do tego orzeczenia, dopuścił jednak, co do zasady możliwość korporacyjnej odpowiedzialności karnej, stwierdzając "(...) oskarżone korporacje twierdzą, że istotą zмовы (cenowej – przyp. aut.) jest nikczemny (ang. evil) zamiar będący istotą przestępstwa, tym samym immanentna niemożliwość takiej kwalifikacji (wobec korporacji – przyp. autora) czyni oskarżenie bezcelowym. Myślę, że (takie postawienie sprawy – przypis autora) jest to tylko pozostałość teorii absolutnie wymyślnej, od której się właśnie odchodzi (podkreślenie autora)”⁸³⁹.

Sąd Najwyższy USA 23 lutego 1909 wydał wyrok w sprawie New York Central & Hudson River Railroad Co. v. United States, 212 U.S. 481⁸⁴⁰, uznając, że „Kongres może przypisać korporacji popełnienie pewnych przestępstw i poddać ją postępowaniu karnemu z tego tytułu. W uzasadnieniu Sąd ten przywołał szereg wcześniejszych orzeczeń, potwierdzających, że w sprawach o czyny niedozwolone korporacja może zostać pociągnięta do odpowiedzialności za szkody za działania swojego agenta w zakresie jego zatrudnienia, tak jak w wyroku tego Sądu z 3 stycznia 1893 w sprawie Lake Shore & Michigan Southern R. Co. v. Prentice, 147 U. S. 101⁸⁴¹, nawet jeśli zostały one dokonane bezmyślnie, lekkomyślnie lub wbrew wyraźnym poleceniom zlecniodawcy”. W tej ostatniej sprawie tej kierownik pociągu

odrzucona, successfully made in the earlier history of the law and, indeed, until comparatively recent times, has now been fully discarded")

⁸³⁶ Henry W. Edgerton, *Corporate Criminal Responsibility*, 36 Yale L. J. 827 (1927). APA 7th ed..s.831

⁸³⁷ <https://www.archives.gov/milestone-documents/sherman-anti-trust-act>

⁸³⁸ Arthur M. Allen, *Criminal Conspiracies in Restraints of Trade at Common Law*, Harvard Law Review, May, 1910, Vol. 23, No. 7 (May, 1910), s. 531-548, Stable URL <https://www.jstor.org/stable/1325287> (dostęp: 2023-08-05)

⁸³⁹ Defendant corporations claim that since in conspiracy evil intent is of the essence of the crime, inherent impossibility renders the accusation futile. I think this is but the remnant of a theory always fanciful and in process of abandonment", supra note 10, at 835

⁸⁴⁰ <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/212/481/> (dostęp: 2023-08-19)

⁸⁴¹ <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/147/101/> (dostęp: 2023-08-19)

należącego do Lake Shore and Michigan Southern R. Co, wniósł bezpodstawne zarzuty wobec jednego z pasażerów i zażądał od policji jego aresztowania.

Sąd rozpoznając tę sprawę, uznał, że linia kolejowa jest odpowiedzialna za działania kierownika pociągu, które nie wchodziły ściśle interpretowane w zakres jego uprawnień, bądź poza te uprawnienia wykraczały. Sąd przyjął, że czyn zabroniony został dokonany przez przedstawiciela linii kolejowej, gdy korzystał z przyznanych mu uprawnień, a w takim przypadku nie jest konieczne pisemne upoważnienie pod pieczęcią⁸⁴².

Argumentując Sąd zważył, że „Chociaż korporacje nie mogą popełniać niektórych przestępstw, mogą popełniać te przestępstwa, które polegają na celowym dokonywaniu czynów zabronionych przez prawo, a w takim przypadku można postawić podmiotowi korporacyjnemu zarzut, oparty o domniemanie, że korporacja posiada bądź winna posiadać wiedzę o działaniach swoich pracowników (agentów), którzy działają w ramach przyznanych im przez korporację uprawnień. W związku z powyższym ustawa Elkinsa, nie jest niezgodna z konstytucją, ponieważ pozwala na przypisanie korporacji czynów podlegających odpowiedzialności karnej. Także Sąd Najwyższy zauważył, że „kiedyś istniała doktryna, że korporacje nie mogą popełniać przestępstw. Nawet jeśli ustawa odnosząca się zarówno do osób fizycznych, jak i korporacji pozbawiła jednostkę domniemania niewinności i uczyniła ją odpowiedzialną za czyny innej osoby, kwestia konstytucyjności takiej ustawy na tej podstawie nie może być podniesiona przez korporację, a gdy, jak w przypadku ustawy Elkinsa, nie ma wątpliwości, że Kongres uchwaliłby ustawę w odniesieniu do korporacji, nawet gdyby nie mógł tego zrobić w odniesieniu do osób fizycznych i jest ona ważna w odniesieniu do korporacji”⁸⁴³. W sprawie tej Sąd Najwyższy przywołał także uzasadnienie do własnego orzeczenia z 4 stycznia 1989 r. w sprawie *Telegram Newspaper Company przeciwko Commonwealth Gazette Company i Same*, autorstwa sędziego C.J. Fielda, w którym ten ostatni sięgnął do judykatów brytyjskich⁸⁴⁴ stwierdzając, "Uważamy, że korporacja może ponosić odpowiedzialność karną za wybrane przestępstwa, których niezbędnym elementem może być konkretny zamiar. Nie ma większych trudności w przypisaniu korporacji określonego zamiaru w postępowaniu karnym, niż miałyby to miejsce w postępowaniu cywilnym. Korporacja nie może co prawda zostać aresztowana i uwięziona, ani w postępowaniu cywilnym, ani karnym, ale jej własność może być przedmiotem

⁸⁴² *Washington Gas Light Co. v. Lansden*, 172 U. S. 534. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/172/534/> (dostęp: 2023-08-19)

⁸⁴³ Tamże.

⁸⁴⁴ *The Queen v. Great North of England Railway*, 9 Q.B. 315, 326. *State v. Atchison*, 3 Lea, 729; 31 Am. Rep. 663, and note. *Brennan v. Tracy*, 2 Mo. App. 540. *Pharmaceutical Society v. London & Provincial Supply Association*, 5 App. Cas. 857, 869, 870. 2 Bish. New Crim. Law, § 935. *Newell, Slander & Libel*, (2d ed.) 362, 363. *Odgers, Libel & Slander*, (3d ed.) 436. *Thompson, Corp.* §§ 6418 et seq.

egzekucji, dla uzyskania rekompensaty zarówno za krzywdę prywatną jak i publiczną (tłum. wł.)"⁸⁴⁵.

Podsumowując powyższe w literaturze amerykańskiej nawiązującej do powołanych wcześniej orzeczeń, uznano korporacje, pod warunkiem ustalenie *actus reus* (zarówno w zakresie działania i zaniechania), oraz poprzez dopuszczenie *mens rea* ⁸⁴⁶ t.j. zamiaru popełnienia czynu zabronionego⁸⁴⁷, po stronie podmiotu korporacyjnego, z zastrzeżeniem co do niemożliwości orzeczenia i wykonania kary pozbawienia wolności wobec korporacji, w przeciwieństwie do nałożenia i ściągnięcia kary grzywny.

Zasadniczą kwestią doktrynalną, a w warunkach *common law* w szczególności orzeczniczą, niezależnie od *mens rea* w świetle przeanalizowanych wyroków było ustalenie, czy działanie bądź zaniechanie osoby fizycznej działającej w imieniu i na rzecz korporacji, będące czynem zabronionym, wyłącza odpowiedzialność podmiotu korporacyjnego, w oparciu o zasadę *societas delinquere non potest*, czy też *a contrario* w oparciu o inną zasadę *Qui facit per alium facit per se*⁸⁴⁸ przenosi odpowiedzialność za działania osoby fizycznej na korporację w imieniu której dana osoba działa. Alternatywnie, czy istnienie i świadomość zamiaru względnie wyrażenie zgody na popełnienia czynu zabronionego przypisywać należało – po wcześniejszym udowodnieniu tej okoliczności - wszystkim osobom fizycznym odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji, stojącym za podmiotem korporacyjnym (w tym udziałowcom bądź akcjonariuszom oraz członkom organów stanowiących np. rad dyrektorów – *board of directors*) ⁸⁴⁹, czy też wystarczające było przypisanie winy wyłącznie osobom zarządzającym podmiotami korporacyjnymi (ang. *governing officers*), czy wreszcie, możliwe było ustalenie winy po stronie podmiotu korporacyjnego, w razie udowodnienia winy jakiegokolwiek osobie reprezentującej *ipso facto* korporację, niekoniecznie zgodnie z zasadami reprezentacji tej ostatniej (np. przedstawicielom handlowym), o ile czyny osób fizycznych miały związek z działalnością samej korporacji.

Kwestionując tę ostatnią koncepcję, podnoszono, że żadna z wcześniej wymienionych osób działając w granicach prawa i reprezentacji nie ma prawnej możliwości zezwolenia na

⁸⁴⁵ <http://masscases.com/cases/sjc/172/172mass294.html> (dostęp: 2023-08-19)

⁸⁴⁶ Ang. Winny umysł – guilty mind

⁸⁴⁷ Sędzia Sądu Najwyższego USA Oliver Wendell Holmesowi, jr. zilustrował koncepcję zamiaru następująco, "nawet pies zna różnicę między potknięciem się a kopnięciem" ang. „even a dog knows the difference between being stumbled over and being kicked”.

⁸⁴⁸ Paremia ta stosowana w literaturze angielskojęzycznej ma poprawną wersję łacińską *Qui facit per alium, est perinde, ac si faciat per se ipsum*. Kto działa przez inną osobę, to tak samo, jak gdyby działał osobiście.

⁸⁴⁹ W sprawie *American Socialist Soc. V. United States* ława przysięgłych zobowiązana była do nieorzekania o winie, o ile nie ustalili, że osoby fizyczne reprezentujące oskarżoną, były upoważnione przez zarząd lub członkostwo korporacji do utrudniania rekrutacji lub zaciągu do służby wojskowej, za: Henry W. Edgerton, *Corporate...*, *op.cit.* s. 831.

popęlnienie czynu zabronionego, a tym samym przestępstwo – z braku winy, po stronie korporacji, co do zasady - nigdy nie może być aktem korporacyjnym.

Sądy amerykańskie uznając wyrok w sprawie *New York Central & Hudson River Railroad Co. v. United States*, jak również orzecznictwo powołane w nim orzecznictwo, powołując zasadę *Qui facit per alium facit per se* zaczęły w większości przyjmować, że gdy pracownik, czy przedstawiciel korporacji, popełnił czyn niedozwolony w związku z działalnością korporacji, to nie jest konieczne udowodnienie, czy dyrektorzy lub akcjonariusze umocowali taką osobę, do popełnienia czynu zabronionego, bowiem samo upoważnienie takiej osoby fizycznej do wykonywania czynności na rzecz i w imieniu korporacji jest wystarczające, aby uczynić korporację odpowiedzialną, który to pogląd ostatecznie uznano za ugruntowany⁸⁵⁰.

Doktryna opisana powyżej, nosi nazwę *respondeat superior* [dosłownie: mistrz musi odpowiedzieć (za uchybienia ucznia – przyp aut.)], którą można zdefiniować, jako odpowiedzialność podmiotu korporacyjnego, za działania i zaniechania pracowników i przedstawicieli (agentów), która co do zasady wymaga spełnienia (łącznie) trzech przesłanek: (a) osoba fizyczna, będąca pracownikiem, bądź przedstawicielem podmiotu korporacyjnego popełniła czyn zabroniony, (b) działając w ramach swoich uprawnień, „nawet jeśli pracownik korporacyjny działał na własną rękę i nawet jeśli jego działania były sprzeczne z polityką firmy, a nawet z udzielonymi mu wyraźnie poleceniami (instrukcjami), to wystarczającą przesłanką pociągnięcia korporacji do odpowiedzialności karnej jest to, aby pracownik działał w zakresie swojego zwykłego umocowania”⁸⁵¹, (c) z zamiarem uzyskania korzyści przez korporację, Choć *respondeat superior* znana była już w Anglii w końcu XVII, to jednak dziś termin ten używany jest głównie w kontekście amerykański. Nie ulegało natomiast wątpliwości, jak wcześniej wspomniano, że istnieją typy przestępstw, których podmioty korporacyjne, nie mogły się dopuścić, co wynika z natury tychże przestępstw, takich, jak np. bigamia, gwałt, czy, co Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych, potwierdził w 1909 r.⁸⁵².

H. W. Edgerton analizując aksjologię penalizacji czynów podmiotów zbiorowych, zauważył „Ponieważ odpowiedzialność karna korporacji, o ile uznać ją za istniejącą, nie jest wyłączna ani alternatywna, lecz ma charakter kumulatywny z odpowiedzialnością

⁸⁵⁰ W powołanej już sprawie *State v. Easter Coal Co.* prokurator generalny stanu Rhode Island stwierdził "Tendencja obecnych czasów jest taka, aby korporacje podlegały odpowiedzialności, zarówno karnej, jak i cywilnej, za wszystkie czyny popełnione przez osoby działające legalnie w ich imieniu (agentów), mające jakikolwiek związek z działalnością korporacji" (tj. do tej części jej działalności, która jest powierzona tym agentom)".

⁸⁵¹ *United States v. Hilton Hotels Corporation*, 71-1379. <https://case-law.vlex.com/vid/united-states-v-hilton-891273409>

⁸⁵² *New York Central R.R. v. United States*, 212 U.S. 481,494, 29 Sup. Ct. 304, 307 (1909) za Henry W. Edgerton, *Corporate Criminal Responsibility*, 36 YALE L. J. 827 (1927).

poszczególnych przestępców (osób fizycznych – przyp. aut.), tym samym nie ma konkurencji między tymi dwoma obowiązkami, a kwestia, która z nich jest pytanie, która z nich jest zwykle bardziej skuteczna w zapobieganiu, nie ma znaczenia. Głównym cywilizowanym celem prawa karnego jest odstraszenie - tj. zapobieganie czynom, które mają na celu wyrządzenie szkody interesom społecznym. Pytanie nie brzmi, czyj umysł jest "winny", ale czyja odpowiedzialność będzie służyć temu odstrasżającemu celowi odstraszenia (bez nieproporcjonalnego poświęcania innych interesów społecznych)⁸⁵³.

Doktrynalne powody nałożenia na korporacje odpowiedzialności karnej za czyny członków organów stanowiących, pracowników, przedstawicieli handlowych, były tymi samymi, które uzasadniały tych samych czynów jako przestępstw popełnianych przez osoby fizyczne. Argumenty przeciwne przemawiające za brakiem odpowiedzialności karnej korporacji, jako, że korporacja jako taka, nie może być "winna" i dlatego nie powinna być karana, opierały się na milczącym założeniu, że prawo karne ma charakter retrybutywny lub odwetowy, czemu służy pozbawienie wolności, którego w odniesieniu do korporacji – jako podnoszono - osiągnąć się nie da. H. W. Edgerton zauważył również, że korporacyjna odpowiedzialność karna ma na celu zapobieganie przestępstwom nie tylko poprzez wpływanie na przedstawicieli korporacji wszystkich stopni, aby powstrzymywali się od prowadzenia działalności w sposób niezgodny z prawem, ale także poprzez wpływanie na przedstawicieli korporacji wyższych rangą, aby powstrzymywali podwładnych od popełniania czynów zabronionych. [...] W zakresie, w jakim czyni się korporację odpowiedzialną karnie, prawo dostarcza akcjonariuszowi silnego motywu do żądania, aby działalność korporacji była prowadzona zgodnie z prawem. Podobnie dyrektorzy, dyrektorzy, menedżerowie i przełożeni są z konieczności bardziej skłonni do zachęcania lub ignorowania przestępczości ze strony swoich podwładnych, gdy tylko podwładni podlegają karze, niż wtedy, gdy ich przestępstwa wiążą się z ryzykiem wyrządzenia szkody korporacji, a przez nią samym dyrektorom i menedżerom (tłum. własne).⁸⁵⁴ „Nie tylko morderstwa, gwałty i podpalenia, ale także ograniczanie handlu i sprzedaż sfałszowanego mleka, szkodzą społeczeństwu, ponieważ szkodzą jednostkom, to samo dotyczy szkód osobistych, oszustwa, zniesławienia, złośliwego oskarżeń i nieuczciwego handlu”⁸⁵⁵.

Do lat 60-tych XX wieku „odpowiedzialność karna korporacji w Stanach Zjednoczonych była zasadniczo ograniczona do przypadków, w których menedżerowie wyższego szczebla byli

⁸⁵³ Henry W. Edgerton, *Corporate Criminal Responsibility*, 36 YALE L. J. 827 (1927), s. 833.

⁸⁵⁴ Tamże, s. 835.

⁸⁵⁵ Tamże.

bezpośrednio zaangażowani w naruszenie prawa lub świadomie je ignorowali. Jednak w latach 70-tych i 80-tych odpowiedzialność karną stosowano bardziej rygorystycznie.

Pojawienie się wytycznych federalnych w 1991 roku ograniczyło odpowiedzialność karną w przypadkach, w których personel wyższego szczebla nie był bezpośrednio zaangażowany i istniał program zgodności (ang. *compliance program*), który pomagał zapobiegać naruszeniom⁸⁵⁶.

Pomimo ponad wiekowej tradycji odchodzenia od zasady *societas delinquere non potest*, poprzez wprowadzania przepisów nakładających odpowiedzialność karna na korporacje, wykrystalizowania doktryny *respondeat superior* i 133 lat odchodzenia od tradycji *societas delinquere non potest* postępowania karne (i cywilne) wobec tak znanych amerykańskich firm jak Enron, World Com, Tyco International, Arthur Andersen, Theranos, HSBC, General Electric, Exxon, Unisys, Lehman Brothers, Pacific Gas and Electric Company (PG&E) i firmy Boeing⁸⁵⁷, potwierdziły, że prawo stanowione, doktryny orzecznicze, same w sobie mogą okazać się niesatysfakcjonujące dla zabezpieczenia interesów inwestorów i akcjonariuszy, nie zabezpieczają przed utratą życia przez obywateli innych państw, w konsekwencji zaś nie chronią interesów samego państwa, prowadząc do konkluzji, że w dzisiejszym społeczeństwie wspomniane we wprowadzeniu do rozdziału tzw. przestępstwa białych kołnierzyków⁸⁵⁸, którego to terminu użył po raz pierwszy Edwin Sutherland w roku 1939, „dotykają Amerykanów bardziej, niż wszystkie inne formy przestępczości razem wzięte⁸⁵⁹.

„Korporacyjne przestępstwa gospodarcze, w tym oszustwa księgowe i audytorskie, a także niewłaściwe zachowanie dyrektorów w zarządach amerykańskich korporacji, doprowadziły do strat finansowych akcjonariuszy i utraty zaufania do inwestowania na amerykańskim rynku akcji. Obserwujemy współczesną korporację z jej nieobecnym (rozproszonym – przyp. aut.) właścicielem i profesjonalnym zespołem zarządzającym (tłum. wł) [...] jest normą. Ważnym elementem tego konfliktu między akcjonariuszami a zarządem

⁸⁵⁶ Federal Sentencing Guidelines, Chapter Eight – Sentencing of organizations, 1991, § 8A1.2 wraz z punktem 3 lit. k komentarza (commentary) dotyczącego efektywnego programu zapobiegania i wykrywania naruszeń prawa, https://www.ussc.gov/sites/default/files/pdf/guidelines-manual/1991/manual-pdf/Chapter_8.pdf (dostęp: 2023-10-26, por. Gary S.. Green, *Encyclopedia Britannica*, <https://www.britannica.com/topic/respondeat-superior>. (dostęp: 2023-09-03).

⁸⁵⁷ Tzw. Kryzys Boeing 737 MAX kryzys, w literaturze krajowej, więcej o tym zagadnieniu D. Gruszecka, 4. *Podstawowe pytania dogmatyczne w świetle wyróżnianych modeli odpowiedzialności podmiotów zbiorowych* [w:] *Organizacja gospodarcza jako podmiot odpowiedzialności karnej*, Warszawa 2023. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369531145/9/gruszecka-dagmara-organizacja-gospodarcza-jako-podmiot-odpowiedzialnosci-karnej> (dostęp: 2023-10-04)

⁸⁵⁹ Stephen M. Rosoff, Henry N. Pontell and Robert Tillman, *Profit Without Honor: White Collar Crime and the Looting of America*, 7th edition, Pearson, June 11, 2021, <https://www.pearson.com/en-us/subject-catalog/p/profit-without-honor-white-collar-crime-and-the-looting-of-america/P200000001757/9780137563111> (dostęp: 2023-08-08).

jest fakt, że akcjonariusze (inwestorzy) w nowoczesnej korporacji nie są w stanie obserwować (nadzorować) działań zarządu. Ta asymetria informacji umożliwia zarządzającym na niewykryte angażowanie się w samolubne zachowania kosztem akcjonariuszy⁸⁶⁰.

Pomimo wspomnianego upływu stu trzydziestu trzech lat od wejścia w życie ustawy Shermana, zauważa się, w opracowaniach amerykańskich, że „Doktryna korporacyjnej odpowiedzialności karnej rozwinęła się jednak, bez żadnego teoretycznego uzasadnienia. Literatura prawnicza i ekonomiczna, jest w dużej mierze pozbawiona jakiegokolwiek merytorycznej dyskusji na temat korporacyjnej odpowiedzialności karnej [...] Zamiast tego odpowiedzialność karna nakładana jest na korporację, pomimo grożącej już i znaczącej odpowiedzialności cywilnej, w okolicznościach, w których nie ma powodu, aby sądzić, że wyłączna odpowiedzialność cywilna nie przyniosłaby odpowiedniego efektu odstraszającego. Rezultatem jest nadmierna represja nakładana *ex ante* i nadmierne inwestowanie zasobów w spory sądowe *ex post* ⁸⁶¹.

Uznawany za autora wiodącego amerykańskiego podręcznika stosującego podejście Szkoły Chicagowskiej do zagadnień prawnych⁸⁶², Sędzia Richard A. Posner w oparciu o podejście ekonomicznej analizy prawa, broni jednak korporacyjnej odpowiedzialności karnej, argumentując, że "jeśli akcjonariusze, nie będą ponosić jakiegokolwiek odpowiedzialności za przestępstwo menedżerów, będą mieli wszelką motywację do zatrudniania menedżerów gotowych do popełniania przestępstw w imieniu korporacji"⁸⁶³, przy czym przyjęcie generalnej zasady odpowiedzialności posiłkowej, będącej przedmiotem dyskusji teoretycznej w USA⁸⁶⁴ sędzia Posner odrzuca⁸⁶⁵.

Daniel R. Fischel i Alon O. Sykes, również będąc przeciwni ogólnej zasadzie karnej odpowiedzialność posiłkowej, uważając, wprowadzenie takiej zasady za szkodliwą, wskazują przesłanki w oparciu o kto re ustawodawca, może chcieć jej stosowania. Nałożenie kary grzywny na korporację zamiast kary pozbawienia wolności osoby fizycznej, generuje niższe koszty egzekwowania prawa przez państwo. „Zamiast inwestować zasoby w celu ustalenia hierarchii korporacyjnej i struktury decyzyjnej, dla ustalenia winy poszczególnych osób, państwo (np. zgodnie z ustawą Shermana czy Elkinsa) może po prostu ukarać firmę⁸⁶⁶. Autorzy

⁸⁶⁰ James A. Millar, Fred C. Yeager, *The recent regulatory response to corporate economic crime in the United States: Observations and comments*, Journal of the Institute of Economic Affairs, Blackweel Publishing, Oxford, 2007.

⁸⁶¹ Daniel R. Fischel & Alan O. Sykes, *Corporate Crime*, 25 J. LEGAL Stud. 319 (1996).

⁸⁶² Diamond, Peter A. Review of *Posner's Economic Analysis of Law*, by Richard A. Posner. *The Bell Journal of Economics and Management Science* 5, no. 1 (1974): 294–300. <https://doi.org/10.2307/3003108>.

⁸⁶³ Richard A. Posner, *Economic Analysis of Law* 397-98 (3d ed. 1986).

⁸⁶⁴ Daniel R. Fischel & Alan O. Sykes, *Corporate Crime*, 25 J. LEGAL Stud. 319 (1996) s.320.

⁸⁶⁵ Tamże.

⁸⁶⁶ Tamże.

zauważają również, że korporacyjna odpowiedzialność karna z punktu widzenia państwa jest potrzebna, szczególnie wtedy, gdy osoby fizyczne uznane za sprawców nie posiadają wystarczających aktywów, aby zapłacić nałożone na nie grzywny. Podkreślają, jednak, że o ile kara pozbawienia wolności, uniemożliwia sprawcy będącemu osobą fizyczną popełnianie dalszych przestępstw, to jednak nie gwarantuje, że korporacja nie zatrudni innych osób fizycznych, popełniających czyny, za które ich poprzednicy zostali skazani i osadzeni.

W oparciu o tak postawione przesłanki przedstawiciele doktryny podnoszą, że celem normy winna być prewencja ogólna, tak aby wynagrodzenie strat osób trzecich (funkcja retrybucyjna) oraz pokrycie kosztów państwa związanych ze ściganiem sprawcy korporacyjnego przewyższało zyski podmiotu zbiorowego w związku z dokonaniem czynu zabronionego, zauważając, że niełatwo wyznaczyć granicę pomiędzy "przestępstwem korporacyjnym" a „przestępstwem indywidualnym”. Podnoszą oni również, że komplikacje mogą również powstać, gdy koszty wewnętrznego monitoringu korporacyjnego w celu zapobieganie działalności przestępczej nie będą racjonalne w odniesieniu do ryzyka, generując co prawda informacje, które mogą zostać wykorzystane przez państwo w ściganiu korporacji, która nie będąc "wynagradzana" za swoje wysiłki w zakresie monitorowania np. poprzez obniżenie potencjalnych sankcji karnych w tym kontekście finansowych, ograniczać będzie tego typu koszty. „Ekonomiczna analiza prawa wydaje się sugerować, że ekwiwalent pieniężny kombinacji prawdopodobieństwa i kary nałożonej na przestępcę powinna być równa szkodzie wyrządzonej przez przestępstwo i niezależna od cech przestępcy, zapobiegając w ten sposób wszystkim przestępstwom dla których korzyść przestępcy jest mniejsza niż poniesiony koszt.”⁸⁶⁷

Cytowani autorzy odrzucając zasadność karania podmiotów zbiorowych, zauważają, że istnieją powody, aby twierdzić, że procedura cywilna jest bardziej odpowiednia do radzenia sobie z wykroczeniami korporacyjnymi, koncentrując się na szkodzie jako mierniku zwrotu i podnoszą, że sięganie do rozwiązań prawa karnego, implikuje brak korelacji pomiędzy wysokością sankcji (karnej w tym wypadku będącej co do zasady grzywną) a szkodą, prowadząc potencjalnie do sytuacji, gdy grzywny nałożone na podmiot zbiorowy, przewyższą wartość aktywów tego podmiotu, co w warunkach amerykańskich, w wielu wypadkach okazało się tezą słuszną, acz teoretyczną, alternatywnie, podnosząc, że wielkie korporacje mogą (i robią to) absorbować ogromne kary jako koszt prowadzenia działalności gospodarczej, a kierownictwo

⁸⁶⁷ David D. Friedman, *Reflections on Optimal Punishment, or: Should the Rich Pay Higher Fines?*, 3 Research in Law & Economics, 1981, s. 185
<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/rlwe3&id=195&collection=journals&index=2023-08-20> (dostęp: 2023-08-20)

wyższego szczebla może wykorzystywać podmiot korporacyjny jako bufor i tarczę. Nadto korporacje mogą skuteczniej weryfikować wewnętrzne naruszenia prawa znacznie szybciej i skuteczniej niż rząd czy urząd prokuratorski. Skazanie korporacji nie powinno być celem końcowym, ale może być głównym środkiem do osiągnięcia celu, jakim jest identyfikacja i skazanie odpowiedzialnych osób⁸⁶⁸.

Ustanowienie prawa przewidującego odpowiedzialność karną korporacji, w szczególności w odniesieniu do podmiotów tak znaczących dla danej gospodarki (i polityków), jak Lehman Brothers, PG&E, General Electric, Exxon, czy Boeing, a także wykształcenie doktryny orzeczniczej, nie rozwiązuje problemów ścigania przestępstw korporacyjnych, i odsłania zależność (a czasem słabość) państwa jako regulatora rynku, w odniesieniu do procesów realizowanych wewnątrz korporacji. Dla przykładu wysokość grzywny nałożonej przez Amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd (ang. The Securities and Exchange Commission, skrót SEC) na firmę Boeing, wyniosła 200 milionów dolarów, to jest przybliżoną wartość dwóch samolotów Boeing 737 Max 8 w najtańszej wersji⁸⁶⁹, mając na względzie, że przed kryzysem związanym z dwoma katastrofami tego samolotu, producent sprzedawał ponad 800 samolotów rocznie (w roku 2021 – 340)⁸⁷⁰.

W literaturze przedmiotu zauważa się wręcz, że grzywny nakładane na wielkie korporacje w realiach amerykańskich uznać należy, za nieznaczące⁸⁷¹, określając je mianem „biletów za parkowanie”⁸⁷². Dylemat czy odpowiedzialność karna nakładana na podmioty kolektywne korporacyjne hamuje korzystną działalność korporacyjną lub alternatywnie, czy też „zbyt łatwo pozwala przestępcom korporacyjnym na ucieczkę od odpowiedzialności”⁸⁷³, nie może być oceniana z perspektywy empirycznej, stąd rząd i doktryna nie są w stanie łatwo określić, przyjęcie jakiej polityki będzie skuteczne w powstrzymaniu deliktów korporacyjnych”. Dorothy S. Lund i Natasha Sarin zauważają, że „W przeciwieństwie do innych rodzajów przestępstw, rząd nie mierzy wskaźników przestępczości korporacyjnej”. Autorki sięgając do danych Departamentu Skarbu w szczególności the Financial Crimes Enforcement Network - FinCEN⁸⁷⁴, danych z raportów o podejrzanym działaniu przy

⁸⁶⁸ John C. Coffee, jr. *Corporate Crime and Punishment, The Crisis of Underenforcement*, 2020, s. 28

⁸⁶⁹ <https://www.statista.com/statistics/273941/prices-of-boeing-aircraft-by-type/> (dostęp: 2023-08-21)

⁸⁷⁰ <https://www.statista.com/statistics/273968/number-of-delivered-aircraft-by-boeing/>

⁸⁷¹ R. Geis, *Deterring Corporate Crime* (w:) *CORPORATE POWER IN AMERICA*, 1997, s. 182.

⁸⁷² Dorothy S. Lund & Natasha Sarin, *Corporate Crime and Punishment: An Empirical Study*, Texas Law Review 100, no. 2, December 2021), s. 285-352.

⁸⁷³ Tamże.

⁸⁷⁴ Misją FinCEN – dalej: Sieć, jest ochrona systemu finansowego przed jego nielegalnym wykorzystywaniem i zwalczanie prania pieniędzy oraz promowanie bezpieczeństwa narodowego poprzez gromadzenie, analizę i rozpowszechnianie informacji finansowych oraz strategiczne wykorzystanie władz finansowych, nadto Sieć sprawuje funkcje regulacyjne przede wszystkim na mocy Ustawy o raportowaniu transakcji walutowych i

wykorzystaniu systemu finansowego, generowanych przez instytucje finansowe na podstawie Ustawy o tajemnicy bankowej z 1970 r.⁸⁷⁵ (Suspicious Activity Reports - SAR)⁸⁷⁶, oraz w oparciu o skargi konsumentów składane do Biura Ochrony Konsumentów – Consumer Financial Protection Bureau – CFPB⁸⁷⁷ oraz skargi sygnalistów kierowane do Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (the Securities and Exchange Commission - SEC)⁸⁷⁸ ujawniają, w trackie ostatniej dekady (do 2019 r.): wzrost skarg lub raportów wskazujących na korporacyjne czyny zabronione, zwiększenie poziomu powrotu do czynów zabronionych⁸⁷⁹ w spółkach publicznych w okresie 2001 do 2018 (ang. recidivism), które to spółki, zazwyczaj mają dużo większy udział w rynku (mierzony jako procent kapitalizacji rynkowej i przychodów), i są według danych empirycznych, karane niższymi grzywnami, niż spółki niebędące „recydywistami”, które są karane wyższymi grzywnami, oraz publikują wyniki badań sugerujące, że jest mało prawdopodobne, aby organy ścigania osiągnęły optymalny efekt odstraszący przy użyciu samych grzywien⁸⁸⁰, sugerując, że rozwiązaniem winno być równoległe stawianie zarzutów karnych osobom fizycznym, z kierownictwa podmiotów kolektywnych⁸⁸¹. Odnośnie powrotu do przestępstwa, zauważa się niemal anegdotycznie, że w 2012 roku bank HSBC przyznał się do pomocy w praniu brudnych pieniędzy dla południowoamerykańskich karteli narkotykowych i w ramach zawartej DPA zapłacił grzywnę 1,9 miliarda dolarów grzywny. Rok później HSBC zawarł z urzędem prokuratorskim NPA przyznając się tym razem do oszustw na rynku walutowym i zapłacił 110 milionów dolarów grzywny, przy czym żadnej osobie fizycznej nie postawiono zarzutów. W 2019 r., przed wygaśnięciem tego drugiego porozumienia, bank zawarł jeszcze trzecią DPA w 2019 r. z

finansowych z 1970 r., zmienionej Tytułem III Ustawy USA PATRIOT z 2001 r. i innymi przepisami, których ramy prawne są powszechnie określane jako "Ustawa o tajemnicy bankowej" (BSA). <https://www.fincen.gov/> (dostęp: 2023-10-26).

⁸⁷⁵ <https://www.fdic.gov/regulations/safety/manual/section8-1.pdf> (dostęp: 2023-10-26)

⁸⁷⁶ Od 1 kwietnia 2013 r. amerykańskie instytucje finansowe muszą korzystać z systemu elektronicznego składania raportów o podejrzanej działalności (ang. Bank Secrecy Act BSA E-Filing System) nie później niż 30 dni kalendarzowych od daty początkowego wykrycia faktów, które mogą stanowić podstawę do złożenia raportu o podejrzanej działalności. Jeśli żaden podejrzanym nie został zidentyfikowany w dniu wykrycia incydentu wymagającego zgłoszenia, instytucja finansowa może opóźnić złożenie raportu o podejrzanej działalności o dodatkowe 30 dni kalendarzowych w celu zidentyfikowania podejrzanego. W żadnym wypadku zgłoszenie nie może być opóźnione o więcej niż 60 dni kalendarzowych od daty początkowego wykrycia transakcji podlegającej zgłoszeniu.

⁸⁷⁷ <https://www.consumerfinance.gov/>

⁸⁷⁸ <https://www.sec.gov/>

⁸⁷⁹ Brandon L. Garrett & Jon Ashley, Legal Data Lab at the Univ. of Va. Arthur J. Morris L. Libr. & Duke Univ. Sch. of L., Corporate Prosecution Registry (Aug. 16, 2019) <http://lib.law.virginia.edu/Garrett/corporate-prosecution-registry/index.html> [<https://perma.cc/B9EG-VJU4>].

⁸⁸⁰ Dorothy S. Lund & Natasha Sarin, *op.cit.*.

⁸⁸¹ Tę tezę postawił również Prokurator Generalny Eric Holder, w trakcie przesłuchania w Senacie 6 marca 2013 odpowiadając na pytanie o niewszeczynanie przez urząd prokuratorski postępowań karnych przeciwko największym instytucjom finansowym, <https://www.americanbanker.com/news/transcript-attorney-general-eric-holder-on-too-big-to-jail>

grzywną w wysokości 192 miliony dolarów, za pomoc amerykańskim podatnikom w uchylaniu się od opodatkowania⁸⁸². Zasadnicze przyczyny takiego stanu rzeczy podnoszone w literaturze, określane powiedzeniem nie tylko „*too big to fail*” (zbyt wielki by upaść) ale także „*To big to jail*” (dosłownie: zbyt wielki by zostać osadzonym)⁸⁸³ są następujące: obawa przed naruszeniem interesów akcjonariuszy (inwestorów indywidualnych), negatywny wpływ postępowań w sprawach wielkich korporacji na gospodarkę amerykańską i na gospodarkę światową. Zauważa się, że w okresie ostatnich 20 lat, urząd prokuratorski w USA wszczął mniej postępowań przeciwko korporacjom i osobom fizycznym, zwiększając liczbę DPA i NPA⁸⁸⁴, uzyskując natomiast wyższe grzywny⁸⁸⁵.

W realiach amerykańskich podnosi się, że głównym celem korporacyjnej odpowiedzialności karnej jest prewencja (dosłownie: odstraszenie). Zgodnie z klasycznym modelem egzekwowania prawa karnego opracowanego przez Gary'ego Beckera⁸⁸⁶, wysokie grzywny powinny być najbardziej skutecznym sposobem odstraszenia od popełniania przestępstw, pozwalając uniknąć kosztów społecznych generowanych przez inne formy kary, zakładając, że ich wysokość jest równa kosztowi społecznemu przestępstwa pomnożonego przez prawdopodobieństwo wykrycia⁸⁸⁷. Wysokość grzywny według tego modelu zależeć powinna od dwóch czynników: wagi czynu zabronionego (ang. *seriousness of the offence*) mierzonej np. wysokością straty finansowej i stopnia zawinienia po stronie korporacji (ang. *the corporation's culpability*). Stopień zawinienia opiera się na "(i) zaangażowaniu w działalność przestępczą lub tolerowaniu jej, (ii) wcześniejszej historii organizacji; (iii) naruszeniu nakazu; oraz (iv) utrudnianiu działania wymiaru sprawiedliwości, z możliwością złagodzenia kary, gdy firma ma "skuteczny program zgodności i etyki" (ang. *tax compliance*) lub współpracuje z władzami⁸⁸⁸. Podnosi się również, że upływ czasu ujawnił wady modelu Beckera, bowiem odpowiedzialność indywidualna jest niezbędnym elementem egzekwowania prawa karnego wobec korporacji, jest bowiem mało prawdopodobne, aby grzywny na poziomie podmiotu kolektywnego obciążyły pracowników, którzy nie są udziałowcami lub mają niewielkie udziały w spółce, a zamiast tego pracownicy będą zmotywowani do popełniania

⁸⁸² Dorothy S. Lund & Natasha Sarin, *op.cit.* s. 331.

⁸⁸³ Brandon L. Garrett, *Too big to jail: How Prosecutors compromise with Corporations*, Londyn, 2014, s. 1 - 380

⁸⁸⁴ Dorothy S. Lund & Natasha Sarin, *op.cit.* s. 304.

⁸⁸⁵ Brandon L. Garrett, *Declining Corporate Prosecutions*, *American Criminal Law Review*, 2020, 57(1), s. 109.

⁸⁸⁶ Gary S. Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach*, *Journal of Political Economy*, 1968, tom 76 nr 2 s. 169-217 <https://www.jstor.org/stable/1830482> (dostęp: 2023-10-26).

⁸⁸⁷ A. Mitchell Polinsky; Steven Shavell, "Enforcement Costs and the Optimal Magnitude and Probability of Fines," *Journal of Law & Economics* 35, no. 1, 1992, s. 133-148 https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/jlecono35&div=12&start_page=133&collection=usjournals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults (dostęp: 2023-10-26)

⁸⁸⁸ Dorothy S. Lund & Natasha Sarin, *op.cit.* s. 304.

czynów, które zwiększają rentowność firmy, tak długo, jak szansa na ich wykrycie jest niska, co daje im również większe bezpieczeństwo zatrudnienia, wyższe wynagrodzenie i awans⁸⁸⁹.

W cytowanych materiałach brytyjskich i amerykańskich, podnosi się równolegle, że organy powołane do ścigania przestępstw korporacyjnych (np. Serious Fraud Office w UK - SFO, czy prokuratorzy i Komisja Papierów Wartościowych i Giełd w USA - SEC), funkcjonują w realiach ciągłego braku: należytego finansowania oraz wykwalifikowanego i doświadczonego personelu, co jest przyczynkiem uniemożliwiającym prowadzenie długotrwałych a przez to kosztownych postępowań, przemawiającym za szybkim zawieraniem ugód nazywanych w obydwu jurysdykcjach Deferred Prosecution Agreements (DPA), bądź Non Prosecution Agreements (NPA) to jest porozumień zawieranych pomiędzy urzędem prokuratorskim, a podmiotem korporacyjnym, któremu to podmiotowi, mogą być postawione zarzuty karne⁸⁹⁰. W oparciu o przepisy DPA i NPA możliwe jest, jak już wspomniano, odroczenie bądź umorzenie postępowania karnego, całkowite odstąpienie od ścigania i konieczności wskazywania odpowiedzialnych osób fizycznych, pod warunkiem uiszczenia sankcji finansowych i pokrycia kosztów postępowania, w warunkach brytyjskich także w odniesieniu do przestępstw związanych z uchylaniem się od opodatkowania.⁸⁹¹

c. Perspektywa wybranych krajów europejskich

Supozycję, co do ewentualnego „kontynentalnego” czy europocentrycznego podejścia P. Kardasa, w stwierdzeniu o powszechności uznawania zasady *societas delinquere non potest*, co, zostanie dalej wykazane, należy stosować z dużą ostrożnością, w szczególności po dniu 20 października 1988, kiedy to Komitet Ministrów Rady Europy na podstawie art. 15 ust. 2 Statutu Rady⁸⁹², wydał zalecenie „o odpowiedzialności przedsiębiorstw za przestępstwa”⁸⁹³, zaznaczając we wstępie do tego dokumentu, „biorąc pod uwagę: rosnącą liczbę przestępstw popełnianych w ramach działalności korporacyjnej, która powoduje znaczne szkody zarówno dla jednostek, jak i społeczności, celowość przypisywania odpowiedzialności karnej w miejscu, w którym uzyskiwana jest korzyść z nielegalnej działalności, trudność, ze względu na często złożoną strukturę zarządzania w korporacjach polegającą na identyfikacji osób odpowiedzialnych za popełnienie przestępstwa, jak również zakorzenioną w tradycjach prawnych wielu państw europejskich, w pociągnięciu do odpowiedzialności karnej odpowiedzialności karnej korporacji (przedsiębiorstw) będących osobami prawnymi i pragnąc

⁸⁸⁹ Tamże.

⁸⁹⁰ Mark A. Cohen, „The Evolution of Corporate Criminal Settlements, American Criminal Law Review 52, 2015,

⁸⁹¹ W sprawie SFO przeciwko Amec Foster Wheeler PLC ta ostatnia na mocy DPA zapłaciła SFO 103 miliony funtów. <https://www.sfo.gov.uk/cases/amec-foster-wheeler-plc/> (dostęp: 2023-09-19)

⁸⁹² Dz.U. 1994 nr 118, poz. 565

⁸⁹³ <https://rm.coe.int/16804c5d71> (dostęp: 2023-08-21)

przewyciężyć te trudności w celu pociągnięcia do odpowiedzialności korporacji jako takich, bez zwalniania z odpowiedzialności osób fizycznych uczestniczących w popełnieniu przestępstwa (podkr. moje P.T. .) oraz w celu zapewnienia odpowiednich sankcji i środków mających zastosowanie do korporacji, tak aby osiągnąć odpowiednią penalizację nielegalnych działań dla zapobiegania dalszym przestępstwom i naprawieniu wyrządzonych szkód, biorąc wreszcie pod uwagę, że wprowadzenie do prawa krajowego zasady odpowiedzialności karnej przedsiębiorstw nie jest jedynym sposobem rozwiązania tych trudności i nie wyklucza przyjęcia innych rozwiązań służących temu samemu celowi. Podmiot kolektywny jest zwolniony z odpowiedzialności karnej, jeżeli jego kierownictwo nie uczestniczyło w popełnieniu czynu zabronionego i podjęło wszelkie niezbędne kroki, aby zapobiec jego popełnieniu. W odniesieniu do sankcji, które mogą zostać nałożone na korporacje, należy zwrócić szczególną uwagę na cele inne niż sama penalizacja, takie jak zapobieganie dalszym przestępstwom i naprawienie szkody, zakaz prowadzenia określonej działalności, w szczególności wykluczenie z postępowań o zamówieniach publicznych, wykluczenie ulg podatkowych oraz dotacji, utratę zezwoleń do prowadzenia działalności, z wpisem do rejestru karnego, a nawet zamknięcie, bądź likwidację korporacji, niezależnie od grzywny lub innej sankcji pieniężnej oraz konfiskaty mienia, które służyło, bądź miało służyć do popełnienia przestępstwa. Zgodnie z powołaną rekomendacją podmiot korporacyjny podlega odpowiedzialności karnej niezależnie od tego, czy osoba fizyczna, która popełniła czyn (działanie i zaniechanie) mogła zostać zidentyfikowana, to jest w oparciu o instytucje tzw. „winy anonimowej”, która opisana zostanie szczegółowo w części dotyczącej rozwiązań Republiki Włoskiej, jak i proponowanych w 2018 r. zmian polskiej ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych.

Odejście od *societas delinquere non potest* z początkiem dwudziestego pierwszego wieku rozprzestrzenia się na kontynentalne systemy prawa karnego. Republika Francuska, wprowadza do kodeksu karnego w roku dwutysięcznym ogólną normę, art. 121-2 *Code Pénal*, stanowiącą, że „Osoby prawne, z wyjątkiem Republiki, ponoszą odpowiedzialność karną za przestępstwa popełnione na ich rachunek przez ich organy lub przedstawicieli, przy czym odpowiedzialność karna osób prawnych nie wyklucza odpowiedzialności karnej osób fizycznych, które są sprawcami lub współsprawcami tego samego czynu.”⁸⁹⁴ (tłum. DeepL Pro).

Holenderski kodeks karny z 3 marca 1881, (w brzmieniu od roku 2002) w art. 51 stanowi, że przestępstwa mogą być popełniane przez osoby fizyczne i prawne. Na mocy ust. 2 „Jeśli

⁸⁹⁴ Ustawa 2000-647 z 10 lipca 2000r r. art. 8 Dziennik Ustaw (urzędowy) z 11 lipca 2000 r, oraz ustawa 2004-204 z dnia 9 marca 2004, art. 54 Dziennik Ustaw (urzędowy) z 10 marca 2004,

przestępstwo zostało popełnione przez osobę prawną, może zostać wszczęte postępowanie karne i mogą zostać orzeczone kary i środki przewidziane przez prawo, jeśli się kwalifikują: (1) przeciwko tej osobie prawnej, lub (2) przeciwko tym, którzy zlecili popełnienie przestępstwa, jak również przeciwko tym, którzy faktycznie kierowali zabronionym zachowaniem, lub (3) łącznie przeciwko osobom wymienionym wcześniej. Do celów stosowania poprzednich ustępów z osobami prawnymi zrównuje się: spółki nieposiadające osobowości prawnej, spółki osobowe, spółki żeglugowe i spółki celowe (tłum. DeepL Pro)⁸⁹⁵.

Austriackie przepisy o odpowiedzialności podmiotów korporacyjnych (VbVG) czy używając polskiej konotacji podmiotów zbiorowych z dnia 13 października 2005 roku⁸⁹⁶, które weszły w życie 1 stycznia 2006 r. regulują warunki, na jakich podmioty korporacyjne , podlegają odpowiedzialności karnej i sankcjom, a także procedurę ustalania odpowiedzialności i nakładania sankcji. Przestępstwem w rozumieniu wspomnianej ustawy jest czyn podlegający karze (sądowej) na mocy prawa federalnego lub prowincjonalnego.⁸⁹⁷ Osobą podejmującą decyzje za podmiot korporacyjny – w rozumieniu ustawy - jest każdy, kto jest - osobą decydującą – przyp. autora - dyrektorem zarządzającym, członkiem zarządu lub upoważnionym sygnatariuszem lub jest upoważniony do reprezentowania podmiotu korporacyjnego na zewnątrz w porównywalny sposób na podstawie upoważnienia organu zarządzającego lub czynności prawnych, jest członkiem rady nadzorczej lub zarządu lub w inny sposób wykonuje uprawnienia kontrolne na stanowisku kierowniczym, lub w inny sposób wywiera decydujący wpływ na zarządzanie podmiotem korporacyjnym. Odpowiedzialność podmiotu korporacyjnego w oparciu o przepisy materialne, zachodzi, gdy przestępstwo zostało popełnione na jego korzyść lub przestępstwo naruszyło obowiązki spoczywające na podmiocie korporacyjnym. Korporacja ponosi odpowiedzialność za przestępstwa popełnione przez osobę decydującą, w imieniu i na rzecz korporacji, jeżeli osoba fizyczna popełniła przestępstwo bezprawnie i w sposób zawiniony. Za przestępstwa popełnione przez pracowników korporacja ponosi odpowiedzialność, jeżeli pracownicy bezprawnie wypełnili znamiona przestępstwa (zrealizowali fakty odpowiadające ustawowemu przestępstwu), przy czym korporacja ponosi odpowiedzialność za przestępstwo, które zakłada umyślne działanie, tylko wtedy, gdy pracownik działał umyślnie; za przestępstwo nieumyślne, tylko wtedy, gdy pracownik zlekceważył obowiązek dołożenia należytej staranności wymaganej w danych okolicznościach, a popełnienie przestępstwa było możliwe lub znacznie ułatwione przez fakt, że osoby

⁸⁹⁵ <http://www.wetboek-online.nl/wet/Wetboek%20van%20Strafrecht.html> (dostęp: 2023-08-08)

⁸⁹⁶ <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20004425> (dostęp: 2023-08-09).

⁸⁹⁷ Ustawa ma zastosowanie do przestępstw finansowych (skarbowych) tylko w zakresie przewidzianym w ustawie o przestępstwach finansowych z 26 czerwca 1968 , Federalny Dziennik Ustaw nr 129/1958.

decydując zlekceważyły należytą i „rozsądną” staranność wymaganą w danych okolicznościach, w szczególności poprzez niepodjęcie istotnych środków technicznych, organizacyjnych lub kadrowych w celu zapobieżenia takim przestępstwom. Odpowiedzialność karna podmiotu zbiorowego za czyn i odpowiedzialność karna osoby fizycznej za ten sam czyn nie wykluczają się wzajemnie. Do postępowania stosuje się przepisy procedury karnej z odesłaniami do przepisów ogólnych kodeksu karnego (§ 12). Ustawie tej w powyższym zakresie zarzucano w postępowaniu przed Federalnym Trybunałem Konstytucyjnym zakończonej wyrokiem z 2 grudnia 2016 ⁸⁹⁸ „że przyjęta konstrukcja odpowiedzialności zakłada, że ponieważ osoba fizyczna popełniła czyn zabroniony, to musiało, co najmniej, nastąpić zaniedbanie po stronie organów podmiotu, w rzeczywistości więc wprowadzono swoiste domniemanie winy podmiotu⁸⁹⁹. Trybunał, uwzględniając zobowiązania wynikające z prawa UE, przyjął, że „ustawodawca stworzył nową kategorię odpowiedzialności karnej, która nie jest bezpośrednio oparta na winie. Trybunał stwierdził, że konstytucyjna zasada zindywidualizowanej winy za czyn zabroniony rozciąga się tylko na osoby fizyczne, a nie dotyczy osób prawnych. Odpowiedzialność osoby prawnej za (bezprawne i zawinione) zachowanie osoby fizycznej z konstytucyjnego punktu widzenia nie budzi zastrzeżeń, jeżeli istnieje wystarczający związek między osobą prawną a osobami fizycznymi będącymi sprawcami czynu” ⁹⁰⁰. Odpowiedzialność karna osób prawnych nie wyklucza odpowiedzialności karnej osób fizycznych, które są sprawcami lub współsprawcami tego samego czynu. „Ustawodawca austriacki określił wyraźne dwie kategorie osób, z których działaniem lub zaniechaniem powiązana jest odpowiedzialność podmiotu zbiorowego: osoby uprawnione do podejmowania decyzji oraz pracownicy lub personel powiązany z podmiotem. Obie kategorie zostały wyraźnie zdefiniowane w § 2 ustawy. Osobami uprawnionymi do podejmowania decyzji są zarówno członkowie organów mogących reprezentować podmiot wobec osób trzecich, a więc np. członkowie zarządu, czy prokurenci, ale również członkowie organów kontrolnych, takich jak rada nadzorcza. Ponadto ustawodawca austriacki pozostawił katalog otwarty uznając, że za taką osobę należy uznać każdego, kto wywiera znaczący wpływ na zarządzanie przedsiębiorstwem. Podmiot zbiorowy odpowiada za wszelkie czyny zabronione popełnione bezprawnie i w sposób zawiniony (umyślnie lub nieumyślnie) przez

⁸⁹⁸ Sygn. wniosku G497/2015.

⁸⁹⁹ „Das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz normiere mithin eine unwiderlegbare Schuldvermutung, ohne Möglichkeit den Schuldvorwurf zu entkräften“.

⁹⁰⁰ T. Darkowski, *Austriacki model odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych*, Prok.i Pr. 2018, nr 6, s. 5-14. https://sip.lex.pl/#publication/151337214/darkowski-tomasz-austriacki-model-odpowiedzialnosci-karnej-podmiotow-zbiorowych?keyword=Odpowiedzialno%C5%9B%C4%87%20karna%20podmiot%C3%B3w%20zbiorowych&unitId=passage_3789 (dostęp: 2023-10-24)

osoby uprawnione do podejmowania decyzji. Łącznikiem między podmiotem, a czynem takiej osoby, który wpływa na zawężenie odpowiedzialności jest przede wszystkim odniesienie korzyści z czynu, nawet jeśli sprawca nie obejmował tej korzyści swoim zamiarem czy świadomością. Nieco odmiennie ustawodawca rozłożył odpowiedzialność podmiotu w przypadku czynów popełnionych przez pracowników lub personel (np. skierowany do wykonania zadań w ramach podmiotu w związku z obowiązkami wynikającymi z prawa publicznego jak np. przy zastępczej służbie wojskowej). Wówczas łącznikiem pomiędzy czynem, a podmiotem jest przede wszystkim fakt istnienia obowiązków kontrolnych i stopień ich zaniedbania w ramach podmiotu”.⁹⁰¹

Zastrzec jednak należy, że opisana wcześniej ustawa austriacka ma ograniczone zastosowanie do przestępstw finansowych (skarbowych) do których stosuje się przepisy ustawy o przestępstwach finansowych z 26 czerwca 1968 , przy czym zgodnie z § 28 i 28a tej ostatniej ustawy, o ile przepisy szczególne (dla danego typu przestępstwa) nie stanowią inaczej, grzywnę dla podmiotu korporacyjnego, wymierza się uwzględniając wysokość grzywny grożącej za dane przestępstwo finansowe, za które podmiot korporacyjny ponosi odpowiedzialność, do 1,5-krotności grzywny grożącej osobie fizycznej za taki czyn, jednak nie więcej niż 500.000EUR.

Odpowiedzialność karna zgodnie z art. 102 Kodeksu karnego Konfederacji Szwajcarskiej z 21 grudnia 1937⁹⁰² w brzmieniu obowiązującym od 2022 roku, ma charakter incydentalny, jeżeli bowiem przestępstwo lub wykroczenie zostało popełnione w przedsiębiorstwie w ramach wykonywania działalności gospodarczej przez to przedsiębiorstwo, zgodnie z przedmiotem działalności przedsiębiorstwa i jeżeli nie jest możliwe przypisanie tego czynu żadnej konkretnej osobie fizycznej - uwzględniając art. 29 kodeksu - ze względu na nieodpowiednią organizację przedsiębiorstwa, wówczas przestępstwo lub wykroczenie przypisuje się przedsiębiorstwu. W oparciu o art. 29, szczególny obowiązek, którego naruszenie ustanawia lub zwiększa odpowiedzialność karną, a który spoczywa wyłącznie na osobie prawnej, spółce lub jednoosobowej działalności gospodarczej, przypisuje się osobie fizycznej, jeżeli osoba ta działa jako członek organu zarządzającego lub członek organu zarządzającego osoby prawnej; jako współnik; osoba nie będąca, co prawda funkcjonariuszem spółki (ang. *governing officer*) , członkiem organu stanowiącego (ang. *member of a governing officer*) , pracownikiem bądź

⁹⁰¹ T. Darkowski, *op. cit.* https://sip.lex.pl/#/publication/151337214/darkowski-tomasz-austriacki-model-odpowiedzialnosci-karnej-podmiotow-zbiorowych?keyword=Odpowiedzialno%C5%9B%C4%87%20karna%20podmiot%C3%B3w%20zbiorowych&unitId=passage_3789 (dostęp: 2023-10-24)

⁹⁰² <https://lawbrary.ch/law/art/STGB-v2022.11-en-art-102/> (dostęp: 2023-08-08).

wspólnikiem, która jest jednak *de facto* osoba zarządzającą (ang. manager) (tłum. własne z języka angielskiego)⁹⁰³.

Najbardziej obszerną regulację w ww. zakresie – i najlepiej opisaną w literaturze - było wprowadzenie przepisów o odpowiedzialności karnej podmiotów korporacyjnych (zbiorowych) w Republice Włoskiej na mocy dekretu nr 231 z 8 czerwca 2001, który wszedł w życie 4 lipca 2001⁹⁰⁴, co określano mianem: przewrotu kopernikańskiego, epokowym punktem zwrotnym i nieodwracalną zmianą XVIII wiecznego paradygmatu ⁹⁰⁵ *societas delinquere non potest*, nie pomijając wszakże konstatacji F. D’Urso ⁹⁰⁶, że odpowiedzialność karłą podmiotów korporacyjnych dopuszczali wcześniej cesarze rzymscy, grożący zbuntowanym gminom zniszczeniem lub koniecznością zapłaty wysokiej grzywny, ale także same wolne gminy, które z kolei same skrupulatnie określały w swoich statutach, przestępstwa, które mogą być popełnione przez gildie kupców i rzemieślników lub przez podporządkowane grupy wiejskie, lub Kościół katolicki, którego papieże poszli w tym kierunku, nakładając interdykty lub rozwiązując kongregacje” (tłum. wł.) ⁹⁰⁷.

Jak się wydaje jaskrawym potwierdzeniem odejścia od zasady *societas delinquere non potest*, na gruncie opisywanej regulacji jest art. 8 dekretu, na podstawie którego, podmiot korporacyjny podlega odpowiedzialności również wtedy, gdy nie udało się wskazać sprawcy będącego osobą fizyczną lub nie można przypisać mu winy. Na podstawie art. 1 dekretu, jego przepisy mają zastosowanie do podmiotów posiadających osobowość prawną oraz do spółek i stowarzyszeń, w tym jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, nie mając zastosowania do państwa, jednostek samorządu terytorialnego, i innych podmiotów publicznych o charakterze niegospodarczym, jak również podmiotów pełniących funkcje o znaczeniu konstytucyjnym. Zgodnie z oficjalną notą do art. 1 (wł. *Note alla premessa*) na stronie internetowej Prezydium Rady Ministrów Republiki Włoskiej, ⁹⁰⁸ podmioty zbiorowe ponoszą odpowiedzialność za przestępstwa popełnione na ich korzyść lub w ich interesie przez osoby, które pełnią funkcje reprezentacyjne, administracyjne lub przez fakt zarządzania lub

⁹⁰³ https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/54/757_781_799/en (dostęp: 2023-08-09).

⁹⁰⁴ <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:costituzione:1947-12-27~art87> (dostęp: 2023-08-09)

⁹⁰⁵ G. De Simone, *La responsabilità da reato degli enti nel sistema sanzionatorio italiano: alcuni aspetti problematici*, in Riv. trim. dir pen. econ., 2004, p. 657. *Definisce la svolta di portata epocale* Plergallini I, op. cit., p. 571. *L'espressione rivoluzione copernicana è utilizzata da A.Manna, La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: un primo sguardo d'insieme*, in Riv. trim. dir pen. econ., 2002, n. 3, p. 501, za: E.Arbia, *From the Maxim Societas Delinquere non Potest to the Gradual Liability of Corporations*, 1 Sapienza LEGAL Papers 53 (2012). HeinOnline (dostęp: 2023-07-23), s. 54.

⁹⁰⁶ F. D'URSo, *Verso una novità antica: la responsabilità penale della persona giuridica*, 2002, s.4 in Quad. cost., 2002, p. 4.

⁹⁰⁷ E. Arbia, *From the Maxim...., op.cit. s. 55.*

⁹⁰⁸ <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2001-06-08;231!vig=> (dostęp: 2023-08-09)

przez osoby, które wykonują, również *de facto*, uprawnienia w zakresie uprawnienia w zakresie zarządzania i kontroli lub przez osoby, które, podlegają kierownictwu lub nadzorowi osób fizycznych, gdy popełnienie przestępstwa było możliwe dzięki nieprzestrzeganiu obowiązków związanych z pełnieniem takich funkcji, funkcjami przez ww. osoby fizyczne, jednakowoż z wyłączeniem odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, gdy sprawca (osoba fizyczna) popełnił przestępstwo wyłącznie we własnym interesie lub w interesie osób trzecich (art. 5 dekretu) – przypis autora) . Dekret przewiduje konfiskatę zysków lub korzyści pochodzących z przestępstwa (art. 9 w zw. z art. 19). W przypadkach szczególnej wagi, zastosowanie sankcji innych niż pieniężne, takich, jak: publiczna publikacja wyroku (art. 9 1.d), czasowe bądź definitywne (art. 16) zamknięcie zakładu lub miejsca prowadzenia działalności (z opcjonalnym ustanowieniem na mocy art. 15 sądowego zarządcy komisarycznego (wł. Commissario giudiziale), zawieszenie lub cofnięcie zezwoleń, licencji lub koncesji funkcjonalnych związanych z popełnieniem z popełnieniem przestępstwa, zakaz nawet tymczasowy, zawierania umów z administracją publiczną (art. 14) , czasowe wykluczenie z korzyści w zakresie finansowania, wkładów lub dotacji oraz ewentualne cofnięcie takich korzyści już przyznanych, a wreszcie karę pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do trzech lat wobec osobie fizycznej uznanej za odpowiedzialną, przy czym sankcje administracyjne w większości objęte są pięcioletnim okresem przedawnienia. Podmioty ukarane na podstawie dekretu ujawniane są w odrębnym rejestrze. Dekret dopuszcza nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 11), sankcja pieniężna zostaje zmniejszona o połowę, jeżeli sprawca popełnił przestępstwo w przeważającym interesie sprawcy lub osób trzecich, a podmiot korporacyjny nie uzyskał korzyści lub uzyskał minimalną korzyść, bądź gdy wyrządzona szkoda majątkowa jest szczególnie niska, nadto sankcja ulega zmniejszeniu o jedną trzecią do połowy, jeżeli przed ogłoszeniem rozpoczęcia rozprawy w pierwszej instancji podmiot korporacyjny w pełni zrekompensował szkodę i wyeliminował szkodliwe lub niebezpieczne następstwa przestępstwa lub wykroczenia, przyjął i wdrożył model organizacyjny odpowiedni do zapobiegania przestępstwom tego rodzaju.

Ustawodawca, na mocy znowelizowanego art. 6⁹⁰⁹ oraz art. 7⁹¹⁰ uznał, że jeżeli do popełnienia czynu zabronionego doszło w wyniku działania osób pełniących funkcje kierownicze i zarządzające, podmiot korporacyjny, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli udowodni, że: (a) organ zarządzający przyjął i skutecznie wdrożył przed popełnieniem

⁹⁰⁹ <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2001;231~art6-com3> (dostęp: 2023-08-09).

⁹¹⁰ <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2001-06-08;231!vig> (dostęp: 2023-08-09).

przestępstwa popełnieniem przestępstwa, modele organizacji i zarządzania odpowiednie do zapobiegania przestępstwom tego rodzaju, które miały miejsce, nadzór nad funkcjonowaniem i przestrzeganiem ww. modeli oraz zapewnienie ich aktualizacji zostało powierzone organowi podmiotu wyposażonemu w autonomiczne uprawnienia w zakresie inicjatywy i kontroli, a osoby dopuściły się przestępstwa poprzez nieuczciwe obejście modeli organizacji i zarządzania, względnie, że nie doszło do zaniechania lub niedostatecznego nadzoru ze strony organów wcześniej opisanych, przy czym organizacyjne i zarządcze modele działania muszą spełniać następujące m.in. następujące wymogi: określać działania, w ramach których mogą zostać popełnione przestępstwa, ustanawiać szczegółowe procedury mające na celu planowanie i wdrażanie decyzji podmiotu korporacyjnego w odniesieniu do przestępstw, którym należy zapobiegać, wprowadzać obowiązki informacyjne wobec organów odpowiedzialnych za nadzór nad funkcjonowaniem i przestrzeganiem wspomnianych modeli wprowadzić system dyscyplinarny zdolny do nakładania sankcji za nieprzestrzeganie środków wskazanych w modelu. W małych podmiotach korporacyjnych zadania wyżej opisane mogą być wykonywane bezpośrednio przez organ zarządzających, natomiast w spółkach akcyjnych alternatywnie: rada biegłych rewidentów, rada nadzorcza, komitet kontroli zarządczej mogą pełnić funkcje organu nadzorczego.

W oparciu o art. 8 dekretu podmiot korporacyjny podlega odpowiedzialności również wtedy, gdy nie udało się wskazać sprawcy będącego osobą fizyczną lub nie można przypisać mu winy. Ostateczne pozbawienie prawa prowadzenia działalności przez podmiot korporacyjny może zostać orzeczone, jeżeli podmiot nie świadczy usług publicznych lub usług o charakterze użyteczności publicznej, a jeżeli świadczy takie usługi publiczne lub usługi o charakterze użyteczności publicznej, to przerwanie ich może wyrządzić poważną szkodę społeczną, bądź mieć znaczące reperkusje dla zatrudnienia, wreszcie gdy działalność jest prowadzona w zakładach przemysłowych lub ich częściach uznanych za strategiczne dla Republiki Włoskiej. Jeśli żadna ze wskazanych przesłanek nie zachodzi a podmiot korporacyjny osiągnął znaczną korzyść z przestępstwa i został już skazany co najmniej trzy razy w ciągu ostatnich siedmiu lat, na czasowe zawieszenie działalności, orzeczenie co do zaprzestania działalności podmiotu może mieć charakter definitywny, także wtedy gdy podmiot korporacyjny lub jedna z jego jednostek organizacyjnych jest stale wykorzystywany do wyłącznego lub przeważającego celu umożliwiania lub ułatwiania popełniania przestępstw (art. 17 w zw. z art. 25). Jak wcześniej zaznaczono zasady, które doprowadziły do uchwalenia i zainspirowały dekret, wywodzą się z Konwencji z dnia 26 lipca 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, Konwencji w sprawie zwalczania korupcji

z udziałem urzędników Wspólnot Europejskich lub urzędników państw członkowskich Unii Europejskiej, sporządzona przez Radę w dniu 26 maja 1997 r., i wreszcie Konwencji OECD z dnia 17 listopada 1997 r. w sprawie zwalczania korupcji w Państwach Członkowskich Unii Europejskiej z dnia 17 listopada 1997 r. o zwalczaniu przekupstwa zagranicznych funkcjonariuszy publicznych w międzynarodowych transakcjach handlowych, nie ulega również wątpliwości, że Republika Włoska w największym stopniu, posłużyła się rekomendacją Komitetu Ministrów Rady Europy. Informacja dotycząca Republiki Włoskiej, byłaby niepełna bez stwierdzenia, do przestępstw podatkowych, stosuje się dekret ustawodawczy z 10 marca 2000 (74/2000)⁹¹¹, stosowany do przestępstw w zakresie podatków dochodowych i podatku od wartości dodanej (VAT). Na mocy, którego to dekretu penalizowane jest składanie fałszywych zeznań podatkowych i deklaracji oraz usiłowanie takich czynów, w szczególności w związku z wykorzystaniem faktur lub innych dokumentów dotyczących transakcji, które w rozumieniu dekretu mają charakter pozorny (sekcja 2 dekretu) w "celu uchylenia się od opodatkowania" oraz "umożliwienia osobom trzecim uchylenia się od opodatkowania" (art. 1), z użyciem fałszywych dokumentów lub innych oszukańczych środków mogących utrudnić ocenę i wprowadzić w błąd organy podatkowe. Ustawodawca wprowadził progi ściągania czynów zabronionych, to jest z przekroczeniem kwoty podatku „narażonego na uszczuplenie” przekraczającego trzydzieści tysięcy euro, gdy łączna kwota niezadeklarowanych aktywów, zdefiniowanych do celów dekretu, bądź przez zadeklarowanie fikcyjnych pasywów, jest wyższa niż 5% łącznej kwoty aktywów wskazanych w deklaracji lub, w każdym przypadku, jest wyższa niż jeden milion pięset tysięcy euro, lub jeśli łączna kwota fikcyjnych pasywów zmniejszających podatek jest wyższa niż 5% kwoty podatku lub, w każdym przypadku, wynosi trzydzieści tysięcy euro. Maksymalna sankcja to 8 lat pozbawienia wolności, z możliwością odstąpienia od karania w każdym wypadku, gdy sprawca dokona korekty deklaracji i uiści podatek, oraz z odpowiedzialnością solidarną podmiotu kolektywnego, w interesie, którego działał sprawca (art. 11 w zw. z art. 19 dekretu).

Odpowiedzialność karna podmiotów kolektywnych (dopuszczona została w Królestwie Norwegii w kodeksie karnym od 1991 roku⁹¹², w tym z uwzględnieniem wspomnianej wcześniej koncepcji winy anonimowej. W oparciu o rozdział 4 kodeksu

⁹¹¹ <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2000-03-31&atto.codiceRedazionale=000G0112&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=10&qId=642337bc-4ab1-4003-ae49-57301f90815d&tabID=0.9875603384887849&title=lbl.dettaglioAtto> (dostęp: 2023-08-22).

⁹¹² Simon O'Connor, " *International Review of the Red Cross* 94, no. 887 (Autumn 2012): 1007-1026 (dostęp: 2023-10-25)

karnego, sekcja 27 według tekstu z 20 maja 2005⁹¹³ „W przypadku naruszenia przepisu karnego przez osobę, która działała w imieniu przedsiębiorstwa, przedsiębiorstwo może podlegać karze. Przedsiębiorstwo w rozumieniu kodeksu oznacza: spółkę, spółdzielnię, stowarzyszenie lub inne stowarzyszenie, przedsiębiorstwo jednoosobowe, fundację, majątek lub działalność publiczną. Karą jest grzywna. Przedsiębiorstwo może również zostać skazane na utratę prawa do prowadzenia działalności lub może zostać objęte zakazem prowadzenia działalności w określonych formach, na zasadach określonych dla osób fizycznych (sekcja 56) a majątek może podlegać konfiskacie (rozdział 13)”. Norma o odpowiedzialności karnej podmiotu kolektywnego (ang. *liability*, norweskie: *tilregnelighet*) znajduje zastosowanie także wtedy, gdy nie udowodniono winy żadnej osoby fizycznej, bądź osoby fizycznej nie można było uznać za odpowiedzialną⁹¹⁴. Czynniki wpływające na to, czy na przedsiębiorstwo zostanie nałożona kara (w oparciu o sekcję 27) oraz przy ocenie wysokości kary, uwzględnia się następujące czynniki: prewencyjny skutek kary, wagę przestępstwa oraz to, czy osoba działająca w imieniu przedsiębiorstwa działała w sposób zawiniony, czy przedsiębiorstwo mogło zapobiec wykroczeniu poprzez zastosowanie wytycznych, instrukcji, szkoleń, kontroli lub innych środków, czy przestępstwo zostało popełnione w celu promowania interesów przedsiębiorstwa, czy przedsiębiorstwo uzyskało lub mogło uzyskać jakąkolwiek korzyść w wyniku popełnienia przestępstwa, możliwości finansowe przedsiębiorstwa, czy inne sankcje wynikające z przestępstwa zostały nałożone na przedsiębiorstwo lub osobę, która działała w jego imieniu, w tym czy kara została nałożona na jakąkolwiek osobę fizyczną (tłum, własne z j. ang.)

W literaturze zauważa się, że Republika Federalna Niemiec jest jednym z nielicznych krajów, w których odpowiedzialność karna *per se* wciąż ogranicza się do osób fizycznych. Choć jak zauważył T. Wiegend⁹¹⁵ „To nie osoba fizyczna, sprzedaje śmiertelny gaz dyktatorowi, aby mógł go użyć do popełniania zbrodni wojennych, ale to firma, działająca jako osoba prawna, jest dostawcą tegoż gazu”⁹¹⁶, podnosząc, że choć niemiecka debata o odpowiedzialności karnej podmiotów kolektywnych „może wydawać się być opartą na słownych lub filozoficznych niuansach, to jednak przy bliższej obserwacji, wykazuje, że kontrowersyjne kwestie dotyczą samych podstaw prawa karnego i odpowiedzi na pytania: Jakie są warunki wstępne, które podmiot kolektywny musi spełnić, aby móc popełnić czyn

⁹¹³ https://lovdata.no/dokument/NLE/lov/2005-05-20-28/KAPITTEL_1#KAPITTEL_1 (dostęp: 2023-10-25)

⁹¹⁴ Zgodnie z tekstem angielskim “This applies even if no single person meets the culpability or the accountability requirement”

⁹¹⁵ Profesor Uniwersytetu w Kolonii.

⁹¹⁶ T. Wiegend, *Societas Delinquere Non Potest*. Journal of International Criminal Justice, vol. 6, no. 5, November 2008, pp. 927-946. HeinOnline

zabroniony? W oparciu o jakie przesłanki (wstępne) możliwe jest przypisanie winy takiemu podmiotowi na gruncie prawa karnego? I wreszcie jakie są subiektywne wymogi penalizacji podmiotów kolektywnych ? ⁹¹⁷ .

Obecnie kodeks wykroczeń administracyjnych z 24 maja 1968 ⁹¹⁸ (Gesetz fiber Ordnungswidrigkeiten - OWiG) zezwala na nałożenie grzywny na podmiot kolektywny (osoby prawne lub stowarzyszenia osób), ale jest to grzywna o charakterze administracyjnym, nakładana na podmiot kolektywny, jeżeli organ takiego podmiotu, przedstawiciel lub osoba pełniąca funkcje kontrolne popełniła przestępstwo lub wykroczenie administracyjne, w wyniku którego naruszony został obowiązek osoby prawnej lub osoba prawna została wzbogacona ⁹¹⁹. W postępowaniu w opisanym wyżej zakresie nie jest konieczne wskazanie osoby fizycznej, która popełniła wykroczenie, wystarcza natomiast wykazanie, że wykroczenia dopuściła się osoba działająca w imieniu podmiotu kolektywnego w charakterze wskazanym w statucie tego podmiotu ⁹²⁰. Naruszenie może również polegać na zawinionym braku nadzoru nad pracownikami niższego szczebla ⁹²¹. Opisane wyżej sankcje finansowe o charakterze administracyjnym, mogą tym samym zostać nałożone na podmiot kolektywny, przez przeniesienie odpowiedzialności na podmiot kolektywny, z osoby reprezentującej taki podmiot kolektywny, osoby fizycznej która nie będąc prawnym reprezentantem takiego podmiotu dopuściła się wykroczenia działając w imieniu takiego podmiotu, lub alternatywnie, po udowodnieniu uchybień, co do wewnętrznej organizacji podmiotu kolektywnego, które nie zapobiegły lub umożliwiły popełnienie wykroczenia przez osobę fizyczną. Maksymalna kwota grzywny administracyjnej nałożonej na osobę prawną wynosi obecnie dziesięć milionów EUR w razie przestępstw o charakterze umyślnym ⁹²² a w razie niedołożenia należytej staranności do pięciu milionów EUR ⁹²³. Jeśli osoba prawna uzyskała korzyść z przestępstwa, grzywna administracyjna może być ograniczona jedynie kwotą zysku osoby prawnej.

Niemiecki Kodeks karny (Strafgesetzbuch - StGB) z 15 maja 1871 r. w wersji ogłoszonej 13 Listopada 1998 ⁹²⁴ przewiduje również możliwość konfiskaty dochodów z

⁹¹⁷ Tamże.

⁹¹⁸ https://www.gesetze-im-internet.de/owig_1968/BJNR004810968.html

⁹¹⁹ § 30 sec. 1 Gesetz aber Ordnungswidrigkeiten

⁹²⁰ § 30 sec. 4 Gesetz ziber Ordnungswidrigkeiten

⁹²¹ § 130 Gesetz aiber Ordnungswidrigkeiten

⁹²² § 30 (2) 1.

⁹²³ § 30 (2) 2.

⁹²⁴ Federalny Dziennik Ustaw I, s. 3322 ostatnio zmieniony 26 lipca 2023 (BGBl. 2023 I nr 203) https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/_73.html (dostęp: 2023-10-24).

przestępstwa od osoby prawnej, gdy osoba fizyczna popełniła przestępstwo działając w jej imieniu⁹²⁵.

W świetle powyższego kwestia odpowiedzialności podmiotów kolektywnych w Republice Federalnej Niemiec oparta jest na pociągnięciu podmiotu kolektywnego także za przestępstwa popełnione przez przedstawicieli takich podmiotów, a nawet za przestępstwa zwykłych pracowników, jeśli doszło do uchybień po stronie podmiotu kolektywnego w nadzorze, z możliwością pozbawienia podmiotu kolektywnego zysków, które mógł on czerpać z naruszeń prawa.

Możliwość względnie konieczność nakładania odpowiedzialności karnej *per se* na podmioty kolektywne w RFN jest obecnie przedmiotem ożywionej dyskusji, której podstawą jest teza, że obecny niemiecki system prawa w odniesieniu do sankcji wobec podmiotów kolektywnych ma poważne wady⁹²⁶ i wymaga zasadniczej reformy oraz wymaga zaostrzenia sankcji karnych wobec osób prawnych, „mających na celu przeciwdziałanie rozwojowi i utrzymywaniu przestępczych kultur korporacyjnych oraz dominacji „użytecznej nielegalności” [...] Środki te nie powinny mieć jednak drakońskiego charakteru. Rządy prawa („Rechtsstaatlichkeit”) wymagają raczej, aby podmioty korporacyjne podlegały odpowiedzialności karnej, co jednak oznacza nie tylko poważne traktowanie czynów zabronionych podmiotów kolektywnych, ale także uznanie podstawowych praw procesowych takich podmiotów⁹²⁷.

Już w 1999 r. Federalne Ministerstwo Sprawiedliwości, powołało komisję złożoną z siedmiu ekspertów ze środowiska akademickiego i praktyków prawa, której zadaniem było zbadanie kwestii odpowiedzialności karnej podmiotów kolektywnych. „Członkowie tej komisji mieli tak rozbieżne poglądy, że nie byli w stanie uzgodnić rekomendacji i zamiast tego ograniczyli się do przedstawienia argumentów za i przeciw korporacyjnej odpowiedzialności karnej wraz z opcjami legislacyjnymi⁹²⁸”. T. Weigand zauważał, że niechęć doktryny niemieckiej do odejścia naruszenia zasady *societas delinquere non potest* można przypisać utrzymywaniu w doktrynie założeń dziewiętnastowiecznej filozofii idealistycznej w szczególności indywidualistycznego rozumienia odpowiedzialności Immanuela Kanta oraz „teorii fikcji, że indywidualna wola każdego z przedstawicieli osoby

⁹²⁵ §§73 - § 73 c

⁹²⁶ G. Dannecker, Thomas Schröder, *Companies as Responsible Actors and Corporate Citizens—Corporate Criminal Responsibility Under the Rule of Law as a Consequence* (w:) M. Pohlmann, M (red.) *Organizational Crime. Organization, Management and Crime - Organisation, Management und Kriminalität*. Wiesbaden 2023, s. 445-471.

⁹²⁷ Tamże.

⁹²⁸ T. Weigend, *Societas delinquere non potest*. *Journal of International Criminal Justice*, 6(5), 2008, s. 927-946.

prawnej, winna być uznawana za wolę takiej osoby prawnej”, stworzonej przez Carla Friedricha von Savigny, na mocy której możliwa była odpowiedzialność cywilna podmiotu zbiorowego, ale nie odpowiedzialność karna, i pomimo rosnącego wpływu gospodarczego osób prawnych, żądania o wprowadzenie odpowiedzialności karnej, takich podmiotów nie zyskały aprobaty⁹²⁹. Różne projekty ustaw (ostatni nieoficjalny projekt ministerialny przedstawiono w 2019 r.⁹³⁰), z których wszystkie miały na celu uregulowanie odpowiedzialności podmiotów kolektywnych w sposób wykraczający poza obowiązującą typologię wykroczeń administracyjnych, wymagały wprowadzenia systemu odpowiedzialności opartego na jasnej i spójnej koncepcji, odzwierciedlającego zasady rzetelnego procesu i sprawiedliwego procesu.⁹³¹ T. Weigend opisał dwie koncepcje teoretyczne doktryny niemieckiej, w zakresie nakładania odpowiedzialności karnej podmiotów kolektywnych z których pierwsza stanowi, że korporacja jest karana „z przeniesienia” za każde zawinione zachowanie (działanie bądź zaniechanie) swojego reprezentanta, bądź pracownika, zgodnie z którą to koncepcją „wina osoby fizycznej” może być przypisana również podmiotowi kolektywnemu, który niewłaściwie wybrał lub nadzorował osobę fizyczną, bądź tolerował „kulturę korporacyjną” (ang. *a corporate culture*) sprzyjającą nielegalnemu postępowaniu, oraz koncepcję drugą, która czyni osobę prawną bezpośrednio odpowiedzialną karnie, nie za czyn zabroniony popełniony przez kogoś innego (osobę fizyczną), ale za własne naruszenie prawa w wyniku wadliwej organizacji i braku właściwego nadzoru nad jej funkcjonariuszami i pracownikami, podczas gdy przestępstwo popełnione przez osobę fizyczną jest jedynie przesłanką wstępną do ścigania korporacji⁹³². Krytycy pierwszego modelu odpowiedzialności kwestionują zasadność nakładania sankcji karnych na podmiot kolektywny, nawet jeśli osoba fizyczna „jest ściśle związana z podmiotem objętym sankcją i działała w jego imieniu”⁹³³ ze względu na jak to nazywano powielenie odpowiedzialności oraz problem wskazania osoby fizycznej odpowiedzialnej za popełnienie czynu zabronionego w samej korporacji jak i konieczność wykazania winy w

⁹²⁹ Odmienne O. von Gierke, *Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung* (Berlin: Weidmann, 1887), 603, 743 (za:) T. Weigend, *Societas ... op. cit.*, s. 930

⁹³⁰ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Unternehmenskriminalität
https://www.steuerberater-center.de/media/VerSanG_RefE.pdf (dostęp: 2023-10-24).

⁹³¹ T. Weigend, *Corporate Responsibility in Germany*. 2021 (w:) *The Quest for Core Values in the Application of Legal Norms*, s. 103-119.

⁹³² W. Hetzer, 'Verbandsstrafe in Europa' (w:) *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* (2007) 75, at 77 (za:) T. Weigend, *op. cit.*

⁹³³ J. Peglau, 'Unbeantwortete Fragen der Strafbarkeit von Personenverbänden', *Zeitschrift für Rechtspolitik* (2001) 406, at 407 (za:) T. Weigend, *op. cit.*

zakresie czynu tej osoby fizycznej⁹³⁴. K. Seelman w tym zakresie zauważa, że przyjęcie tej koncepcji promuje ukrywanie przez podmioty kolektywne odpowiedzialnych osób fizycznych, bowiem nie wskazanie osoby fizycznej wyłącza w konsekwencji odpowiedzialność podmiotu kolektywnego⁹³⁵. W literaturze niemieckiej zauważa się również, że w zakresie czynów kryminalizowanych w oparciu o StGB, konieczne byłoby odejście od stosowania stawek dziennych relewantnych w wypadku osoby fizycznej, a nieodpowiednich dla podmiotu kolektywnego, wobec którego podstawą orzekania o wysokości grzywny powinny być środki finansowe tego ostatniego podmiotu, a nie przychód dzienny osoby fizycznej⁹³⁶. T. Weigend podnosząc zastrzeżenia o charakterze fundamentalnym do obydwu opisanych modeli, zauważa, że w świetle tradycyjnej niemieckiej doktryny prawa karnego, podmiotom kolektywnym nie sposób przypisać elementu wolitywnego⁹³⁷, a także znamion działania względnie zaniechania naruszającego normy etyczne (względnie kanony moralne), ponieważ nie można wskazać „świadomości” a nawet zamiaru po stronie takiego podmiotu⁹³⁸. Tym samym nie można przypisać podmiotowi kolektywnemu winy. Alternatywnym podejściem, jak twierdzi, jest „przypisanie działań organów korporacji samej korporacji. Zgodnie z tym poglądem osoby prawne mogą działać i działają, ale tylko za pośrednictwem swoich organów. Słusznie jednak wskazano, że nie ma przekonującego powodu, aby przypisywać działania funkcjonariuszy korporacyjnych korporacji, ponieważ korporacja jako taka nie ma kontroli nad tym, co robią jej funkcjonariusze”⁹³⁹, podnosi również argument, że uznanie podmiotu kolektywnego za zdolny do dokonywania czynów w rozumieniu prawa karnego, wymaga przeformułowania niemieckiej teorii winy o charakterze osobistym (niem. Schuld)⁹⁴⁰. Autor ten stawia również pytanie, czy korporacja jest właściwym podmiotem penalizacji, pomijając żartobliwy argument, że nie można wsadzić firmy do więzienia. Zauważają, że głównym zarzutem wobec karania korporacji jest to, że osoba prawna nie mając

⁹³⁴ P. König, *Zur Einführung strafrechtlicher Verantwortlichkeit für juristische Personen und Personenverbände*, in: Hettinger, supra note 13, 39, at 58-59 (za:) T. Weigend, *op. cit.*

⁹³⁵ K. Seelmann, *Kollektive Verantwortung im Strafrecht* (Berlin: de Gruyter, 2002), 13 (za:) T. Weigend, *op. cit.*

⁹³⁶ § 40 StGB stanowi, że grzywnę wymierza się w stawkach dziennych. Wynosi ona co najmniej pięć, a maksymalnie trzysta sześćdziesiąt pełnych stawek dziennych, chyba że ustawa stanowi inaczej, przy czym w oparciu o ust. 2 wysokość stawki dziennej grzywny określa sąd, biorąc pod uwagę warunki osobiste i majątkowe sprawcy. Zasadniczo za podstawę przyjmuje się dochód netto, który sprawca ma lub może mieć w przeciętnym dniu. Zapewnia to również, że sprawca ma co najmniej minimalny dochód niezbędny do życia. Stawkę dzienną ustala się na poziomie co najmniej jednego i maksymalnie trzydziestu tysięcy euro.

⁹³⁷ H.-H. Jescheck and T. Weigend, *Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil* (5th edn., Berlin: Duncker & Humblot, 1996), 217-226; Roxin, supra note 52, at 239-271.

⁹³⁸ A. Kaufmann, *Das Schuldprinzip* (2nd edn., Heidelberg: Winter, 1976); U. Neumann, *Zurechnung und 'Vorverschulden'* (Berlin: Duncker & Humblot, 1985).

⁹³⁹ T. Weigend, *Societas delinquere non potest*. Journal of International Criminal Justice, 6(5), 2008, s. 936.

⁹⁴⁰ G. Jakobs, *Strafrecht Allgemeiner Teil* (2nd edn., Berlin: de Gruyter, 1991), 35-46.

świadomości (sumienia) nie może zdawać sobie sprawy, że jest karana i nie może podjąć świadomego wysiłku w celu uniknięcia kary w przyszłości, a „sankcje karne nie mogą jej uświadomić winy ani zmienić jej w lepszą osobę prawną”. Konkludując zauważa, że żadna z koncepcji: przeniesienia winy z przedstawicieli podmiotu kolektywnego sam podmiot kolektywny, jaki i uznania winy podmiotu kolektywnego nie ma przekonywających podstaw doktrynalnych w systemie prawa stanowionego w świetle doktryny niemieckiej. Uważa, że przyjęcie znanych z systemów *common law* instytucji odpowiedzialności na zasadzie ryzyka i odpowiedzialności zastępczej, gdyby uznano je za konieczne do osiągnięcia celów polityki karnej, nie musi być bardziej skuteczne, niż obowiązująca w Niemczech zasada odpowiedzialności o charakterze administracyjnym, a tylko w tym ostatnim wypadku badanie kwestii etycznych, wydaje się zbędne. Podnosi, że jeżeli korporacje mogą być karane na podstawie niejasno określonego przypisania komuś innemu niewłaściwego zachowania lub "wadliwej samoorganizacji" to pojawia się pytanie, czemu te same „swobodne” standardy nie miałyby być wystarczające do uzasadnienia karania osób fizycznych, co w konsekwencji prowadziłoby do, jak to określa „inflacji prawa karnego”.

d. Polska ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary

Jak zauważył W. Wróbel „wprowadzenie (w Polsce – przyp. aut.) sankcji karnych wobec podmiotów zbiorowych, nie było przedmiotem szczególnej debaty publicznej, czy też sporu politycznego. [...] Zasady odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary jako przestępstwa lub przestępstwa skarbowe oraz zasady postępowania w przedmiocie takiej odpowiedzialności uregulowano w Polsce w ustawie z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2016 r. poz. 1541 ze zm.)⁹⁴¹.

Znamienne jest, że w okresie od wejścia w życie tej ustawy do chwili oddania pracy, w Systemach Informacji Prawnej Lex i Legalis, powołano jedynie 98 judykatów i 78 judykatów. Odnosząc się do ustawy A. Zoll, stwierdza: „Jest charakterystyczne, że ustawa nie używa pojęcia odpowiedzialności karnej, chociaż było ono zawarte w jej projekcie. Należy więc przyjąć, że jest to odpowiedzialność różna od przewidzianej w kodeksie karnym [...] Nie da się jednak nie zauważyć, że jest to próba obejścia gwarancji konstytucyjnych odnoszących się

⁹⁴¹ J. Kosonoga [w:] *Kodeks postępowania karnego*. Tom I. Komentarz do art. 1-166, red. R. A. Stefański, S. Zabłocki, Warszawa 2017, art. 17. https://sip.lex.pl/#/commentary/587741090/538530/stefanski-ryszard-a-red-zablocki-stanislaw-red-kodeks-postepowania-karnego-tom-i-komentarz-do-art...?keyword=societas%20delinquere%20non%20potest%20AND%20kardas&unitId=passage_3961 (dostęp: 2023-08-21).

do prawa karnego. Sankcje przewidziane wobec podmiotów zbiorowych są bowiem niewątpliwie karami.⁹⁴² A. Zoll zauważa również, że „Decydujące znaczenie, także dla rozwiązania polskiego, mają: Konwencja przyjęta przez Radę Unii Europejskiej o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich sporządzona dnia 26 lipca 1995 r.⁹⁴³ oraz Konwencja Narodów Zjednoczonych przeciwko międzynarodowej przestępczości zorganizowanej przyjęta dnia 15 listopada 2000 r.⁹⁴⁴ K. Lipiński podnosi, że „Karniści są raczej niechętni pomysłowi przypisywania odpowiedzialności karnej – przynajmniej w jej tradycyjnym, wąskim sensie – jakimkolwiek podmiotowi innemu niż osoba fizyczna. Najlepszym dowodem tego stwierdzenia mogą być zmiany, którym w toku prac legislacyjnych ulegała nazwa ustawy przewidującej represyjną odpowiedzialność podmiotów zbiorowych⁹⁴⁵”, dodając „Niemniej już ponad sto lat temu Juliusz Makarewicz zdecydowanie twierdził, że „na pytanie [...] czy możliwe jest karanie i (*factum concludens*) zdolność do odpowiedzialności z tytułu czynu niedozwolonego korporacji, możliwa jest tylko twierdząca odpowiedź”. W. Wróbel, podkreślił, że ustawa w jej pierwotnym kształcie była nie tylko przedmiotem zasadniczej krytyki, co do jej wad o charakterze legislacyjnym, przy czym niektórych z nich „w szczególności materialnoprawnych podstaw odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, sposobu określania sankcji nakładanych na takie podmioty oraz uregulowań procesowych”⁹⁴⁶ o charakterze konstytucyjnym, których zasadność potwierdził Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 3 listopada 2004⁹⁴⁷.

J. Sobczak, znacząco rozszerza kontekst prawny przywoływany przez A. Zolla, stojący u podstaw uchwalenia wspomnianej ustawy wskazując, że zamiarem twórców projektu „tworzących katalog czynów zabronionych pod groźbą kary, których popełnienie stanowi podstawę odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, było odzwierciedlenie w tym względzie standardów Unii Europejskiej. Chcieli oni przy tym wziąć szczególnie pod uwagę

⁹⁴² A. Zoll [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1-52, wyd. V, red. W. Wróbel, Warszawa 2016, art. 1. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587276754/510465/wrobel-wlodzimierz-red-zoll-andrzej-red-kodeks-karny-czesc-ogolna-tom-i-czesc-i-komentarz-do-art...?keyword=societas%20delinquere%20non%20potest%20AND%20kardas&cm=STOP> (dostęp: 2023-08-21).

⁹⁴³ Dz. U. z 2009 r. Nr 208, poz. 1603.

⁹⁴⁴ Dz. U. z 2005 r. Nr 18, poz. 158.

⁹⁴⁵ K. Lipiński, *Problemy przypisywania odpowiedzialności podmiotowi zbiorowemu*, RPEiS, 2023, zeszyt 2 – 2023, s. 188 <https://doi.org/10.14746/rpeis.2023.85.2.14>

⁹⁴⁶ W. Wróbel, *Odpowiedzialność karna podmiotów zbiorowych. (Projekt nowych uregulowań)*. Państwo i Prawo, wrzesień 2005, s. 3–16.

⁹⁴⁷ Wyrok TK z 3.11.2004 r., K 18/03, OTK-A 2004, nr 10, poz. 103. W. Wróbel, w publikacji *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych*, podał błędną sygnaturę akt tej sprawy „K 18/00” <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520227442/1?directHit=true&directHitQuery=k%2018%2F03> (dostęp: 2023-10-22)

unormowania aktów prawa międzynarodowego przewidujących odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary⁹⁴⁸.

Autor ten, słusznie zauważa, że wspomniana ustawa „jest jak się wydaje, dość słabo znana i mało stosowana w praktyce. Ustawodawca nie zdecydował się w gruncie rzeczy na wprowadzenie takiego modelu odpowiedzialności, zgodnie z którym podmiot zbiorowy będzie odpowiadał za swoje zachowania w sensie prawnym. Dostrzega również, że „Tymczasem ta koncepcja jest niezmiernie istotna, gdyż właśnie podmiot zbiorowy wielokrotnie jest faktycznie sprawcą zachowania zabronionego i tak jest zresztą identyfikowany w odbiorze społecznym” (podkr. moje P.T. .)⁹⁴⁹. J. Sobczak odnotowuje, również, że w doktrynie „budzi również wątpliwość sam termin „podmioty zbiorowe”, chociażby z tej racji, że obejmuje on osoby

⁹⁴⁸ J. Sobczak, *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary uregulowane w Kodeksie karnym skarbowym* (w:) *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, D. Korczyński, (red.) Autor powołuje przepisy: Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z 26.07.1995 r.; I Protokołu do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z 27.09.1996 r. (Dz. Urz. UE C 313, s. 1–10); II Protokołu do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z 19.06.1997 r. (Dz. Urz. UE C 221, s. 11–22); Konwencji o zwalczaniu przekupstwa zagranicznych funkcjonariuszy publicznych w międzynarodowych transakcjach handlowych sporządzonej w Paryżu 17.12.1997 r. (Dz. U. z 2001 r. Nr 23, poz. 264); Prawnikarnej Konwencji Rady Europy o korupcji 27.01.1999 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 29, poz. 249 ze zm.); Konwencji Rady Europy o cyberprzestępczości z 23.11.2001 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 728); Konwencji Rady Europy o ochronie środowiska środkami prawa karnego z 4.11.1998 r. (*Convention on the Protection of the Environment through Criminal Law*) European Treaty Series– No. 172

<https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168007f3f4> (dostęp: 20.11.2016 r.); M. Walas, Nowe regulacje w zakresie odpowiedzialności karnej w unijnym procesie środowiska, w: M. Rudnicki, A. Haladyj, K. Sobieraj, *Europeizacja prawa ochrony środowiska*, Lublin 2011, s. 469; por. W. Radecki, *Przestępstwa przeciwko środowisku*, Rozdział XXII. Komentarz (Dodatkowe akty prawne), Warszawa 2011; Wspólnego Działania Nr 97/154/JHA dotyczącego działań mających na celu zwalczanie handlu istotami ludzkimi oraz seksualnego wykorzystywania dzieci z 24.2.1997 r., przyjętego przez Radę Unii Europejskiej na podstawie art. K. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L z 1997 r., Nr 63, s. 2 ze zm., uchylony Decyzją Ramową Rady 2004/68/WSiSW, Dz. Urz. UE L 2004 r., Nr 13, s. 44, uchylony przez Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady z 13.12.2001 r. w sprawie zwalczania niegodziwego traktowania w celach seksualnych i wykorzystywania seksualnego dzieci oraz pornografii dziecięcej, zastępującą Decyzję Ramową 2004/68/WSiSW, Dz. Urz. UE L z 2011 r., Nr 335, s. 1, sprost. Dz. Urz. UE L z 2012 r., Nr 18, s. 7); Wspólnego Działania Nr 98/733/JHA z 21.12.1998 r. o penalizacji udziału w zorganizowanej grupie przestępczej w Państwach Członkowskich Unii Europejskiej, przyjętego przez Radę Unii Europejskiej na podstawie art. K. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L z 1998 r., Nr 351, s. 1, uchylony Decyzją Ramową Rady 2008/841/WSiSW z 24.10.2008 r. w sprawie zwalczania przestępczości zorganizowanej Dz. Urz. UE L z 2008 r., Nr 300, s. 42; Konwencji Narodów Zjednoczonych przeciwko międzynarodowej przestępczości zorganizowanej z 15.11.2000 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 18, poz. 158); Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zwalczania finansowania terroryzmu z 9.12.1999 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 263, poz. 2619 i 2620); Rekomendacji Rady Europy Nr R(88)18 dotyczącej odpowiedzialności przedsiębiorstw za przestępstwa (Council of Europe Recommendation No. R(88)18 of the Committee of Ministers to Member States concerning Liability of Enterprises having Legal Personality for offences committed in the exercise of their activities, <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016804f3d0c> (dostęp: 20.11.2016 r.), Zob. także J. Jasiński (wybór i tłumaczenie), *Standardy prawne Rady Europy. Zalecenia, t. IV, Sądownictwo. Organizacja – postępowanie – orzekanie*, Warszawa 1998, s. 201; projektu Decyzji Ramowej w sprawie zwalczania terroryzmu (COM 2001 501 final) (*Draft Detailed Word Programme for the follow – up of the Report on the concrete objectives of education and training systems*) <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2001/EN/1-2001-501-EN-F1-1.Pdf> (dostęp: 20.11.2016 r.). Zob. Uzasadnienie projektu ustawy, Druk sejmowy Nr 706, Sejm IV kadencji.

⁹⁴⁹ Tamże.

prawne typu fundacyjnego, które „trudno uznać za zbiorowości, takie same jak np. stowarzyszenie”⁹⁵⁰. Barbara Nita, zwraca natomiast uwagę, że ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych pod groźbą kary „w ogóle pomija zagadnienie łączenia, podziału oraz przekształcania podmiotów zbiorowych w kontekście ponoszenia odpowiedzialności przewidzianej w ustawie przez tak "zmodyfikowany" podmiot zbiorowy.

Milczenie ustawy w tej kwestii powoduje, że problem nie jest możliwy do rozwiązania przez odpowiednie stosowanie przepisów prawa gospodarczego odnoszących się do wstąpienia nowopowołanego podmiotu w prawa i obowiązki jego poprzednika. Wobec obowiązywania zasady *nullum crimen sine lege* odpowiedzialności karnej "zmodyfikowanego" podmiotu zbiorowego nie można bowiem domniemywać⁹⁵¹, podkreślając, że „Zasadność rozwiązania przyjętego w ustawie [z 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych pod groźbą kary] w zakresie, w jakim wyłącza odpowiedzialność jednostek samorządu terytorialnego i ich związków oraz organów samorządu terytorialnego, może nasuwać wątpliwości, zwłaszcza w świetle - określonej w art. 32 Konstytucji - zasady równości wobec prawa”, nadto, że „Zachowaniem osoby fizycznej, które mogło przynieść podmiotowi zbiorowemu korzyść, chociażby niemajątkową [art. 3], jest nie tylko usiłowanie popełnienia przestępstwa, za które taki podmiot ponosi odpowiedzialność, ale także przestępstwo dokonane, które teoretycznie mogło przynieść takiemu podmiotowi korzyść, choć faktycznie spowodowało straty.”⁹⁵².

Jeszcze przed wejściem w życie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, w dniu 10 kwietnia 2003 r. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją szeregu przepisów tej ustawy, w tym art. 3 i 5. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK-A 2004, nr 10, poz. 103, w punkcie I.3 wyroku stwierdził, że art. 5 ustawy "w zakresie dotyczącym art. 3 pkt 4 tej ustawy jest niezgodny z art. 2 i art. 42 ust. 1 Konstytucji". Przepis art. 5, w zakresie wskazanym w wyroku, utracił moc z dniem 30 czerwca 2005 r., to jest w dacie określonej w pkt II wyroku. W uzasadnieniu wyroku TK podkreślił, że odpowiedzialność podmiotów zbiorowych, pomimo że nie stricte karna, jest jednak odpowiedzialnością o charakterze represyjnym i musi opierać się na przesłance winy. Stwierdził, że aby możliwe było stosowanie represyjnych sankcji wobec podmiotu zbiorowego, spełniających kryteria zgodności z Konstytucją - art. 2 i art. 42 ust. 1 - niezbędne jest wykazanie zarzucalności określonego zachowania podmiotu, a więc, iż musi się ono mieścić w "szeroko

⁹⁵⁰ S. Steinborn, A. Górski, A. Sakowicz (red.), *Zwalczanie przestępczości gospodarczej*, s. 89.

⁹⁵¹ B. Nita, *Model odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, PiP 2003, nr 6, s. 16-33. <https://sip.lex.pl/#/publication/151032309/nita-barbara-model-odpowiedzialnosci-podmiotow-zbiorowych-za-czyny-zabronione-pod-grozba-kary> (dostęp: 2023-10-04)

⁹⁵² Tamże.

rozumianym pojęciu zachowania zawinionego". Nie można przy tym nie dostrzec, że w pełnej zgodzie z rozstrzygnięciem zawartym w pkt I.3, szeroka argumentacja dotycząca "zawinienia" podmiotu zbiorowego i jego "winy organizacyjnej", prowadzona była pod kątem związków i możliwości wzajemnego oddziaływania pomiędzy tym podmiotem, a "przedsiębiorcą", o którym była mowa w art. 3 pkt 4 u.o.p.z.. W następstwie tego orzeczenia TK, stwierdzającego niezgodność z Konstytucją także innych przepisów ustawy, podjęte zostały prace legislacyjne, zmierzające do usunięcia niekonstytucyjności wskazanych w wyroku rozwiązań. Rządowy projekt nowelizacji przesłano do Sejmu w dniu 24 marca 2004 r. (IV kadencja, druk nr 3837, www.sejm.gov.pl). W zakresie modelu odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, projekt w niczym nie odbiegał od pierwotnych założeń. W nawiązaniu do omawianego rozstrzygnięcia TK, proponowano zastąpienie dotychczasowego brzmienia art. 3 pkt 4 u.o.p.z. ("będącej przedsiębiorcą") określeniem: "będącej przedsiębiorcą, który bezpośrednio współdziała z podmiotem zbiorowym w celu realizacji celu prawnie dopuszczalnego". Z kolei przesłanki zawinienia podmiotu zbiorowego zawarte w art. 5 u.o.p.z., projektowano sprecyzować poprzez nadanie temu przepisowi treści: "Podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności, jeżeli do popełnienia czynu zabronionego doszło w następstwie: 1) co najmniej braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w art. 3 pkt 2 i 3 lub co najmniej braku należytego nadzoru nad tą osobą - ze strony organu lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego; 2) organizacji działalności podmiotu zbiorowego, która nie zapewniała uniknięcia popełnienia czynu zabronionego przez osobę, o której mowa w art. 3 pkt 1 lub 4, podczas gdy mogło ją zapewnić zachowanie należytej staranności, wymaganej w danych okolicznościach, przez organ lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego". W uzasadnieniu tego projektu wprost stwierdzono, że "rozwiązanie to pozwala na określenie swoistego zawinienia podmiotu zbiorowego, które byłoby przesłanką niezbędną do pociągnięcia go do odpowiedzialności w trybie przewidzianym w ustawie. Przepis art. 5 w brzmieniu proponowanym w projekcie doprecyzowuje tę przesłankę przez wyraźne wskazanie, że do popełnienia czynu zabronionego doszło w następstwie uchybień ze strony organu lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego". W toku sejmowych prac legislacyjnych, na szczególną uwagę zasługuje opinia eksperta podkomisji sejmowej (z dnia 20 kwietnia 2005 r.), w której stwierdzono, że zarówno proponowane w projekcie nowe określenie "przedsiębiorcy" w art. 3 pkt 4 u.o.p.z., jak i nowe opisanie tzw. winy organizacyjnej w art. 5 pkt 2 tej ustawy, powielają rozwiązania dotychczasowe, uznane przez Trybunał Konstytucyjny za niedopuszczalne. Autor tej ekspertyzy zaproponował po prostu skreślenie zarówno proponowanego art. 3 pkt 4, jak i art. 5 pkt 2 ustawy. Rozwiązaniu takiemu stanowczo sprzeciwiał się przedstawiciel rządu (autora

projektu), który wprost podczas dyskusji w podkomisji sejmowej stwierdził, że proponowane w powyższej ekspertyzie zmiany projektu "spowodują bardzo dużą redukcję odpowiedzialności podmiotu zbiorowego i dysonans w zakresie procedury postępowania przeciwko podmiotowi zbiorowemu" i dalej: "rezygnacja w sprawozdaniu podkomisji z tzw. zawinienia organizacyjnego (...) skutkowałaby znacznym zawężeniem katalogu przesłanek określających odpowiedzialność podmiotu zbiorowego" (sprawozdanie z posiedzenia podkomisji w dniu 16 czerwca 2005 r., www.sejm.gov.pl). W dniu 28 lipca 2005 r. uchwalono ustawę o zmianie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. Nr 180, poz. 1492). Przyjęto w niej rozwiązania zaproponowane we wskazanej powyżej ekspertyzie, całkowicie pomijając w art. 5 ustawy określenie swoistej przesłanki odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny zabronione osób wskazanych w art. 3 pkt 1 ustawy. Znowelizowany przepis art. 5 u.o.p.z. w sposób zupełnie jednoznaczny przesłankę "zawinienia" podmiotu zbiorowego ustanawia jedynie w stosunku do osób wskazanych w art. 3 pkt 2 i 3 tej ustawy, poprzez wskazanie na "winę" w wyborze bądź nadzorze. W uzasadnieniu TK wprost stwierdził, że "czysto obiektywna odpowiedzialność represyjna, oparta wyłącznie na fakcie odniesienia przez dany podmiot zbiorowy korzyści (...), wykracza poza standardy stanowienia prawa represyjnego w państwie prawa"⁹⁵³.

Należy przy tym powołać także postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 maja 2009 r.⁹⁵⁴ stanowiące, że "Przepis art. 5 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. Nr 179, poz. 1661 ze zm.), w brzmieniu ustalonym ustawą nowelizującą z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. Nr 180, poz. 1492) w sposób zupełnie jednoznaczny przesłankę "zawinienia" podmiotu zbiorowego ustanawia jedynie w stosunku do osób wymienionych w art. 3 pkt 2 i 3 tej ustawy, poprzez wskazanie na "winę" w wyborze bądź nadzorze. Pominięcie w tym przepisie przesłanki własnej odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny osób wskazanych w art. 3 pkt 1, przy niewprowadzeniu jakichkolwiek innych zasad odpowiedzialności podmiotu za działania osób nim zarządzających, spowodowało brak możliwości pociągnięcia podmiotu zbiorowego do odpowiedzialności za czyny zabronione tej kategorii osób." W świetle wybranego orzecznictwa nie ulega wątpliwości, że „Podmioty zbiorowe nie ponoszą odpowiedzialności za własne działania, lecz odpowiadają za działania osób fizycznych określonych w art. 3 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny

⁹⁵³ Tamże.

⁹⁵⁴ Postanowienie SN z 5.05.2009 r., IV KK 427/08, OSNKW 2009, nr 7, poz. 57.

<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520597324/1?directHit=true&directHitQuery=IV%20KK%20427%2F08> (dostęp: 2023-10-15).

zabronione pod groźbą kary (Dz. U. Nr 197, poz. 1661 ze zm.). Nadto istotne jest, że odpowiedzialność ta związana jest ze swoistą "winą w wyborze", gdyż aby podmiot zbiorowy odpowiedzialności podlegał, należy mu wykazać co najmniej brak należytej staranności w wyborze osoby fizycznej lub brak należytego nadzoru nad tą osobą⁹⁵⁵". Orzekając co do kasacji wniesionej przez Rzecznika Praw Obywatelskich na niekorzyść podmiotu zbiorowego Sąd Najwyższy przyjął, że „polski ustawodawca opowiedział się za modelem odpowiedzialności opartym na zasadzie odrębnego zawinienia podmiotu zbiorowego, które ma charakter akcesoryjny i niesubsydiarny. Akcesoryjność odpowiedzialności podmiotu zbiorowego polega na uprzednim odwołaniu się do zachowania - czynu osoby fizycznej, zawinionego i bezprawnego. Taki czyn osoby fizycznej jest warunkiem niezbędnym odpowiedzialności podmiotu zbiorowego (w modelach nieakcesoryjnych czyn osoby fizycznej nie jest istotny, a przesłanki odpowiedzialności podmiotu zbiorowego związane są z samym jego sposobem funkcjonowania). Akcesoryjność odpowiedzialności wyrażona została w art. 3 u.o.p.z., w którym mowa o "czynie zabronionym", popełnionym przez taksatywnie wymienione kategorie osób. Pierwotnie przepis ten w czterech punktach wymieniał: 1) osoby działające w imieniu lub w interesie podmiotu w ramach uprawnienia lub obowiązku jego reprezentowania ... (w uproszczeniu, osoby zarządzające podmiotem); 2) osoby dopuszczone do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez osobę wskazaną w pkt 1; 3) osoby działające w imieniu lub interesie podmiotu za zgodą lub wiedzą osoby wskazanej w pkt 1; 4) osoby będące przedsiębiorcami. Nadto, w odniesieniu do czynu zabronionego każdej z tych osób ustawodawca przewidział warunek, że zachowanie to przyniosło lub mogło przynieść podmiotowi zbiorowemu korzyść, choćby niemajątkową. Niesubsydiarność odpowiedzialności podmiotu zbiorowego polega natomiast na konieczności potwierdzenia "czynu zabronionego" osoby fizycznej jednym z orzeczeń karnych, wymienionym w art. 4 u.o.p.z. Orzeczenie takie musi poprzedzać w ogóle wszczęcie postępowania przeciwko podmiotowi zbiorowemu⁹⁵⁶". W tej sprawie Sąd Najwyższy uznał, że „najistotniejsza jest jednak trzecia przesłanka odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, to jest przesłanka zawinienia. Statuował ją art. 5 u.o.p.z., który w pierwotnym brzmieniu stanowił: "podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności w razie stwierdzenia co najmniej braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w art. 3 pkt 2 lub 3, lub co najmniej braku należytego nadzoru

⁹⁵⁵ Np. Wyrok WSA w Gdańsku z 10.07.2007 r. I SA/Gd 565/07, LEX nr 288085.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520381781/1/i-sa-gd-565-07-wyrok-wojewodzkiego-sadu-administracyjnego-w-gdansk?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-27)

⁹⁵⁶ Postanowienie SN z 5.05.2009 r., IV KK 427/08, OSNKW 2009, nr 7, poz. 57.
<https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520597324/1/iv-kk-427-08-postanowienie-sadu-najwyzszego?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-27)

nad tą osobą albo gdy organizacja działalności tego podmiotu nie zapewnia uniknięcia popełnienia czynu zabronionego, a mogło je zapewnić zachowanie należytej, wymaganej w danych okolicznościach ostrożności przez osobę, o której mowa w art. 3 pkt 1 lub 4". Bezsporne jest, że to właśnie ten przepis samodzielnie kształtował ową odrębną przesłankę zawinienia samego podmiotu zbiorowego, niezależnie od winy stricte (w znaczeniu prawnokarnym) osoby fizycznej wskazywanej w art. 3 u.o.p.z. Podkreślenia wymaga w tym miejscu to, że przepis ten wprost i jednoznacznie odwoływał się do każdej z kategorii osób wskazanych w art. 3, przewidując odrębny rodzaj "zawinienia" podmiotu w przypadku osób z pkt 2 i 3 (*culpa in eligendo i culpa in custodiendo*) i odrębny rodzaj w przypadku osób wskazanych w pkt 1 i 4 (wina w organizacji działalności podmiotu). W wyrokach Sądu Najwyższego z 11 marca 2011⁹⁵⁷ i 3 września 2015⁹⁵⁸ uznano natomiast, że „Nie ma podstaw do orzeczenia odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyn zabroniony popełniony przez członków organu zarządzającego tego podmiotu” zgodnie z przepisem odesłania, tj. art. 3 pkt 2 i 3 ustawy, który wskazuje, że osobą fizyczną jest osoba dopuszczona do działania przez osobę działającą w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej, bądź też osoba działająca w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego, za zgodą lub wiedzą osoby działającej w imieniu lub interesie podmiotu zbiorowego, a tym samym do kręgu osób odpowiedzialnych nie należą więc te osoby, które w strukturze podmiotu zbiorowego działają w jego imieniu lub w interesie i w ramach własnego uprawnienia lub obowiązku - a więc w odniesieniu do spółek prawa handlowego, co istotne w sprawie - członkowie zarządów. Popełnienie czynu zabronionego przez te osoby nie stanowi zatem podstawy prawnej do orzeczenia odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyny zabronione pod groźbą kary⁹⁵⁹. W ustawie z dnia 29 lipca 2011 r. nowelizującej ustawę o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych z dniem 14 listopada 2011, wprowadzono nowy kształt przepisu art. 5, w oparciu o który podmiot zbiorowy ponosi odpowiedzialność także za czyny popełnione przez członków zarządów spółek kapitałowych. Sąd Najwyższy uznał również, że odpowiedzialność podmiotu zbiorowego „ma charakter niesamoistny i wtórny. Uruchamiana jest bowiem dopiero w sytuacji uprzedniego stwierdzenia odpowiedzialności karnej osoby wskazanej w art. 3 omawianej ustawy za jedno z przestępstw z art. 16 tejże ustawy.

⁹⁵⁷ Wyrok SN z 24.03.2011 r., V KK 417/10, LEX nr 795221. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520888917/1/v-kk-417-10-wyrok-sadu-najwyzszego?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-27)

⁹⁵⁸ Wyrok SN z 3.09.2015 r., V KK 268/15, LEX nr 1781853. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521875549/1/v-kk-268-15-prezesa-i-czlonkowie-zarzadow-spolek-prawa-handlowego-a-krag-osob-wskazanych-w-pkt-2...?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-27)

⁹⁵⁹ por. postanowienie SN z dnia 5 maja 2009 r., sygn. IV KK 427/08 - LEX nr 503628.

Spełnienie powyższego warunku nie wystarcza jednak do przypisania odpowiedzialności podmiotowi zbiorowemu. Z art. 5 ustawy wynika bowiem jednoznacznie, że kolejnym warunkiem (materialnoprawną przesłanką) tej odpowiedzialności jest stwierdzenie winy podmiotu zbiorowego. Odwołanie się przez ustawodawcę w art. 5 ustawy do konstrukcji zawinienia było niezbędne, skoro odpowiedzialność podmiotu zbiorowego jest odpowiedzialnością typu represyjnego (zob. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK-A 2004, Nr 10, poz. 103)⁹⁶⁰.

Zauważyć należy, że od 1 września 2022 u.o.p.z., wszczęcie postępowania przeciwko podmiotowi zbiorowemu nie jest uzależnione od uprzedniego skazania osoby fizycznej (prejudyk) w zakresie przestępstw przeciwko środowisku⁹⁶¹, poprzez dopuszczenie nieznanej dotąd w prawie polskim koncepcji tzw. winy anonimowej.

W dniu 28 maja 2018 r. na stronach RCL opublikowano natomiast projekt nowelizacji u.o.p.z.⁹⁶², który wpłynął do Sejmu 11 stycznia 2019⁹⁶³ zaostrzający zasady odpowiedzialności podmiotów gospodarczych dopuszczający winę anonimową we wszystkich innych sprawach. Warunkiem odpowiedzialności ma być wypełnienie znamion czynu zabronionego wskutek działania lub zaniechania organu lub umyślnego działania lub zaniechania członka organu, oraz gdy czyn zabroniony został popełniony przez osobę fizyczną dopuszczoną do działania przez organ podmiotu zbiorowego, członka jego organu lub osobę, uprawnioną do reprezentacji, także w oparciu o okoliczności faktyczne, wskutek nadużycia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków; w tym także przez osobę będącą pracownikiem podmiotu zbiorowego, bądź podwykonawcą, nie tylko przy braku należytej staranności w wyborze osoby uprawnionej do działania członka organu lub przedsiębiorcy (wina w wyborze) albo w nadzorze nad nimi ze strony podmiotu zbiorowego (wina w nadzorze), ale także w wypadku nieprawidłowości w organizacji działalności podmiotu zbiorowego, która ułatwiła lub umożliwiła popełnienie czynu zabronionego, chociaż inna organizacja tej działalności mogła zapobiec popełnieniu tego czynu (wina w organizacji). Nadto zgodnie z projektem przez podmioty zbiorowe rozumieć należy m.in. zagraniczne podmioty zbiorowe, dla których powstanie odpowiedzialności będzie możliwe, jeżeli czyn zabroniony został popełniony na terytorium Polski lub skutek stanowiący jego znamię wystąpił na jej terytorium, lub czyn był skierowany przeciwko jej interesom lub

⁹⁶⁰ Wyrok SN z 8.05.2013 r., V KK 76/13, LEX nr 1319277. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/521412973/1/v-kk-76-13-odpowiedzialnosc-podmiotu-zbiorowego-za-czynny-popełnione-przez-prezesow-spolek...?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-10-27)

⁹⁶¹ Ustawa z dnia 22 lipca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania przestępczości środowiskowej (Dz. U. poz. 1726).

⁹⁶² <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12312062/katalog/12511901> (dostęp: 2023-10-26).

⁹⁶³ <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-10-190-18> (dostęp: 2023-10-26).

interesom obywatela polskiego, polskiej osoby prawnej lub polskiej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Projekt wprowadza instytucję sygnalisty i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, w tym ostatnim zakresie pod warunkiem ujawnienia informacji dotyczących osób uczestniczących w popełnieniu czynu zabronionego oraz innych istotnych okoliczności dotyczących jego popełnienia, uiszczenia kwoty stanowiącej równowartość szkody wyrządzonej czynem zabronionym, jak również kwoty odpowiadającej co najmniej najniższej karze pieniężnej grożącej za czyn zabroniony, lecz nie większej niż 3 000 000 zł i wyrażenie zgody na przepadek korzyści i poniesienie kosztów postępowania. Projekt rządowy z 2022 r.⁹⁶⁴ również przyjmuje całkowitą samoistność odpowiedzialność karnej podmiotu zbiorowego, przy czym zgodnie z propozycją definicji legalnej podmiotu zbiorowego, będzie to tylko podmiot zatrudniający więcej niż 500 pracowników w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych albo osiągający roczny obrót netto nieprzekraczający 100 milionów euro a podmiot zbiorowy może odpowiadać za jakikolwiek czyn zabroniony jako przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Projektem zmian do ustawy z 2022 r. podobnie jak projekt z 2018 nie zmienia wysokości kary pieniężnej (maksymalnie 30 milionów złotych), przy rezygnacji z możliwości zwiększenia wysokości kary pieniężnej w razie braku ochrony tzw. sygnalistów. Ewentualne wprowadzenie winy anonimowej i oderwanie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego od odpowiedzialności osoby fizycznej doprowadzić może do odpowiedzialności o charakterze bezterminowym. Zgodnie z projektem z 2022 r. podmioty zbiorowy nie miałyby możliwości zgłaszania swojego przedstawiciela do postępowania karnego prowadzonego przeciwko osobie fizycznej.

⁹⁶⁴ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12363700>

VIII. Problem kryminalizacji firmanctwa

Pierwsza ustawowa definicja występku skarbowego, a w notacji od 1971 r. przestępstwa skarbowego firmanctwa, zaczęła obowiązywać w dniu 1 lipca 1960 r.⁹⁶⁵, gdy Władysław Gomułka był pierwszym sekretarzem PZPR, a Józef Cyrankiewicz, po raz drugi premierem. Formalny charakter czynu zabronionego⁹⁶⁶ i jego kryminalizacja, wydawały się być rezultatem celowej „polityki kryminalizacyjnej”⁹⁶⁷, mającej wywierać określone skutki, wpisane w model ustrojowy Państwa, które na mocy art. 3 Konstytucji R.P. z 22 lipca 1952 r.⁹⁶⁸ „organizuje gospodarkę planową, opierając się na przedsiębiorstwach stanowiących własność społeczną, ogranicza, wypiera i likwiduje klasy społeczne, żyjące z wyzysku robotników i chłopów”, nadto w oparciu o art. 7 tejże Konstytucji „Polska Rzeczpospolita Ludowa, opierając się na uspołecznionych środkach produkcji, wymiany, komunikacji i kredytu, rozwija życie gospodarcze i kulturalne kraju na podstawie narodowego planu gospodarczego, w szczególności przez rozbudowę państwowego przemysłu socjalistycznego, rozstrzygającego czynnika w przekształcaniu stosunków społeczno-gospodarczych”.

Zgodnie z doktryną socjalistyczną własność kapitału i środków produkcji, których właścicielem jest kolektyw-społeczeństwo, nie powinna spoczywać w rękach prywatnych, a działalność gospodarczą, zgodnie z zasadami konstytucji z 1952 r., co do zasady prowadzić powinny przedsiębiorstwa stanowiące własność społeczną. W odbiorze społecznym w erze realnego socjalizmu „prywaciarz krwio pijca był z jednej strony synonimem cwaniaka, który wykorzystuje podejrzane znajomości, „okradając klasę robotniczą”, z drugiej zaś osoba sprzedająca jakiś towar z zyskiem była określana mianem „spekulanta”⁹⁶⁹. W tym kontekście kryminalizacja firmanctwa, z przyczyn wskazywanych w stenogramach sejmowych, zmierzała do ochrony dobra prawnego, tylko częściowo jak zaznaczono, osadzonego w ustawach skarbowych, chodziło natomiast „o przeforsowanie, również za pomocą drastycznych środków, jakimi są kary, woli państwa”⁹⁷⁰.

Posługując się testem zaproponowanym przez L. Gardockiego,, czy kryminalizacja nastąpiłaby albo byłaby utrzymywana, gdyby okazało się, że nie chroni ona w żadnym stopniu danego dobra (odpowiedź negatywna), albo dobro to nie zasługuje na ochronę (odpowiedź

⁹⁶⁵ Art. 243 u.k.s. z 1960 r. .

⁹⁶⁶ Dla bytu przestępstwa skarbowego nie było wymagane uszczuplenie lub narażenia na uszczuplenie, wystarczyło stwierdzenie faktu zatajania działalności lub umożliwienie tegoż zatajania. Konstrukcje tę, przyjęto również w u.k.s. z 1971 r. .

⁹⁶⁷ L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 11.

⁹⁶⁸ Dz.U. nr 33, poz. 232 ze zm., Art. 3 pkt 1-6.

⁹⁶⁹ K. Gołata, *Przedsiębiorca w okresie polskiej transformacji – geneza pojęcia*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu nr 130, 2009, s. 104.

⁹⁷⁰ L. Gardocki, *Zagadnienia...* op.cit, s. 55 .

negatywna)” rozwinąć należałoby o stwierdzenie, że przedmiotem wątpliwości w zakresie utrzymywania kryminalizacji jest jedynie: właściwy dla firmanctwa *modus operandi* z wyłączeniem skutku w postaci uszczuplenia lub narażenia podatku na uszczuplenie.

Przed 4 czerwca 1989 racjonalność kryminalizacji można było potwierdzać „umacnianiem właściwych (socjalistycznych – przyp. autora) postaw moralnych, względnie uznawać tę kryminalizację za dyscyplinującą obywateli, których zachowanie chciano „sterować w miarę dokładnie”⁹⁷¹. W opisanym wyżej kontekście ideologicznym, społecznym i gospodarczym, penalizacja firmanctwa na mocy art. 76 u.k.s. z 1960 r. następująca łącznie z kryminalizacją, oznaczała zagrożenie czynu karą grzywny do 500.000 złotych, co na moment wejścia w życie u.k.s. z 1960 r., stanowiło równowartość 320 przeciętnych miesięcznych wynagrodzeń, to jest wynagrodzenia za 26 lat pracy. Gdy skutkiem czynu zabronionego, było uszczuplenie należności podatkowej lub uniemożliwienie ściągnięcia należności podatkowej przestępstwo skarbowego zmieniało charakter na materialny (typ kwalifikowany) i w tym ostatnim przypadku, grzywna mogła ulec podwojeniu, niezależnie od kary aresztu do lat trzech, z możliwością stosowania obydwu kar łącznie. Określano ten typ sankcji w owym czasie, podobnie jak współcześnie jako sankcję alternatywno-kumulatywną⁹⁷². W wypadku tego typu sankcji, w związku z kwalifikacją z: art. 76 § 3 w u.k.s. z 1960 r., art. 87 § 3 u.k.s. z 1971 r. w wersji obowiązującej do 1 września 1998⁹⁷³, a następnie art. 93 § 3 u.k.s. z 1971 r.⁹⁷⁴ sprawa należała do właściwości sądu, gdyż czyn taki zagrożony był karą zasadniczego pozbawienia wolności.

Stosując metodę opisową (deskryptywną) zauważyć należy, że pracach Sejmu nad u.k.s. z 1960 r. kryminalizację firmanctwa legitymizowano, podając przykłady przestępstw podatkowych, wyłącznie w sektorze prywatnym i wskazując na „zawieranie fikcyjnych umów, nabywanie mienia przez podstawione osoby, prowadzenie przedsiębiorstw pod cudzymi firmami – to metody za pomocą których sprawcy przestępstw skarbowych usiłują niejednokrotnie uniknąć odpowiedzialności za skutki defraudacji skarbowych”. Jako, że pierwszą absolutną przesłaną kryminalizacji w ujęciu opisowym (deskryptywnym) winno być uznanie, że zarówno zachowanie firmowanego jak i firmującego, są w istotnym stopniu

⁹⁷¹ Tamże. s 71.

⁹⁷² P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 3, 2003, s.60.

⁹⁷³ Art. 87 zmieniony przez art. 1 pkt 33 ustawy z dnia 3 lipca 1998 r. (Dz.U.98.108.682) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 września 1998 r.

⁹⁷⁴ zmieniony przez art. 1 pkt 15 ustawy z dnia 28 września 1990 r. (Dz.U.90.86.503) zmieniającej nin. ustawę z dniem 30 grudnia 1990 r., zmieniony przez art. 1 pkt 9 i 10 ustawy z dnia 10 października 1991 r. (Dz.U.91.107.458) zmieniającej nin. ustawę z dniem 7 grudnia 1991 r., zmieniony przez art. 1 pkt 36 lit. b) ustawy z dnia 3 lipca 1998 r. (Dz.U.98.108.682) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 września 1998 r.

szkodliwe bądź niebezpieczne, to przyjąć należy, że dobrem prawnym chronionym, była nie tylko ochrona interesów wierzyciela podatkowego, ale jak się wydaje ochrona modelu funkcjonowania państwa, względnie kryminalizacja miał charakter dyscyplinujący w ramach systemu prawa, zakotwiczonego w systemie wartości utożsamianym z państwem, względnie modelem gospodarczym, określanym jako socjalistyczny. Przyjęto, że tak opisane dobra prawne, mimo powyżej opisanych kwestii ideologicznych, nie miały charakteru „mgliście określonych wartości”⁹⁷⁵.

Idąc śladami L. Gardockiego, który analizował poglądy H. Mayera i W. Gallasa, spełnione zostały dwa kryteria: zachowania te były społecznie szkodliwe, i jednocześnie naruszały specyficzne normy „moralności socjalistycznej”⁹⁷⁶, to jednak zgodzić się należy, że nie do końca wyjaśniają zjawisko kryminalizacji i konieczne jest ograniczenie stopnia abstrakcji w szczególności, co do określenia takich dóbr⁹⁷⁷, jak „moralność socjalistyczna” czy jak należałoby rozumieć „moralność kapitalistyczna” w związku z utrzymaniem kryminalizacji firmanctwa w k.k.s.

Po upływie 63 lat, od wejścia w życie przepisu art. 76 u.k.s. z 1960 r., Jarosław Kaczyński jest Prezesem PiS a Mateusz Morawiecki, premierem. W tekście art. 20 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁹⁷⁸ stwierdza się: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Zauważyć należy, że w oparciu o art. 22, tejże Konstytucji „Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”. Nie mnie posłużenie się przez podatnika imieniem i nazwiskiem, nazwą, firmą innego podmiotu, w celu zatajenia prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej (podkr. P.T.) lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, skutkiem czego, jest narażenie danego podatku na uszczuplenie, jest nadal kryminalizowane. Zauważyć jednak należy, że penalizacja firmanctwa w czasach Gomułki i Cyrankiewicz była znacząco niższa, od tej, która ma miejsce po 63 latach. Penalizacja firmanctwa podobnie jak innych przestępstw skarbowych, uwzględniając wysokość możliwej do zasądzenia grzywny uległa zaostrzeniu, a kontrawencjonalizację oparto o kryterium przedmiotowe w postaci nieprzekroczenia progu ustawowego przez podatek należny⁹⁷⁹. Zgodnie bowiem z art. 53 § 3 k.k.s. jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie

⁹⁷⁵ L. Gardocki, *Zagadnienia...*, op. cit, s. 46

⁹⁷⁶ M. Michalik, *Moralność socjalistyczna*, Warszawa 1969

⁹⁷⁷ Tamże, s. 50

⁹⁷⁸ Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁹⁷⁹ J. Szumski, *Kontrawencjonalizacja w Polsce (Refleksje krytyczne)*, PiP 1989/90 s. 40-43.

należności publicznoprawnej nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, czyn uznany zostanie za wykroczenie skarbowe⁹⁸⁰. Maksymalna kara grzywny za firmanctwo, którą na 30 września 2023 r., może orzec sąd powszechny, pomijając możliwość podwyższenia ilości stawek dziennych do 1080 w wypadku przestępstwa ciągłego i nadzwyczajnego obostrzenia kary, to obecnie 34.560.000 złotych⁹⁸¹, co stanowi równowartość 9.600 minimalnych miesięcznych wynagrodzeń za pracę. Odpowiada to wynagrodzeniu za 800 lat zatrudnienia, niezależnie od kary pozbawienia wolności do lat 3, z możliwością zastosowania obu tych kar łącznie, a określenie sankcji jako alternatywno-kumulatywnej, nadal jest używane⁹⁸².

Kwestie analizy intensywności penalizacji oraz kontrawencjonalizacja dla firmanctwa, nie będą dalej rozwijane, uwzględniając, zbliżony poziom tej intensywności dla wszystkich czynów określanych w literaturze jako oszustwa podatkowe w k.k.s, oraz tę samą dystynkcję dla czynów przepołowionych. Znacząco utrudnia to, jeśli nie uniemożliwia próbę dokonania rozróżnień w powyższym zakresie w ramach czynów zabronionych z rozdział 6 k.k.s.. wyłącznie dla firmanctwa.

Odbiór społeczny działalności gospodarczej zmienił się mocno. Określenia: prywaciarz, badylarz, spekulant, niewiele już znaczą dla przedstawicieli tzw. młodego pokolenia (umownie: osób urodzonych po 1989 r.), a w roku 2019 „większość, bo 78% dorosłych mieszkańców Polski uważa, że własna firma to dobry sposób na zrobienie kariery, a 77% jest zdania, że osobom, które założyły własne firmy i odniosły sukces, należy się uznanie”⁹⁸³.

Przestępnosc firmanctwa po 4 stycznia 1989 pomimo wcześniejszego odejścia od gospodarki planowej i zmiany paradygmatów, zamiany moralności z socjalistycznej na kapitalistyczną, utrzymano w k.k.s. , jak się wydaje poprzez „zaakceptowanie zastanego zakresu kryminalizacji”, w wyniku obracania się w kręgu prawa pozytywnego i jego interpretacji, co ważne przy znaczącym nasileniu penalizacji. Jak wcześniej zaznaczono przekonuje również koncepcja L. Gardockiego o „skutkach zwykłego bezwładu ustawodawcy,

⁹⁸⁰ Na mocy art. 53 §4 Minimalne wynagrodzenie jest to wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207). W dniu 23 września 2023, minimalne wynagrodzenie wynosi 3.600 złotych, jak stanowi Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. poz. 1952).

⁹⁸¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. poz. 1952). <https://sip.lex.pl/#/act/21719551/3178047/wysokosc-minimalnego-wynagrodzenia-za-prace-oraz-wysokosc-minimalnej-stawki-godzinowej-w-2023-r?cm=RELATIONS> (dostęp: 2023-08-28).

⁹⁸² P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 3, 2003, s.60.

⁹⁸³ Raport z badania *Global Entrepreneurship* , *Monitor Polska 2020*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach,

który nie usuwa zbędnych przepisów, w przekonaniu, że ma inne ważniejsze zadania”⁹⁸⁴. Niezależnie od powyższego wskazano „przeszkodę kryminalizacyjną”, a to ze względu na wartości, którym kryminalizacja przynosi uszczerbek, a które oceniane są w hierarchii wartości wyżej, niż wartości przypisywane kryminalizacji”. W tym kontekście byłaby to, zasada swobody przedsiębiorczości w UE, która winna być stawiana wyżej niż norma art. 55 k.k.s., nie tylko w świetle zobowiązań Traktatowych, które ostatnio były w Polsce kwestionowane przez przedstawicieli władzy wykonawczej, ale również w oparciu o art. 91 ust. 3 Konstytucji, a nie jako hierarchiczną kolizję norm (lex superior derogat legi inferiori)⁹⁸⁵, odnoszoną do wykorzystywania podmiotów fasadowych.

Jako, że przedmiotem analizy są powody kryminalizacji firmanctwa, w dwóch podstawowych znaczeniach tego terminu to jest uznania tego czynu za przestępstwo skarbowe (historycznie w oparciu o przepisy u.k.s. z 1960 i u.k.s. z 1971 r.), i utrzymania tejże przestępczości w k.k.s., w powyższym zakresie to jest w odniesieniu do okresu od 1 maja 2004 do co najmniej wejścia w życie przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych (CFC) to jest od 1 stycznia 2015, przyjęto, istnienie wspomnianej przeszkody kryminalizacyjnej, bądź, alternatywnie, że faktyczny dopuszczalny zakres kryminalizacji był węższy, niż wynikałoby z samej konstrukcji normy⁹⁸⁶.

Od 2015 r. dostrzegalne jest zwiększone ciśnienie kryminalizacji, przy braku supozycji, co do rozładowywania napięć społecznych, chyba, że w grę wchodziłaby kryminalizacja symboliczna, względnie, że byłaby ona reakcją na aktualne skandale i kryzysy⁹⁸⁷.

Nie ma natomiast wątpliwości w świetle wcześniejszych rozważań, co do Wniosku Dyrektywy Rady mającej ustanawiać przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE⁹⁸⁸, że KE uznaje społeczną szkodliwość takich działań, nie określa jednak charakteru kar, które miałyby być nakładane na przedsiębiorców, korzystających z podmiotów fasadowych.

Jako, że teza pracy sprowadza się do stwierdzenia, że utrzymanie kryminalizacji firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym, który wszedł w życie 17 października 1999 r. na mocy art. 55 k.k.s. nie było uzasadnione, ze względu na „zbyt łatwą akceptację zastanego zakresu kryminalizacji”, bowiem w trakcie prac nad projektem k.k.s. nie dostrzeżono, radykalnej normatywnej zmiany paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej w

⁹⁸⁴ Tamże s. 72

⁹⁸⁵ Potencjalnie można by tłumaczyć powyższy imperatyw zasadą adekwatności konstytucyjnej bądź traktatowej kryminalizacji, byłaby to jednak koncepcja zbyt daleko idąca.

⁹⁸⁶ Tamże, s. 22.

⁹⁸⁷ Panama papers, Paradise papers,

⁹⁸⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/HIS/?uri=CELEX:52021PC0565>

ustawie z 23 grudnia 1988 tzw. „ustawie Wilczka” , bądź też pominięto fundamentalną zmianę realiów społeczno-gospodarczych 4 czerwca 1989 r. (data umowna), nie sposób nie zauważyć, że w czasie prac nad k.k.s. i jego wejściem w życie upadły historyczne przesłanki kryminalizacji, podnoszone w pracach nad u.k.s. z 1960 r. uchwalonej, w czasach „ofensywy socjalizmu”. W trakcie której to ofensywy „prawo karne miało pełnić funkcje organizującą życie społeczne, miało być tego życia regulatorem” . W wypadku kryminalizacji firmanctwa, chodziło pierwotnie , w świetle stenogramów sejmowych, o ochronę „skarbu państwa przed nieuczciwymi płatnikami sektora prywatnego” , których działalność ograniczać się miała wyłącznie do działalności osób fizycznych (z ewentualnymi preferencjami dla działalności w ramach spółdzielni).

Jako, że w ujęciu opisowym kryminalizacji, na gruncie u.k.s. z 1960 co do zasady miała ona zapobiegać możliwości nabywania i odprzedawania z zyskiem towarów, przez podatników z sektora prywatnego towarów w gospodarce permanentnych niedoborów, czy też ograniczać niebezpieczeństwo monopolizowania produkcji wybranych towarów przez przedsiębiorców z tego sektora, to utrzymywanie kryminalizacji firmanctwa, niezależnie od powyższego, powinno podlegać ocenie negatywnej, także po 1 maja 2004, poprzez włączenie R.P. do jednolitego rynku europejskiego opartego o zasadę wolności gospodarczej przewidzianej w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Postulowane uchylenie art. 55 k.k.s. nie może być utożsamiane z całkowitym wyłączenia tego typu czynu z kręgu przestępstw (dekryminalizacja) jednak nie w zakresie specyficznego dla firmanctwa modus operandi, które w szczególności od 1 maja 2004 należy uznać za dopuszczalne, w przeciwieństwie do narażenia podatku na uszczuplenie. Należy podkreślić, raz jeszcze, że art. 54 k.k.s. od art. 55 k.k.s. odróżnia wyłącznie rodzaj przychodu, który w wypadku art. 55 k.k.s. przypisany jest do źródła „ działalność gospodarcza”. Art. 54 k.k.s. „jest przykładem normy o charakterze blankietowym [...] Przepis penalizuje uchylanie się od opodatkowania polegające na nieujawnianiu przedmiotu opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji. ” . W wypadku art. 54 k.k.s. zagrożenie karą pozbawienia wolności wynosi lat pięć, w związku z art. 27 k.k.s., która to sankcja w wypadku art. 55 k.k.s. ograniczona jest do lat trzech. W obydwu wypadkach: wierzycielami podatkowymi są te same podmioty (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego i UE). Skutkiem obydwu deliktów, może być narażenie podatku na uszczuplenie, a sprawca uchyla się od ujawnienia w postępowaniu podatkowym, informacji o przedmiocie i podstawie opodatkowania. „Zgłoszenie obowiązku podatkowego, ale niepodanie wszystkich informacji odnośnie do przedmiotu lub podstawy opodatkowania bądź też podanie informacji nieprawdziwych nie wyczerpuje znamion przepisu

art. 54 k.k.s.. Sprawca powinien wówczas ponosić odpowiedzialność na podstawie przepisu art. 56 k.k.s.”

Realizacja postulowanego uchylecia art. 55 k.k.s. potwierdziłaby w tym wypadku stwierdzenie L. Gardockiego, że zmniejszenie liczby przepisów nie oznacza automatycznie dekryminalizacji.

Proponowane w pracy uchylecie art. 55 k.k.s. w świetle zagadnień *in dubio pro libertate* może być również uznane za dekryminalizację nie połączoną z pełną depenalizacją⁹⁸⁹, co oznacza, że ochrona będzie wykonywana na mocy art. 54 k.k.s., art. 56 k.k.s. czy wreszcie art. 76 k.k.s., ze względu na brak „możliwości osiągnięcia pewności co do karygodności określonego typu zachowania się”⁹⁹⁰. Uzasadnienie decyzji kryminalizacyjnej bądź dekryminalizacyjnej, musiałoby bowiem uwzględnić dopuszczalność bądź zakaz posługiwania się podmiotami fasadowymi, podkreślając raz jeszcze przy wypełnieniu wszystkich ustawowych znamion przestępstwa firmanctwa. Jeśli posłużenie się takim modus operandi jest dopuszczalne, to kryminalizacja jest niedopuszczalna, Jeśli posługiwanie się takimi podmiotami jest niedopuszczalne, to kryminalizacja (w obydwu znaczeniach) jest zasadna.

Wracając w tym zakresie do projektu dyrektywy ATAD3⁹⁹¹ zauważyć należy, że domniemanie braku minimalnego substratu majątkowo-osobowego w podmiocie fasadowym nie ma charakteru bezwzględne. Jeśli bowiem podatnik posiada wszystkie odpowiednie elementy substratu majątkowo-osobowego, to nie jest przedsiębiorstwem fasadowym w rozumieniu projektu niniejszej dyrektywy, chyba, że nie prowadzi tzw. znaczącej działalności gospodarczej na mocy przepisów krajowych, względnie jest podmiotem „nadużywanym do celów podatkowych”. W tym zakresie projekt przewiduje procedurę obalenia domniemania „o fasadowości”. Jeśli obalenie domniemania nie będzie skuteczne, uzyskanie korzyści podatkowych wynikających z porozumień bilateralnych (UPO – przypis P.T.) , konwencji wielostronnych (np. MLI – przyp. P.T.) i dyrektyw UE (np. dyrektywa IR, dyrektywa PS – przyp. P.T.) nie byłoby możliwe, chociażby poprzez odmowę wydania certyfikatu rezydencji. Zgodnie z projektem proponowane przepisy „pozostawiają w gestii państw członkowskich ustalenie kar mających zastosowanie w przypadku naruszenia obowiązków sprawozdawczych przewidzianych w niniejszej dyrektywie transponowanej do krajowego porządku prawnego (podkr. moje P.T.). Kary te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. Należy osiągnąć minimalny poziom koordynacji między państwami członkowskimi poprzez

⁹⁸⁹ L. Gardocki, *Zagadnienia ...*, s 145.

⁹⁹⁰ Tamże, s. 146

⁹⁹¹ Wniosek KE o przyjęcie dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0565> (dostęp: 2023-11-22).

ustanowienie minimalnej kary pieniężnej zgodnie z przepisami obowiązującymi w sektorze finansowym. Kary powinny obejmować administracyjną karę pieniężną w wysokości co najmniej 5 % obrotu danego przedsiębiorstwa (podkr. moje P.T.).

Do przesłanek kryminalizacji zalicza się efektywność (zdolność do osiągania celów) to jest ochrony dobra prawnego, jak chcą niektórzy poprzez „deskrypcję hipotezy normy sankcjonującej oraz jej dyspozycję”, uwzględniając, że „podstawowym kryterium kryminalizacji jest społecznie niebezpieczeństwo (społeczna szkodliwość) pewnego rodzaju zachowań.⁹⁹² Art. 1. § 1 k.k.s. określając warunki odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe” odwołuje się do tej właśnie kategorii stanowiąc, że odpowiedzialności „podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary”. W opisywanym jednak przypadku, aby „zrekonstruować pełny opis bezprawnego i karalnego zachowania, trzeba sięgnąć do innego aktu aniżeli ustawa karna (w tym wypadku skarbową – przyp. P.T.)”⁹⁹³. Wyróżniając natomiast dwa modele odpowiedzialności karnej t.j. relatywistyczny (konfliktowy) oraz konsensualny, zdeterminowany zostanie sposób w jaki należy pojmować istotę dobra prawnego.

„W ramach pierwszego z tych modeli to grupa rządząca obiera interesy mające podlegać ochronie, które niekoniecznie pokrywają się z wartościami cenionymi przez pozostałą część społeczeństwa. Ujęcie takie jest charakterystyczne przede wszystkim dla ustrojów totalitarnych [...] Natomiast jeśli chodzi o model konsensualny, to w jego ramach rządy są sprawowane przez demokratycznie wybranego suwerena, który podejmując określoną decyzję o kryminalizacji, realizuje wolę ogółu zbiorowości [...] model konsensualny jest w zasadzie pewnym wzorcem oczekiwaniem, a więc stanowi opis określonego stanu rzeczy, do realizacji którego należy w sposób maksymalny dążyć. Takie podejście rodzi konieczność przyjęcia pewnego minimalnego standardu, który winien być utrzymywany w krajach deklarujących przyjęcie modelu konsensualnego⁹⁹⁴. W takim kontekście zdefiniowanym przez S. Tarapatę, rodzi konieczność odwołania do standardu konstytucyjnego w szczególności art. 91 § 2 i § 3 Konstytucji z uwzględnieniem art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, stanowiącego, iż „Ograniczenie w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia, moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać

⁹⁹² L. Gardocki, *Zagadnienia...*, s. 157.

⁹⁹³ S. Tarapata, *Uwagi podsumowujące* [w:] *Dobro prawne w strukturze przestępstwa. Analiza teoretyczna i dogmatyczna*, Warszawa 2016.

⁹⁹⁴ Tamże.

istoty wolności i praw”, co musi „prowadzić do wniosku, iż bezwzględny wymogiem kryminalizacji nie jest warunek, aby penalizowane zachowanie sprawcy w okolicznościach danego przypadku cechowało się jakimkolwiek potencjałem odnoszącym się do możliwości wywołania konkretnego niebezpieczeństwa w dobru prawnym”⁹⁹⁵. Warto przypomnieć poglądy doktryny prawa polskiego w czasach kryminalizacji firmanctwa (w pierwszym znaczeniu) że prawo karne nie jest w stanie zwalczać przy użyciu właściwych mu środków wszystkich zachowań społecznie niebezpiecznych⁹⁹⁶. Parafrazując, rozważania I. Andrejewa, z roku 1975⁹⁹⁷ nie należy zadawać pytania, czy istnieje zasada kapitalistycznego humanizmu, zgodnie z którą prawo karne chroni ustrój kapitalistyczny, ale uznać, że doświadczenie H. Kelsena, konfrontującego precyzję własnej teorii z jej wykorzystaniem, nakazuje pytanie, o system wartości w którym w dniu 4 czerwca 1989, 17 października 1999 r, (wejście w życie k.k.s), 1 maja 2004, czy 30 września 2023 ustawodawca „kotwiczy” kryminalizację.

Tak opisane okoliczności o charakterze faktycznym i prawnym, nie zapominając o systemie wartości, stojącym za funkcjonowaniem R.P. jako demokratycznego państwa prawnego, będącego częścią UE, muszą zostać skonfrontowane z modelem „procedowania przy rozważaniu kwestii kryminalizacji”⁹⁹⁸ w modelach R. Frase’a, H. Günthera, i częściowo H. Jägera, oraz w całości, w oparciu o procedurę zaproponowaną przez L. Gardockiego, uznaną za najbardziej miarodajną, z przyczyn wcześniej wskazanych.

W każdym z modeli, nie ulega wątpliwości, że tak jak w okresie międzywojennym, w oparciu o normy konstytucyjne, wszyscy obywatele mieli obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne, ustanowione na podstawie ustaw, a Państwo miało prawo karania naruszeń przepisów w przedmiocie opłat, podatków, patentów, monopolów i wyłączności państwowych, tak i obecnie, w oparciu o normy tej samej rangi, każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej i każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Odpowiadając na pytania R. Frase’a przy zastosowaniu algorytmu: określenie szkody - > rozważenie rachunku zysków i strat -> istniejące alternatywy-> stopień ingerencji w sferę wolności -> opłacalność kryminalizacji -> przewidywane skutki niekryminalizowania, podnieść należy, następujące kwestie. Określoność i waga szkody, jaką jest uszczuplenie wpływów skarbowych jest dokładnie ujęta, i nie jest ogólnikowo sformułowana. W tym

⁹⁹⁵ Tamże.

⁹⁹⁶ L. Lernell, *Wykład prawa karnego*, Warszawa 1964, s.75 „legalne w krajach kapitalistycznych przebiegłe operacje giełdowe, przynoszące ogromne szkody społeczeństwu i jednostkom pozostają poza kręgiem przestępstw” [za] L. Gardocki, *Zagadnienia...*

⁹⁹⁷ I. Andrejew, *Zarys prawa karnego państw socjalistycznych*, Warszawa 1975, s.194-195.

⁹⁹⁸ L. Gardocki, *Zagadnienia ...*, s. 197 – 206.

zakresie firmanctwo może także zagrażać bądź szkodzić dobru prawnemu, jakim jest zapewnienie wpływów budżetowych. Odpowiadając na pytanie o „główne za i przeciw kryminalizacji”⁹⁹⁹ za ostrożnością w kryminalizacji, przemawia teza postawiona w niniejszej pracy: jeśli *modus operandi* firmanctwa, nie może być kryminalizowany w odniesieniu do podmiotów fasadowych, nakładanych w innych państwach członkowskich, pomimo wypełnienia znamion czynu zabronionego, ze względu na kolizję norm opartych o europejską zasadę swobody przedsiębiorczości (wspartą regulami konstytucyjnymi, niezależnie od zobowiązań traktatowych), a inaczej, jeśli tak specyficzne *modus operandi* kryminalizowane być nie może, to przyjąć należy, że również posłużenie się polskim podmiotem w tym samym celu, nie może być kryminalizowane, niezależnie od dopuszczalności umowy powiernictwa w prawie polskim. Odpowiedź na pytanie trzecie, czy są inne metody zapobieżenia szkodzie, jest twierdząca. W tym zakresie obowiązuje bowiem ogólna klauzula o przeciwdziałaniu opodatkowania. Na mocy art. 119a o.p. możliwe i konieczne jest uznanie, że czynność firmanctwa nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności związanych z firmanctwem, organ podatkowy określa na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Zakładanie i utrzymywanie podmiotu fasadowego, mogłoby zostać uznane, za czynność sztuczną (czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania), jak się jednak wydaje najwcześniej po wejściu w życie ATAD3. Ponadto, jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności, nie jest wykluczone, że zaistnieją przesłanki wykluczające, co oznacza, że kryminalizacja, w oparciu o postępowanie karne-skarbowe, byłaby możliwa dopiero po zakończeniu postępowania podatkowego¹⁰⁰⁰. Kryminalizacja miałaby tę wadę, że polscy podatnicy, w szczególności mali lub średni

⁹⁹⁹ Tamże.

¹⁰⁰⁰ Więcej na ten temat D. Strzelec, *Rozstrzygnięcie sprawy jako determinant rozstrzygnięcia w drugim postępowaniu* [w:] *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023.

<https://sip.lex.pl/#/monograph/369532571/61?keyword=strzelec%20dariusz&tocHit=1&cm=SFIRST>
(dostęp: 2023-11-11)

przedsiębiorcy, podnosić mogliby nierówność wobec prawa, w odniesieniu do wielkich ponadnarodowych korporacji¹⁰⁰¹, które do czasu przyjęcia ATAD3 i implementacji tej dyrektywy do prawa krajowego, korzystać powinny z domniemania legalności takich działań.

Interesujące w tym kontekście jest czwarte pytanie R. Frase'a, cytowane przez L. Gardockiego: „Jak dalece kryminalizacja ogranicza wolność obywateli i jak ważny jest to rodzaj wolności?” Jako, że znaczenie oraz charakter prawny ujęcia wolności, przez R. Frase'a wymagałoby stosowania metody komparatystycznej, w odniesieniu do kultury prawnej Stanów Zjednoczonych, co znacząco wykraczałoby poza założony zakres pracy (zakładając, że taki zakres badania byłby możliwy do wykonania, a osiągnięcie wiarygodnych efektów byłoby prawdopodobne, dodatkowo znajdujących zastosowanie na gruncie polskiego prawa skarbowego), oraz biorąc pod uwagę wcześniejsze uwagi, co do tak specyficznej wolności jak „zasada swobody przedsiębiorczości w UE”, podjęta zostanie próba wykorzystania dorobku M. Piechowiaka¹⁰⁰². Autor ten, proponując terminologię, która nie jest powszechnie przyjęta, koncentruje się na rozwiązaniach prawa pozytywnego, co w europejskim i polskim kontekście prawnym wydaje się bardziej adekwatne, do oceny badanego zagadnienia. M. Piechowiak dostrzega prawo i wolność jako „sytuację prawną podmiotu”. Relacja zachodzi tu pomiędzy adresatem normy a działaniem, które może być kwalifikowane, jako: nakazane, fakultatywne, zakazane, dozwolone i wreszcie indyferentne i nieindyferentne. Wolność w tym kontekście jest „wolnością prostą”, gdyż nie bierze się pod uwagę relacji do innych podmiotów a jedynie relacje do normy bądź zespołu norm. Pochodne sytuacje prawne „powstają wówczas, gdy kwalifikacja prawna zachowania danego podmiotu zawiera relatywizację tego zachowania do jakiejś innej osoby”¹⁰⁰³, które w ujęciu Wesleya Newcomb'a Hohfeld'a są podstawowymi relacjami prawnymi (*strictly fundamental legal relations ... sui generis*), które można pogrupować w pary: prawo (*right*) i obowiązek (*duty*), brak obowiązku (*privilege*) i brak uprawnienia (*no-right*), kompetencja (*power*) i podległość kompetencji (*liability*), wolność od podległości kompetencji (*immunity*) i brak kompetencji (*disability*). W tym ostatnim kontekście podkreślić należy, że wyłącznie kryminalizacji firmanctwa ze względu na prawo UE nie jest wolnością od podległości kompetencji prawa krajowego, bowiem prawo UE na mocy art. 93 §§2 i 3 jest częścią polskiego porządku prawnego, jest więc prawem podatnika *sui generis*, i obowiązkiem państwa *sui generis* do uznania, teź wolności, pomimo posiadania kompetencji

¹⁰⁰¹ W tym zakresie: D. Gajewski, *Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2012 s. 165-202, oraz D. Gajewski (red.) *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*. Warszawa 2017

¹⁰⁰² M. Piechowiak, *Prawo a wolność*, Prawa człowieka – Prawa rodziny, 30 lat Poznańskiego Instytutu Nauk Prawnych PAN, Poznań 2003 s. 37-54.

¹⁰⁰³ Tamże, s. 39

do karania, i podległości tej kompetencji podatnika. W świetle powyższego utrzymując ochronę dobra prawnego przed grożącą szkodą, przyjąć należy, że wspomniane *modus operandi* nie podlega kryminalizacji, ze względu na konieczność uznania braku związku przyczynowego między posługiwaniem się imieniem i nazwiskiem, nazwą, czy firmą innej osoby, pomimo zatajania własnej tożsamości a narażeniem podatku na uszczuplenie, które jest elementem wolności podatnika (right) i obowiązkiem państwa do jej respektowania (duty) nie tylko ze względu na przystąpienie do UE, ale również a może ze względu na akceptację wartości wolności w opisywanym rozumieniu, przez samo państwo. W zakresie badawczym pracy, nie było możliwe i zasadne odniesienie się do pytania piątego o uzasadnienie nakładów finansowych przeznaczonych na kryminalizację. Pytanie ostatnie z przyczyn wyżej wskazanych uznano za nerelewantne (nie ma potrzeby badania, co by się stało, gdyby zaniechać kryminalizacji, przyjmując, że jest ona niedopuszczalna) , z zastrzeżeniem, co do uznania, że konieczne byłoby wcześniejsze przeprowadzenie postępowania podatkowego (w oparciu o art. 119a o.p..

Przyjmując opis modelu postępowania H. Günther'a, również nie ulega wątpliwości, że w oparciu o normy konstytucyjne, każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej i każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Tym samym dobro prawne podlegające ochronie wskazane jest w sposób wystarczający. W etapie drugim zachowanie takie jak firmanctwo zagraża dobrym jakim jest należność wierzyciela podatkowego. Kwestią podlegającą badaniu w tym kontekście nie jest również faktyczna skuteczność zakazu karnego. Przyjmując jednak, że zachodziłyby łącznie wszystkie opisywane wyżej przesłanki kryminalizacji w ujęciu H. Günther'a t.j.: celem jakim ma służyć prawo karne skarbowe jest spełniony, kryminalizowane zachowanie zagraża dobrem prawnemu podlegającemu ochronie, a zakaz karno-skarbowy jest skuteczny, przyjąć należy, że kryminalizacja firmanctwa, nie tyle nie jest konieczna, co nie jest możliwa.

Nie odpowiada bowiem ujęciu prawa karnego jako *ultima ratio*.

Próbując ustalić, czy możliwe jest zastosowanie innych niż karanie środków oddziaływania, podobnie jak w analizie modelu R. Frase'a zastosowanie znajdą środki przywidziane w art. 119a i nast. o.p.. W tym świetle, podkreślić jednak należy, że również po zastosowaniu klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania, firmanctwo jest unikaniem opodatkowania, będącym czynnością legalną, a nie kryminalizowanym uchylaniem się od opodatkowania. Ostatnim etapem kryminalizacji według H. H. Günthera, jest zbadanie karygodności kryminalizowanego zachowania się. W zależności od przyjętego modelu odpowiedzialności karnej t.j. relatywistycznego (konfliktowego) oraz konsensualnego,

zeterminowany zostanie sposób w jaki należy pojmować istotę dobra prawnego, a tym samym kwestia karygodności. Uznając, że model konsensualny, pomimo wagi dobra chronionego jest w R.P. przeważający, także ze względu na zasadę swobody przedsiębiorczości w UE, czyn firmanctwa i w tym zakresie nie powinien być kryminalizowany.

Model H. Jägera¹⁰⁰⁴ potwierdza, że kryminalizacja jest uzasadniona racjonalnie, natomiast hipoteza „niebezpieczeństwa społecznego” w konfrontacji z ekspertyzą na gruncie prawa skarbowego i prawa UE, nie powinna, moim zdaniem, się ostać. Etap trzeci z przyczyn wyżej wskazanych (przeprowadzenie empirycznego dowodu społecznego niebezpieczeństwa danego zachowania się) nie byłby teoretycznie niemożliwy do przeprowadzenia. Z przyczyn metodologicznych odstąpiono od badania w tym zakresie. Badania orzecznictwa sądów powszechnych, nie pozwoliły na weryfikację występowania firmanctwa z udziałem podmiotów fasadowych. Etap czwarty, weryfikacja z punktu widzenia zasady proporcjonalności, na gruncie tezy pracy wymagałby konfrontacji zasady proporcjonalności na gruncie prawa karnego jaki i prawa unijnego. „TSUE dość często zajmował się zastosowaniem zasady proporcjonalności pod kątem jej przestrzegania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Generalnie na tle orzecznictwa Trybunału można wyróżnić następujące orzeczenia: Wyroki TSUE dotyczące podatków podlegających harmonizacji, tj. podatku od wartości dodanej i akcyzy pod kątem przestrzegania zasady proporcjonalności. Orzecznictwo TSUE dotyczące sankcji w zakresie wytyczenia granic proporcjonalności. Orzecznictwo TSUE dotyczące podatków dochodowych (niepodlegające harmonizacji w UE), mające na celu zapewnienie swobody przepływu kapitału i zwalczanie nieuczciwej konkurencji w zakresie przestrzegania zasady proporcjonalności. Orzecznictwo TSUE dotyczące procedury podatkowej w kontekście przestrzegania zasady proporcjonalności.”¹⁰⁰⁵. Przyjęto, że zasada subsydiarności przeważa nad zasadą proporcjonalności, nawet w aspekcie krzyżowania, się tych zasad, z tego względu punkt ten pominięto. Nie ustalono natomiast, czy w modelu H. Jägera, że sformułowanie zestawu znamion przestępstwa skarbowego firmanctwa obejmuje czyny nie przejawiające niebezpieczeństwa dla dobra prawnego, oraz czy niebezpieczeństwo kryminalizowanego zachowania się ma charakter warunkowy¹⁰⁰⁶. Etap siódmy, ósmy i dziewiąty tego modelu: czyli ustalenie niesprzeczności z innymi uregulowaniami prawnymi, stosowanie zasady

¹⁰⁰⁴ H. Jäger, *Strafgesetzbuch*, s. 86 i nast (za:) Gardocki, *Zagadnienia...*, s. 86 i nast.

¹⁰⁰⁵ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [w:] Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020. https://sip.lex.pl/#/monograph/369476419/16/mudrecki-artur-zasada-proporcjonalnosci-w-prawie-podatkowym?keyword=zasada%20proporcjonalno%C5%9Bci%20prawa%20karnego&unitId=passage_243 (dostęp: 2023-11-20).

¹⁰⁰⁶ Wymagałoby to pogłębionych badań tego modelu, który ja wcześniej zaznaczono, traktowany był pomocniczo do modelu referencyjnego zaproponowanego przez L. Gardockiego.

subsydiarności, rachunek zysków i strat spowodowanych kryminalizacją, w szczególności zgodność z wyznawanym w społeczeństwie systemem wartości, opisane zostały wcześniej szczegółowo. Powtarzanie tej samej argumentacji uznano za niezasadne. Jako że w pracy nie powołano uregulowań zagranicznych, nie ustalono bowiem odpowiedników firmanctwa w wybranych krajach europejskich i pozaeuropejskich, tym samym pominięcie etapu dziesiątego, okazał się „podwójnie” nieistotny tak z punktu widzenia tematu pracy, jak i zagadnień kryminalizacji.

Podjęto natomiast próbę zastosowania modelu L. Gardockiego w rozumieniu „uporządkowanej procedury”, przy podejmowaniu decyzji o kryminalizacji i odmowie kryminalizacji, rozumianej jako schemat pozwalający na ustalenia prawidłowości decyzji kryminalizacyjnej w oparciu o fakty, bez których kryminalizacja nie może mieć miejsca lub przy występowaniu, których kryminalizacja jest w zasadzie wykluczona, oraz fakty, które powinny zmuszać do zastanowienia, sprzyjać, zwłaszcza przy występowaniu więcej niż jednej z nich, podjęciu decyzji o niekryminalizowaniu pewnych działań lub o dekryminalizacji¹⁰⁰⁷.

W tym świetle firmanctwo jest zachowaniem społecznie szkodliwym, a fakt ten został udowodniony (etap 1)¹⁰⁰⁸. Odpowiedzialność karna skarbową jest reakcją proporcjonalną, do znaczenia szkody i może być realizowana w praktyce (jest wykonalna) nadto ma charakter prezencyjny (etap 2 i 3)¹⁰⁰⁹. Rachunek zysków i strat (etap 4) należy oceniać w świetle dwóch modeli odpowiedzialności karnej t.j. relatywistycznego (konfliktowego) oraz konsensualnego, ze względu na odmienności w pojmowaniu istoty dobra prawnego. W ramach pierwszego z tych modeli kryminalizacja firmanctwa w u.k.s. z 1960 r., u.k.s. z 1971 r, rachunek zysków i strat był pozytywny a kryminalizacja była uzasadniona, jako że „to grupa rządząca obiera interesy mające podlegać ochronie, które niekoniecznie pokrywają się z wartościami cenionymi przez pozostałą część społeczeństwa”¹⁰¹⁰. Po 4 czerwca 1989 i od 1 maja 2004 zaznaczając w tym względzie, że akcesja do UE była wynikiem referendum, i przyjmując że „rządy są sprawowane przez demokratycznie wybranego suwerena, który podejmując określoną decyzję o kryminalizacji, realizuje wolę ogółu zbiorowości [...] model konsensualny jest w zasadzie pewnym wzorcem oczekiwaniem, a więc stanowi opis określonego stanu rzeczy, do realizacji którego należy w sposób maksymalny dążyć” w świetle konieczności odwołania do standardu konstytucyjnego w szczególności art. 91 § 2 i § 3 Konstytucji z uwzględnieniem art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, rachunek zysków i strat jest negatywny, a kryminalizacja właściwego dla

¹⁰⁰⁷ L. Gardocki, *Zagadnienia...*, s.208.

¹⁰⁰⁸ Rozdział III pracy, *Zagadnienia wprowadzające...*, s.89

¹⁰⁰⁹ Rozważania pracy w odniesieniu do modeli kryminalizacji R. Frase’a, H. Günthera i częściowo H. Jäger, a

¹⁰¹⁰ S. Tarapata, *op. cit.*.

firmanctwa *modus operandi* wyłączona, zakładając, że obroni się wniosek o legalności firmanctwa, nie wyłączając kryminalizacji w oparciu o inne przepisy k.k.s. .

Za powyższym przemawia istnienie innych niż karnoprawne środki zapobiegania lub minimalizowania szkody, przewidziane w art. 199a i nast. o.p. (etap 5). Nie ustalono, czy rodzaj czynu stwarza psychologiczną potrzebę odpłaty, bo wymagałoby to uznania, że firmanctwo jest uchylaniem się od opodatkowania, a nie unikaniem opodatkowania, uznawanym za czynność legalną, nie tylko przez przedstawicieli doktryny prawa polskiego, ale także w świetle tytułu projektu ATAD3 odwołującego się do „unikania opodatkowania” i nie przewidującego, kar innych niż administracyjne. Uznano jednak, że zakaz kryminalizowanego zachowania mieści się w ramach systemu wartości danego kręgu kulturowego (etap 5) z powyższymi zastrzeżeniami dotyczącymi modelu odpowiedzialności i koncepcji chronionego dobra prawnego. Przyjęto również, że kryminalizowane zachowanie „dało się opisać w ustawie w sposób odpowiadający wymogom praworządności” w realiach roku 1960. Ustalono natomiast, że utrzymanie kryminalizacji firmanctwa w kodeksie karnym skarbowym, który wszedł w życie 17 października 1999 r. na mocy art. 55 k.k.s. nie było uzasadnione, ze względu na „zbyt łatwą akceptację zastanego zakresu kryminalizacji” . W trakcie prac nad projektem k.k.s. nie dostrzeżono, radykalnej normatywnej zmiany paradygmatu prowadzenia działalności gospodarczej w ustawie z 23 grudnia 1988 tzw. „ustawie Wilczka” , bądź też pominięto fundamentalną zmianę realiów społeczno-gospodarczych 4 czerwca 1989 r. (data umowna), względnie konieczne było rozpoznanie przeszkody kryminalizacyjnej na dzień 1 maja 2004.

Stosując schemat, z ostrożności procesowej, co do przesłanek względnych, podnieść należy, że kryminalizowane zachowanie jest częste w praktyce (przesłanka 1)¹⁰¹¹, przyjęto, że kryminalizowane zachowanie się jest tolerowane, choć nie jest zalecane przez normy moralno-obyczajowe (przesłanka 2). W tym kontekście w ewangelii św. Mateusza Mt 22,19-21, dotyczącej sprawy płacenia podatków, cytuje się wypowiedź Pana Jezusa „ Pokażcie Mi monetę podatkową! Przynieśli Mu denara. On ich zapytał: „Czyj jest ten obraz i napis”. Odpowiedzieli: „Cezara”. Wówczas rzekł do nich: „Oddajcie więc Cezarowi to, co należy do Cezara, a Bogu to, co należy do Boga”.

¹⁰¹¹ Według szacunków podawanych przez Ministerstwo Rozwoju i Technologii w Republice Cypryjskiej „jest zarejestrowanych ok. 5 tys. polskich spółek, z których jedynie kilkadziesiąt prowadzi tam rzeczywistą działalność. Wysokie miejsce Cypru w rankingu krajów najczęściej wybieranych przez polskich inwestorów wynika często z korzystnych warunków prowadzenia działalności, jakie kraj ten oferuje inwestorom zagranicznym, głównie w postaci preferencji podatkowych, „Cypr informacja o sytuacji gospodarczej i stosunkach gospodarczych z Polską” Według danych NBP za 2021 rok wartość polskich bezpośrednich inwestycji zagranicznych na Cyprze wyniosła 1 412,7 mld EUR (dla porównania w roku 2020 – 1 744,4 mld euro). <https://www.gov.pl/attachment/0d17f24c-4a17-436c-a886-f3a2c1aad1b2>

Kryminalizacja w razie postępowania karnego-skarbowego łączy się z ingerencją w życie rodzinne lub aferę prywatności jednostki (przesłanka 3)¹⁰¹². Nie ustalono, natomiast, czy kryminalizacja jest uproszczona (przesłanka 4).

W świetle powyższego, przyjąć należy, że występuje więcej niż jedna przesłanka bezwzględna, co do których to przesłanek, przyjęto, że zachodzą nie dające się usunąć wątpliwości (przesłanka względna 5).

Podsumowując problem kryminalizacji firmanctwa począwszy od lat sześćdziesiątych ubiegłego wieku do czasów współczesnych, podkreślić raz jeszcze należy zintensyfikowana penalizację, zmianę kontekstu społecznego stosowania zasady subsydiarności, jako, że w okresie kiedy wprowadzono kryminalizację firmanctwa po raz pierwszy przyjąć należało pogląd, o prawie karnym w tym prawie karnym skarbowym jako *prima ratio*.

Jak podkreślono we wstępie do pracy, próbę analizy zagadnień kryminalizacji w ujęciu opisowym i normatywnym, jak również weryfikację kryminalizacji oparto o schematy „procedowania przy rozważaniu kwestii kryminalizacji” w opisanych przez L. Gardockiego modelach R. Frase’a, H. Günthera, i częściowo H. Jägera, oraz w całości, w oparciu o procedurę zaproponowaną przez L. Gardockiego, którą uznaną za najbardziej miarodajną. Pomocniczo w rozdziałach poprzedzających dokonano również odwołania do przepisów skarbowych.

Całość konstrukcji pracy, oraz prowadzonych w niej rozważań i analiz, nie byłaby możliwa, bez posłużenia się ujęciem zagadnień teorii kryminalizacji autorstwa L. Gardockiego oraz jego autorskim schematem uwzględniającym przesłanki absolutne¹⁰¹³ i przesłanki względne kryminalizacji, co jak wcześniej podkreślano, miało charakter nie tylko merytoryczny, ale także immanentnie metodologiczny. Bez opracowania L. Gardockiego, postawienie tezy i hipotez pracy, oraz ich weryfikacja, nie byłaby możliwa. Zauważyć należy, że wspomniana perspektywa badawcza, pozwoliła na ocenę procesu stanowienia i stosowania prawa skarbowego w zupełnie nowym świetle.

¹⁰¹² Jak wcześniej zaznaczono maksymalna kara grzywny za firmanctwo, którą na 30 września 2023 r., może orzec sąd powszechny, pomijając możliwość podwyższenia ilości stawek dziennych do 1080 w wypadku przestępstwa ciągłego i nadzwyczajnego obostrzenia kary, to obecnie 34.560.000 złotych, co stanowi równowartość 9.600 minimalnych miesięcznych wynagrodzeń za pracę. Odpowiada to wynagrodzeniu za 800 lat zatrudnienia, niezależnie od kary pozbawienia wolności do lat 3

¹⁰¹³ Z zastrzeżeniem L. Gardockiego, co do stosowania wyjątków w zakresie przesłanek absolutnych, zob. L. Gardocki, *Zagadnienia ...*, s. 206.

Zakończenie

W rządowym projekcie nowelizacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰¹⁴ przedłożonym w Sejmie w 2018 roku, w oparciu o który to projekt częściowo implementowano do polskiego porządku prawnego, mechanizmy zapobiegające erozji bazy (podstawy) opodatkowania i przerzucania dochodów, tzw. inicjatywy (planu działania) BEPS, prowadzonej przez kraje OECD i G20 oraz UE (ang. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), inicjatywy „będącej kompleksowym zestawem środków / instrumentów (15 działań) mających przeciwdziałać zmniejszaniu podstawy opodatkowania i transferowi zysków, obejmującym pewne minimalne standardy, wspólne rozwiązania, wytyczne i najlepsze praktyki w dziedzinie opodatkowania, które państwa mogą wdrożyć do swoich porządków prawnych”¹⁰¹⁵, dziś określanej jako Filar pierwszy (ang. *Pillar One*), autorzy uzasadnienia projektu rządowego opisując środki przeciwdziałania strategiom planowania podatkowego, wykorzystywanym przez podatników do "przenoszenia" zysków z jurysdykcji o wyższym opodatkowaniu do jurysdykcji o niższym opodatkowaniu lub do lokalizacji bez opodatkowania¹⁰¹⁶, podkreślili kwestie *stricte* skarbowe zauważając „erozję bazy podatkowej”. Wskazując na konieczność ograniczenia zjawiska „unikania opodatkowania”, które – co należy podkreślić – w doktrynie prawa podatkowego w tym prawa międzynarodowego, uznawane jest powszechnie za działanie w pełni legalne¹⁰¹⁷, zaproponowali również zmianę definicji podmiotów powiązanych, wskazując, że „uwzględnienie wywierania znaczącego wpływu przez osobę fizyczną (na osobę prawną lub grupę różnych podmiotów – przyp. aut)) ma na celu rozszerzenie katalogu powiązań o sytuację, w której istnieje osoba fizyczna, mogąca w istotny sposób wpływać na kluczowe decyzje gospodarcze podejmowane przez podmiot, nawet pomimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących lub kontrolnych. Powyższe przywołuje opisane wcześniej stwierdzenie G. Łabudy, że firmanctwo realizuje się zazwyczaj przy pomocy transakcji prowadzonych „z tylnego siedzenia” , bądź „zleczanych przez faktycznego inspiratora”, jak określił to Minister Finansów, we wspomnianej kampanii „Nie daj się zrobić w słupa”. Decyzje takich osób, zdaniem autorów projektu nowelizacji, mogą

¹⁰¹⁴ Druk Sejmowy nr 2860 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>, s. 42 [dostęp: 14-04-2020],

¹⁰¹⁵ A. Wieśniak-Wisniewska, Marcin Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 6, s. 22.

¹⁰¹⁶ Report U.S. PIRG Education Fund „The Hidden Cost of Offshore Tax Havens. State Budgets Under Pressure from Tax Loophole Abuse”, https://uspirg.org/sites/pirg/files/reports/USPIRG_State_Tax_HAvens_0.pdf (dostęp: 2022-11-09 r.)

¹⁰¹⁷ B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania*, w: „Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla”, tom I, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369254743/230397> [dostęp: 02-02-2018],

obejmować np. „wskazywanie przez osobę fizyczną członków organów zarządzających lub nadzorujących u podatnika, podejmowanie decyzji o rezygnacji z części działalności, wprowadzeniu na rynek nowego produktu lub przejęciu pewnego zakresu działalności od podmiotu powiązanego”¹⁰¹⁸. Przekonując posłów i senatorów do wprowadzenia nowych sankcji administracyjnych, pozwalających na określanie dodatkowego zobowiązania podatkowego na gruncie innych podatków niż podatek od towarów i usług, jak i stosowanie podwyższonych sankcyjnych stawek podatków, niezależnie od mechanizmów wprowadzanych bezpośrednio do ustaw podatkowych, zacytowali następujący fragment książki „Ekonomiczna analiza prawa” Roberta Cooter’a i Thomas’a Ulena¹⁰¹⁹, podnosząc: „Na ogół nie uda się odstraszyć złodziei, przez wymaganie, aby wtedy, kiedy udało się ich złapać, musieli oddać, co ukradli. W celu odstraszenia złodziei prawo musi ustanowić wystarczające kary, tak by oczekiwana korzyść netto z przestępstwa była dla przestępcy ujemna”. W ocenie projektodawców „unikanie opodatkowania stanowi „przestępstwo racjonalne” w rozumieniu teorii ekonomicznej analizy prawa”¹⁰²⁰. Posłużeniu się w cytowanym uzasadnieniu projektu rządowego terminologią przynależną do różnych gałęzi i różnych paradygmatów prawa w tym wypadku prawa administracyjnego i prawa karnego, można zarzucić synkretyzm metodologiczny, czy wręcz „anarchizm metodologiczno-epistemologiczny”¹⁰²¹. Uwzględniając jednak adresatów wspomnianego uzasadnienia i cel projektu nowelizacji, powyższe może być również tłumaczone Kelsen’owskim „zarachowaniem polityczno-prawnym”, niezależnie od kwestii stricte pragmatycznej zauważonej, przez J. Izydorczyka, że „w prawie administracyjnym nie istnieje (tj. nie obowiązuje) fundamentalna dla prawa i procesu karnego zasada domniemania niewinności; w prawie administracyjnym (a więc i prawie finansowym, w tym podatkowym) ustala się tylko tzw. formalizm naruszenia i nikomu winy w trybie procesowym udowadniać nie trzeba [...] Jeżeli chodzi o orzecznictwo Sądu Najwyższego (w tym najnowsze), to od razu „rzuca się w oczy”, że tych judykatów – w porównaniu do judykatów Sądu Najwyższego na tle instytucji z kodeksu karnego czy też kodeksu postępowania karnego – jest w istocie niewiele. Wynika to chyba (i niestety) z pewnej nieformalnej, ale realnej dominacji prawa finansowego w Polsce”¹⁰²².

Wyraźnie dostrzegalne w treści uzasadnienia do projektu rządowego ciśnienie kryminalizacji, wskazywać również może, na podkreślane przez L. Gardockiego „szczególnie

¹⁰¹⁸ Druk Sejmowy 2860, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>

¹⁰¹⁹ R. Cooter, T. Ulen, *Ekonomiczna analiza prawa*, Wyd. II, Warszawa 2011, s. 598,

¹⁰²⁰ Druk Sejmowy nr 2860 s. 42 – 43,

¹⁰²¹ P.K. Feyerabend, *Przeciw metodzie*, tłum. S. Wiertlewski, Wrocław 1996, s. 26 nn.,

¹⁰²² J. Izydorczyk, *Główne tezy najnowszego orzecznictwa Sądu najwyższego w sprawach karnoskarbowych, dotyczącego obowiązków podatkowych względem tzw. interesu finansowego państwa*. KPP 3/ 2023, s. 121.

niebezpieczne [...] uzurpowanie sobie przez organy państwa „prawa do rozszerzania zakresu kryminalizacji”. W świetle powyższego, analiza dogmatyczna znamion przestępstwa firmanctwa, na tle przykładowych technik optymalizacji podatkowej, w szczególności transgranicznych, będąca podstawą nakreślenia granicy pomiędzy legalnym unikaniem opodatkowania¹⁰²³ i kryminalizowanym uchylaniem się od opodatkowania¹⁰²⁴ wydawała się konieczna. Wspomniana granica pomiędzy unikaniem opodatkowania i uchylaniem się od opodatkowania opisywana w polskiej doktrynie prawa podatkowego jako granica ostra¹⁰²⁵, w debacie publicznej obrazowo rozgraniczana „grubością ściany więzienia”¹⁰²⁶ wymagała próby naszkicowania na tle firmanctwa, uwzględniając różnice podejścia do kwestii unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania dostrzegane w literaturze¹⁰²⁷ oraz orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁰²⁸. Według szacunków Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) z 2017 r., która zdefiniowała strategię BEPS jako "wykorzystywanie luk i rozbieżności w przepisach podatkowych (różnych jurysdykcji podatkowych – przyp. aut.)”¹⁰²⁹, opisane wyżej techniki prowadziły do utraty przychodów państw, w granicach od 100 do 240 miliardów dolarów rocznie¹⁰³⁰.

Najbardziej znane ze wspomnianych regulacji inspirowanych przez inicjatywę BEPS, to Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.¹⁰³¹ oraz Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹⁰³². Wagę zagadnień, z którymi mierzyć się ma BEPS, dostrzeżono również w Parlamencie Europejskim¹⁰³³

¹⁰²³ A. Nita, *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, w: „Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, tom I. 2012.” <https://sip.lex.pl/#/monograph/369254743/169> [dostęp: 02-02-2018].

¹⁰²⁴ M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, *Studia Prawno-ekonomiczne*, t. cV, 2017, <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=618242> [dostęp: 06-11-2021]

¹⁰²⁵ Tamże,

¹⁰²⁶ Porównanie przypisywane powszechnie Denis’owi Haley’owi, Sekretarzowi Skarbu Nowej Zelandii w latach 1974-1979,

¹⁰²⁷ Za M. Kurzac, op.cit.: D. Gajewski, *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, *Monitor Prawa Celnego i Podatkowego* 2014/3, s. 97 i n.;

¹⁰²⁸ Za M. Kurzac, op.cit.: A. Wrzesińska-Nowacka, *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, w: M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012, s. 173 i n.,

¹⁰²⁹ <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.pdf> (dostęp: 2022-09-11).

¹⁰³⁰ Tamże.

¹⁰³¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.

¹⁰³² Dz. Urz. UE. L. z 2016 r. Nr 193, ze zm..

¹⁰³³ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066 (INI)) (Dz.Urz. UE L 366 z 2017 r., s. 51)

Wspomnieć należy, że u podłoża sporu terminologicznego o *differentia specifica* uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion, tax fraud, tax abuse*) i unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance, tax optimization*), leży debata publiczna w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej z lat trzydziestych ubiegłego wieku¹⁰³⁴, a wyznaczenie wspomnianej granicy pomiędzy obydwoma zjawiskami nie jest możliwe w oderwaniu od „problematyki socjotechnicznej (polityczno-prawnej)”¹⁰³⁵. W odniesieniu do tej ostatniej posługując się terminologią Z. Ziemińskiego, m.in. ze względu na odejście od „typowo pozytywistycznej jurysprudencji pojęciowej przez socjologizującą jurysprudencję interesów do współczesnej jurysprudencji wartości”¹⁰³⁶. Kwestie te opisywał w Polsce przed II wojną światową S. Rosmarin¹⁰³⁷ (w bibliografiach stosowane są dwie pisownie „Rosmarin” i „Rozmarin”), dostrzegając, że podatkowe akty normatywne mogą definiować pojęcia prawne właściwe np. prawu cywilnemu w sposób właściwy tylko dla prawa podatkowego.

Przykładem dynamiki samych wartości (gr. *aksios*; łac. *valor, praetium*), może być porównanie stanu prawnego na dzień wejścia w życie traktatu ateńskiego¹⁰³⁸ jak i w czasie przygotowywania pracy.

W dniu 1 maja 2004 Rzeczpospolita Polska związana została (z uwzględnieniem okresów przejściowych) dyrektywami UE przewidującymi zwolnienia od poboru podatku u źródła dla transferu dywidend¹⁰³⁹, odsetek i należności licencyjnych¹⁰⁴⁰, kiedy to wypłaty ze wskazanych tytułów w świetle preambuły do dyrektywy „nie powinny być krępowane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych Państw Członkowskich [...] niezbędne jest wprowadzenie, w związku z konsolidacją spółek różnych Państw Członkowskich, zasad opodatkowania, które są neutralne w odniesieniu do konkurencji, w celu umożliwienia przedsiębiorstwom dostosowania się do wymagań wspólnego rynku, zwiększenia ich produktywności i zwiększenia ich siły konkurencyjnej na międzynarodowym poziomie”¹⁰⁴¹. Działo się to

¹⁰³⁴ F.D. Roosevelt wprowadził oba terminy do debaty publicznej w przemówienie do Kongresu Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej w dniu 1 czerwca 1937, [dostęp: 05-02-2018], <http://www.fdrlibrary.marist.edu/archives/collections/franklin/index.php?p=collections/findingaid&id=582>,

¹⁰³⁵ Z. Ziemiński, *Charakterystyka teorii prawa jako dyscypliny prawoznawstwa*, w: „Zarys teorii prawa”, Poznań 2001, s. 11-16,

¹⁰³⁶ H. Izdebski, *Doktryny polityczno-prawne. Fundamenty współczesnych państw*, Warszawa 2017, s.15,

¹⁰³⁷ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 147

¹⁰³⁸ Traktat podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r., Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm.,

¹⁰³⁹ Dyrektywy Rady z dnia 23 lipca 1990 r. (90/435/EWG), Dz. Urz. UE. L. z 1990 r. Nr 225, str. 6 ze zm.,

¹⁰⁴⁰ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380).

¹⁰⁴¹ Preambuła Dyrektywy Rady z dnia 23 lipca 1990 r. (90/435/EWG), Dz. Urz. UE. L. z 1990 r. Nr 225, str. 6 ze zm.,

w czasie, gdy podatnicy zarówno ci „zwykli” jak i wielkie koncerny ponadnarodowe, korzystać mogli z braku ogólnej zasady prawa UE obligującej państwa członkowskie do zwalczania praktyk stanowiących nadużycia prawa podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich wywodzonego z orzecznictwa TS¹⁰⁴².

Nie minęło jednak 10 lat od polskiej akcesji do Unii Europejskiej, gdy dynamika wartości i „problematyka socjotechniczna” używając pojęć zdefiniowanych przez Z. Ziemińskiego, czy wspomniane zarachowanie polityczno-prawne H. Kelsen’a, postrzegane jako determinanty wykładni, uległy znaczącym rzeczywistym przeobrażeniom, potwierdzonym radykalną zmianą polityki Komisji Europejskiej i orzecznictwa TS w zakresie unikania opodatkowania i nadużyć podatkowych¹⁰⁴³. Państwa członkowskie UE zobowiązano bowiem do wdrażania w prawach krajowych instrumentów prawnych zapobiegających zjawisku agresywnego planowania podatkowego na rynku wewnętrznym¹⁰⁴⁴.

Konieczne bowiem okazało się „przywrócenie zaufania do sprawiedliwości systemów podatkowych i umożliwienie rządów faktycznego korzystania z suwerenności podatkowej”¹⁰⁴⁵. W lutym 2019 TS orzekając w tzw. sprawach duńskich¹⁰⁴⁶, dotyczących opodatkowania odsetek i należności licencyjnych oraz dywidend wypłacanych pomiędzy spółkami z UE, postawił pod znakiem zapytania całość własnego wcześniejszego orzecznictwa dotyczącego nadużycia prawa i obejścia prawa podatkowego w kontekście unikania opodatkowania¹⁰⁴⁷, odnosząc się do „jurysprudencji wartości”¹⁰⁴⁸, w której kładzie się nacisk na wartości leżące u podstaw stanowionego prawa. Przedstawiciele jurysprudencji wartości twierdzą, że konflikty interesów są wywoływane przez decyzje wartościujące ustawodawcy, jako że norma prawa jest oparta na pewnych, a przynajmniej możliwych do określenia,

¹⁰⁴² Np. Wyrok TS z dnia 29.03.2012 r., C-417/10, Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko 3M Italia SpA, EU:C:2012:184, pkt 32,

¹⁰⁴³ Np. Wyroki TSUE w sprawach: C-196/04 Cadbury Schweppes, C-524/04 Thin Cap GLO, C-311/08/SGI, C-318/10 SIAT, C-282/12 ITEL CAT, C-112/14 COM v UK, C-6/16 Holcim France and Enka, C-504/16 Deister Holding, C-613/16 Juhler Holding, C-382/16 Hornbach-Baumarkt,

¹⁰⁴⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE. L. z 2016 r. Nr 193, str. 1 ze zm.),

¹⁰⁴⁵ Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Dz. Urz. UE. L. z 2017 r. Nr 144, str. 1.

¹⁰⁴⁶ Na gruncie dyrektywy 90/435/EWG sprawy o sygn. C-116/16 i C-117/16, oraz dyrektywy 2003/49/WE, sprawy o sygn. C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16., Dz.U. C 139 z 15.04.2019, str. 7—8,

¹⁰⁴⁷ 33/74 Van Binsbergen, C-148/91 TV Veronica, C-23/93 TV 10, C-212/97 Centros, C-196/04 Cadbury Schweppes, C-524/04 Thin Cap GLO, C-311/08 SGI, C-318/10 SIAT, C-282/12 Itelcar, C-112/14 COM v UK, C-6/16 Holcim France and Enka, C-504/16 Deister Holding, C-613/16 Juhler Holding, C-382/16 Hornbach-Baumarkt

¹⁰⁴⁸ Niem. *Wertungsjurisprudenz* zapoczątkowana przez Rudolfa von Jheringa (1818—1892) i rozwinięta przez Philippa von Hecka (1858—1943) jako jurysprudencja interesów (*Interessenjurisprudenz*), [za:] J. Poczubut, *Interes w prawie prywatnym międzynarodowym, Zagadnienia Węzłowe*, Problemy prawa prywatnego międzynarodowego, T. 3 s. 6.

podstawowych wartościach etycznych¹⁰⁴⁹. Trybunał nie egzemplifikując tego wprost, skonstatował, że UE jest także wspólnotą wartości cywilizacyjnych, do których należą równość podmiotów gospodarczych, także w zakresie korzystania z praw podmiotowych wywodzonych z dyrektyw. TS uznał, że nadużyciem prawa UE jest unikanie zapłaty podatku w szczególności podatku pobieranego u źródła (ang. *withholding tax*) przez korzystanie z podmiotów pośredniczących, wtedy, gdy zakres prowadzonej przez podmioty pośredniczące działalności gospodarczej, budzi wątpliwości, bądź działalność gospodarcza nie ma charakteru rzeczywistego, to jest spółek, „które chociaż są formalnie właścicielami dochodu, dysponują w praktyce jedynie bardzo ograniczonymi uprawnieniami, czyniącymi z nich zwykłych powierników lub zarządców działających na rzecz zainteresowanych stron, i w związku z tym nie można ich uważać za właścicieli tego dochodu”. TS przyjął, że w tym względzie „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w prawie Unii, istnieje ogólna zasada prawa, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia”¹⁰⁵⁰.

Trybunał powołał wcześniejsze swoje wyroki¹⁰⁵¹ uznając, wprost, że władze podatkowe krajów UE nie są obowiązane dokonywać ustaleń co do rzeczywistych beneficjentów podmiotów działających w UE i uzyskujących przychody z dywidend, odsetek i należności licencyjnych, w oparciu o dyrektywy, przyjmując, że „podatnik nie może korzystać z prawa lub korzyści wynikających z prawa UE, gdy dana transakcja jest całkowicie sztuczna pod względem ekonomicznym i ma na celu uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego”. Wyroki TS w tych sprawach „wywarły ogromny wpływ na sposób stosowania unijnych dyrektyw podatkowych przewidujących zwolnienie z podatku u źródła dla pasywnych płatności takich jak dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne”¹⁰⁵². Co istotne w orzeczeniach tych TS, podkreślił konieczność stosowania wspomnianej wcześniej wykładni gospodarczej tj. wykładni dokonywanej w oparciu o „rzeczywistość ekonomiczną”¹⁰⁵³, nie zdefiniował jednak na gruncie prawa UE przesłanek uznawania działalności gospodarczej za rzeczywistą, a tym bardziej za typową. Istotą tej metody wykładni opartej o zasadę autonomii prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego, jest dążenie do

¹⁰⁴⁹ H. Coing, *Europäisches Privatrecht 1800–1914*. München 1989, § 7, S. 51–53.

¹⁰⁵⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0115>,
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-115/16&language=pl>

¹⁰⁵¹ Z 9 marca 1999 r., Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; z 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 68; z 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 35; z 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 27; a także z 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia, C-356/15, EU:C:2018:555, pkt 99”.

¹⁰⁵² F. Majdowski, *Recepcja wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawach duńskich przez judykaturę państw członkowskich UE/EFTA – nihil novi sub sole?*, cz. 1, PP 2021, nr 7, s. 39-47.

¹⁰⁵³ N. Kociak, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, PP 2018, nr 4, s. 42-47,

opodatkowania rzeczywistego (realnego) zjawiska ekonomicznego mającego charakter typowy, przy uwzględnieniu transakcji, jakie zawierałyby między sobą podmioty niepowiązane, a nie opodatkowanie wybranej przez podatnika, bądź podatników czynności cywilnoprawnej, czy też zespołu takich czynności. Czynności, co godne podkreślenia, które choć zgodne z przepisami prawa cywilnego, i nie naruszające zasad obrotu, co do zasady ukrywają w istocie ową „typową” rzeczywistość gospodarczą.

Polskie sądy administracyjne, jak już zaznaczono, posługiwały się także wcześniej „wykładnią gospodarczą”, zgodnie z którą „podatnik działa i powinien działać w sposób typowy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą”¹⁰⁵⁴, podkreślając, jednakowoż że ten typ wykładni ma w polskim porządku prawnym niesamoistny charakter i pełni jedynie funkcję pomocniczą, uzupełniającą w stosunku do innych metod wykładni¹⁰⁵⁵.

W dniu 1 stycznia 2019 ustawodawca polski w zakresie przepisów o cenach transferowych w podatkach dochodowych, upoważnił i zobowiązał organy podatkowe do posługiwania się tym typem wykładni *ex lege*¹⁰⁵⁶. Przesłankami ustalania transakcji właściwych jest konieczność weryfikacji czy czynności dokonane przez podatnika nie zmierzają do obejścia prawa podatkowego, przez które to obejście „podatnik osiąga skutki gospodarcze identyczne jak będące efektem dokonania czynności opodatkowanej, nie dokonując jednak czynności cywilnoprawnej będącej punktem odniesienia podatku”¹⁰⁵⁷.

Przy zastosowaniu wykładni gospodarczej na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się, że czynności podatnika nie naruszają prawa cywilnego, ale jako odbiegające od standardowych zachowań rynkowych podejmowanych w danej sytuacji, nie muszą być w postępowaniu podatkowym uwzględniane. Administracja skarbowa w oparciu o taką konstrukcję ustawy podatkowej, stosując instytucję tzw. recharakteryzacji (przekwalifikowania) opartą o metodę wykładni gospodarczej, uprawniona jest do wywodzenia skutków podatkowych podejmowanych przez podatnika działań bez względu na ilość, charakter i formę faktycznie dokonanych przez niego czynności na gruncie prawa cywilnego. Może to następować nawet z pominięciem „niewłaściwych” zdaniem administracji skarbowej czynności prawnych, których podatnik dokonał (również czynności dokonanych w formie *ad solemnitatem*), określając na mocy decyzji administracyjnej wartość i rodzaj

¹⁰⁵⁴ Wyrok NSA z 20.04.2017 r., II FSK 703/15, LEX nr 2299019, Wyrok NSA z 12.07.2016 r., II FSK 1701/14, LEX nr 2071052,

¹⁰⁵⁵ N. Kociak, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, PP 2018, nr 4, s. 42-47,

¹⁰⁵⁶ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/18780531> [dostęp: 2021-06-10],

¹⁰⁵⁷ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 115-116,

transakcji na poziomie, na jaki – zdaniem tejże administracji skarbowej - zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając realistycznie dostępne scenariusze gospodarcze w momencie zawarcia transakcji. Mechanizm ten, co do zasady odnosi się również do transakcji dla których wzorca rynkowego ustalić się nie da, bo transakcji innych niż będące przedmiotem kontroli, na rynku nie ma, a tym samym brak jest danych porównywalnych.¹⁰⁵⁸, jednak i w tym wypadku podatnik obowiązany jest do dokonania tzw. analizy (opisu) zgodności w oparciu o wszelkie techniki analityczne oraz argumenty, które potwierdzają, że podatnik zastosował w ramach transakcji wewnątrzgrupowych cenę rynkową.

Która to analiza (opis) może być przedmiotem uznania administracyjnego, za niezgodną za „zgodnością” z realiami rynkowymi w oparciu o ustalenia organu. Podkreślić należy, że i przy recharakteryzacji jaki i zakwestionowaniu analizy zgodności, nie chodzi o wykładnię oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym, przez organ podatkowy na zasadach określonych w art. 199a Ordynacji podatkowej¹⁰⁵⁹, ale o wspomnianą możliwość pomijania przez organy podatkowe przy wymiarze podatku, transakcji materialnie i formalnie dokonanych, przyjmując domniemanie, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane „kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności”¹⁰⁶⁰, czyli do „dokonania oceny, że w określonych warunkach dana transakcja nie zostałaby zawarta lub zostałaby zawarta inna¹⁰⁶¹. Konieczność wprowadzania takich mechanizmów wynika wprost z potrzeb budżetowych¹⁰⁶².

Inspiracją dla takiego rozwiązania ustawowego, są pośrednio doktryny orzecznicze funkcjonujące w państwach *common law*. Oparte są one na „stosowaniu fikcji w zakresie oceny stanu faktycznego, bądź to na tworzeniu przez sąd normy indywidualnej dla konkretnego

¹⁰⁵⁸ Art. 11r powołanej wyżej ustawy nakłada na podatników obowiązek opracowania tzw. opisu zgodności (analizy zgodności) dla potwierdzenia, że w transakcjach zawieranych z podmiotami powiązanymi stosowana jest zasada ceny rynkowej. Także wtedy, gdy na podstawie dostępnych danych nie jest możliwe opracowanie analizy porównawczej (benchmarku), ze względu na brak możliwości identyfikacji transakcji lub podmiotów porównywalnych, do których podatnik mógłby się odwołać,

¹⁰⁵⁹ Art. 199a § 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. § 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. § 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa,

¹⁰⁶⁰ Art. 11a ust. 4 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.). <https://sip.lex.pl/#/act/16794608/2894578/podatek-dochodowy-od-osob-prawnych?keyword=CIT&cm=SFIRST>, [dostęp: 2021-06-10],

¹⁰⁶¹ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 7 maja 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 474/19.

¹⁰⁶² Raport Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej Handlowej, *Struktura wpływów podatkowych z CIT w Polsce w latach 2016–2018 w kontekście uszczelnienia systemu podatkowego*, Warszawa 2019, https://casp.sgh.waw.pl/sites/casp.sgh.waw.pl/files/RAPORT_CASP_LOW.pdf (dostęp: 2022-11-09)

przypadku (bez oglądania się na jej zgodność z normą ogólną), a nie interpretacji tekstu prawnego czy stosowaniu innych technik wykładni”¹⁰⁶³.

Zastrzec jednak należy, że wspomniane odwołanie do *common law* może być chybione w zakresie norm podatkowych, jako że te ostatnie należą do prawa stanowionego. Można jednak postawić tezę, że doktryny te, zostały uwzględnione w programach OECD, UE i G20 dotyczących zapobieganiu „Erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS)” które odnoszą się do strategii planowania podatkowego stosowanych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, które wykorzystują luki i niedopasowania w przepisach podatkowych w celu uniknięcia płacenia podatków.

Przeniesienie mechanizmu oceny transakcji, że wspomnianych doktryn orzeczniczych do krajów o takim systemie prawnym jak Polska, na poziom władztwa administracyjnego, budzić musi jednak szereg zastrzeżeń o systemowym charakterze.

Jeśli bowiem, skutkiem ustaleń co do recharakteryzacji (przekwalifikowania) transakcji, na etapie postępowania administracyjnego bądź wszczętego niezależnie postępowania karnoskarbowego byłoby uznanie, że podatek narażono na uszczuplenie, to ewentualna kryminalizacja, odnoszona byłaby do naruszenia wzorca „typowych zachowań podatników” nie określonych precyzyjnie w ustawie, a ustalanych przez organy podatkowe, w oparciu o bliżej nie określone w prawie podatkowym i tym bardziej w prawie karnym skarbowym przesłanki. Jeżeli bowiem administracja skarbową z woli ustawodawcy, może dokonywać oceny działań podatników, odnosząc je do transakcji typowych nazywanych dalej „wzorcem”, pomijając skutki podatkowe czynności prawnych dokonanych przez podatnika, w tym dokonywanych przez podatników, jak wcześniej zaznaczono, również w formie *ad solemnitatem*, to niezbędne jest wskazanie w systemie prawa stanowionego, charakteru i źródeł przesłanek ustalania owego wzorca przez organy podatkowe. Abstrakcyjność modelu, który organy podatkowe i ewentualnie sądy uznają ewentualnie za wiążący, wymusza pytanie, czy przedstawiciele władzy wykonawczej i sądowniczej, przy czym Ci ostatni w zakresie kontroli decyzji administracyjnych, którzy co do zasady działalności gospodarczej nie prowadzą, i zazwyczaj nie posiadają własnych doświadczeń w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej w skali właściwej dla korporacji, posiadają narzędzia i kwalifikacje, aby wzorec taki przedstawiony przez administrację skarbową ocenić i uznać za wiarygodny. Zarówno przedstawiciele administracji skarbowej jak i sądów w zakresie kontroli legalności działań administracji, powinni bowiem ustalać i ważyć powyższe okoliczności, nie tylko w skali krajowej, ale i globalnej, mając na względzie, że sięganie „słowo w słowo” do uzasadnień

¹⁰⁶³ B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 2.

orzeczeń już wydanych w sprawach indywidualnych, co zdaje się być powszechną praktyką w postępowaniach podatkowych, także w zakresie kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, z tych samych względów systemowych, należałoby uznać za niedopuszczalne. Nie można również pominąć, że w postępowaniu na mocy art. 106 § 3 p.p.s.a. „przed sądem administracyjnym nie jest dopuszczalne prowadzenie dowodu mającego charakter opinii biegłych czy ekspertyzy naukowej”¹⁰⁶⁴. Odrębną kwestią jest natomiast ewentualne związanie sądu karnego, ustaleniami administracji skarbowej i sądu administracyjnego, zakładając że opisane wcześniej okoliczności, stałyby się przedmiotem kognicji sądu w sprawie karnej skarbowej, choć postawione wyżej pytanie dotyczyć może także rozstrzygnięcia dokonanego przez sąd powszechny w sprawie karnej skarbowej, bowiem „ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny”¹⁰⁶⁵.

W świetle powyższego, tezą pracy było twierdzenie, że po dniu 1 maja 2004 a przed dniem 1 stycznia 2014, to jest wejścia w życie na terytorium Rzeczypospolitej przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych (*ang. controlled foreign companies*) – dalej: CFC, polscy podatnicy mogli legalnie ukrywać własną tożsamość z wykorzystaniem podmiotów zagranicznych, jako, że dostęp do usług powierniczych oferowanych w jurysdykcjach innych państw członkowskich Unii Europejskiej był w zasadzie nieograniczony. Dostrzec należy, że usługi powiernicze reklamowano w Polsce, już od późnych lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku¹⁰⁶⁶ w praktyce zaś korzystanie z takich usług możliwe było, już po podpisaniu umowy stowarzyszeniowej z Europejską Wspólnotą Gospodarczą¹⁰⁶⁷. Dlatego też za konieczną uznano próbę odpowiedzi na pytanie, czy z krajowej perspektywy karno-skarbowej działania takie – jak wyżej opisane - we wspomnianym okresie, jak również na dzień oddania pracy, należy uznać za bezprawne, przyjmując, że jedynym bądź głównym celem wykorzystywania takich podmiotów, może być zatajanie działalności gospodarczej lub jej rozmiaru w celu narażenia podatku na uszczuplenie, osadzając rozważania m.in. w rozwiązaniach dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.¹⁰⁶⁸. Dyrektywa ta, zmierza do ustanowienia przez państwa członkowskie UE, przepisów mających na celu przeciwdziałanie praktykom unikania

¹⁰⁶⁴ Wyrok NSA z 8.02.2023 r., II OSK 354/20, LEX nr 3505181.

¹⁰⁶⁵ Art. 11 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jt. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm..

¹⁰⁶⁶ Reklama firmy Ocra w: *Przegląd Podatkowy*, 1999, nr 9. s. 3, <https://sip.lex.pl/#/publication/151016694> [dostęp: 11-05-2018],

¹⁰⁶⁷ Umowa między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Europejską Wspólnotą Gospodarczą w sprawie handlu oraz współpracy handlowej i gospodarczej, sporządzona w Warszawie dnia 19 września 1989 r., Dz. U. z 1990 r. Nr 38, poz. 214.

¹⁰⁶⁸ Dz.U. L 193 z 19.07.2016, s. 1 i nast.

opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, w tym w szczególności ograniczające możliwość zaliczania kosztów finansowania do kosztów uzyskania przychodów, przepisów o tzw. podatku od wyjścia (*ang. exit tax*), ogólnej klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania, przepisów o zagranicznych spółkach powiązanych i o strukturach hybrydowych. Podkreślić należy, że tworzenie bądź nabywanie i późniejsze wykorzystywanie opisywanych podmiotów zagranicznych, zakładanych w oparciu o przepisy prawa wewnętrznego innych krajów, zakazującego powiernikom - formalnym właścicielom takich podmiotów (według terminologii anglosaskiej *legal owners*) ujawniania tożsamości beneficjentów rzeczywistych (ekonomicznych) w szczególności zaś, tożsamości osób podejmujących faktycznie wszystkie istotne decyzje - co do funkcjonowania takich podmiotów lub ich grup w obrocie gospodarczym, nie musiało wynikać z przyczyn dotyczących prawa podatkowego. Przyjęto jednak, że analiza owego specyficznego *modus operandi* będzie pomocna będzie dla rozważań o charakterze dogmatycznym, w szczególności w zakresie okoliczności związanych ze stroną podmiotową, w tym w odniesieniu do kwestii zamiaru, czy sięgając do konwencji stosowanych w krajach anglosaskich *mens rea*.

Ewentualne stosowanie środków karnych skarbowych do opisywanych wyżej zjawisk, niewątpliwie wymagałoby sporządzenia bilansu zysków i strat¹⁰⁶⁹ w świetle ewentualnych kosztów wizerunkowych i ewentualnego postrzegania R.P. jako kraju stosującego nadmiernie represyjną politykę karną skarbową. Nie tylko wobec podatników podlegających w R.P. nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, ale także, wobec inwestorów zagranicznych, dla których odpowiedzialność karna skarbową, mogłaby być nie do zaakceptowania, co wcześniej określono kosztami kryminalizacji¹⁰⁷⁰.

Na zakończenie przybliżenia genezy konstrukcji pracy, nie sposób nie zauważyć, że jednym z powodów znaczącej zmiany podejścia, do zagadnień optymalizacji podatkowej, była leżąca u genezy inicjatywy BEPS publikacja w dniu 15 czerwca 2013, dokumentów międzynarodowych korporacji i polityków, dokonana przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych, nazywana Offshore Leaks¹⁰⁷¹, w tym listy ponad stu tysięcy firm i fundacji, które korzystały z rozwiązań oferowanych przez jurysdykcje np. Singapuru, Brytyjskich Wysp Dziewiczych, Kajmanów, Szeszeli, Isle of Man, czy Wyspy Cooka, wzmacniane później przez kolejne publikacje dokumentów w związku z Panama Papers, Paradise Papers i Bahamas Leaks. Wspomniane Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (*ang. International Consortium of Investigative Journalists - ICIJ*) udostępniając

¹⁰⁶⁹ O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa, 1994, s.135.

¹⁰⁷⁰ L. Gardocki, *Zagadnienia* s. 12,

¹⁰⁷¹ <https://offshoreleaks.icij.org/investigations/offshore-leaks> [dostęp: 2023-10-15].

swoje bazy danych, z wycieków *Offshore Leaks*, *Pandora Papers*, *Paradise papers*, *Panama papers*, i innych, zawsze posługiwało się zastrzeżeniem „Istnieją uzasadnione i legalne zastosowania dla spółek offshore i trustów. Włączenie osoby lub podmiotu do bazy danych ICIJ nie ma na celu sugerowania, że wskazane tam osoby lub podmioty zaangażowały się w nielegalne lub niewłaściwe postępowanie”¹⁰⁷².

W pracy podjęto próbę weryfikacji, dominującej w literaturze przedmiotu tezy, że na gruncie prawa skarbowego firmanctwo to wyłącznie bądź przede wszystkim wspomniane wyżej uchylanie się od progresywnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹⁰⁷³, do której to daniny odwołuje się większość autorów z wyłączeniem A. Bartosiewicza i R. Kubackiego¹⁰⁷⁴ to jest w związku z kumulacją źródeł przychodów¹⁰⁷⁵, bądź dla uniknięcia tzw. efektu skali podatkowej. Podjęto również próbę oceny, czy firmanctwo może prowadzić do narażania na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁰⁷⁶ i podatku od towarów i usług, w tym ostatnim wypadku w ograniczonym zakresie, ze względu na wspomnianą złożoność problematyki tzw. przestępstw karuzelowych, oraz hipotezy (własnej – przyp. aut.), co do możliwości wystąpienia firmanctwa dla uchylenia się od podatku od czynności cywilnoprawnych. W pracy pominięto natomiast, analizę przyczyn firmanctwa spoza zakresu prawa podatkowego, np. manipulowanie podstawą naliczania składek na ubezpieczenie społeczne, lub dla zachowania prawa do świadczeń z ubezpieczenia społecznego lub zdrowotnego¹⁰⁷⁷, uchylanie się od egzekucji długów, obchodzenie: braku możliwości prowadzenia koncesjonowanej działalności gospodarczej¹⁰⁷⁸, obchodzenie zakazu konkurencji¹⁰⁷⁹, limitów pomocy *de minimis*¹⁰⁸⁰, oraz dla korzystania ze szczególnych instrumentów wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2¹⁰⁸¹.

¹⁰⁷² <https://offshoreleaks.icij.org/power-players> (dostęp: 2023-09-01).

¹⁰⁷³ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy*. Komentarz. Wyd. 4, wydawnictwo: Wolters Kluwer Polska, s. 292

¹⁰⁷⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy*. Wyd. 4, wydawnictwo: C.H. Beck, s. 296-297,

¹⁰⁷⁵ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*. Komentarz. Wyd. 3, Warszawa 2016, s. 280,

¹⁰⁷⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks ... op.cit.*,

¹⁰⁷⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 201,

¹⁰⁷⁸ <https://www.rp.pl/Zdrowie/302039993-Spor-o-uchwale-Naczelnej-Rady-Aptekarskiej-ws-zakazu-wykorzystywania-magistra-farmacji-przez-sieci-apteczne.html> [dostęp: 22-02-2020],

¹⁰⁷⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy*, Komentarz LEX, wyd. 2, s. 552,

¹⁰⁸⁰ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*, Dz. Urz. UE. L. z 2013 r. Nr 352, str. 1 ze zm..

¹⁰⁸¹ Np. ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz. U. poz. 695 ze zm.), ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, jt. Dz. U. poz. 1842 ze zm.,

„Uchwycenie rozlicznych interdyscyplinarnych powiązań prawa karnego skarbowego z prawem karnym powszechnym z jednej oraz prawem finansowym z drugiej strony”¹⁰⁸² i prawem obrotu gospodarczego regulującym czynności podejmowanych przez polskich podatników w innych jurysdykcjach w założeniu pracy stanowić miało kanwę do wydobywania nie tylko potencjalnych problemów teoretycznych i systemowych związanych z karaniem za przestępstwo skarbowe firmanctwa, w szczególności dla oceny, czy modyfikacje strony przedmiotowej prowadzić mogą do wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej w wypadku uchylania się od opodatkowania z elementem transgranicznym, oraz w odniesieniu do tzw. agresywnego unikania opodatkowania przyjmując założenie, że zachowania takie musiałyby zostać uznane za penalizowane uchylanie się od opodatkowania. Konieczna okazała się również pogłębiona refleksja, czy powoływanie paradygmatów prawa karnego¹⁰⁸³ na gruncie prawa administracyjnego, jednakowoż bez mechanizmów gwarancyjnych prawa karnego¹⁰⁸⁴, coraz bardziej dostrzegalne i jak kilkakrotnie wspomniano dopuszczone przez TS sięganie do tzw. wykładni gospodarczej¹⁰⁸⁵, w razie skorzystania ze środków represji karnej skarbowej, prowadzić może do naruszania jednej z naczelnych zasad prawa karnego i prawa karnego skarbowego wywodzonej z art. 1§1 kodeksu karnego skarbowego, to jest zasady określoności przestępstwa (*nullum crimen sine lege stricta*)¹⁰⁸⁶.

Kwestia ta wydaje się być kluczowa w kontekście bezpieczeństwa prawnego jednostki. Sformułowane wyżej hipotezy w odniesieniu do przestępstwa firmanctwa nie mają charakteru teoretycznego, a przywołana wcześniej cezura pomiędzy dniem akcesji R.P. do Unii Europejskiej a wejściem w życie przepisów o CFC jest nieprzypadkowa. Powyższe oparto na przeglądzie orzecznictwa sądów powszechnych w sprawach karnych skarbowych – nie tylko w zakresie firmanctwa – ale również pozostałych „oszustw podatkowych” tj. czynów penalizowanych w art. 56 (typizowane jako oszustwo podatkowe *sensu stricte*), art. 76, art. 76a, art. 87 i art. 92 k.k.s.. Uwzględniając odmienną aksjologiczną, systemową oraz funkcjonalną norm prawa karnego skarbowego¹⁰⁸⁷, dokonany przegląd judykatów, wskazuje, że szczegółowa analiza strony podmiotowej wspomnianych czynów rzadko, jeżeli w ogóle –

¹⁰⁸² L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Wyd. 4, Warszawa 2018, <https://sip.legalis.pl/documentview.seam?documentId=mjxw62zogi3damjyheztamzoobqxaalrugq3tqmjsheya#abs-metrical-info> [dostęp: 25-05-2019],

¹⁰⁸³ M. Smolak, *Zmiana paradygmatu interpretacyjnego w okresie transformacji ustrojowej w Polsce*, RPEiS Nr 3–4/1998, s. 24–25; a także J. Wyrembak, *Zasadnicza wykładnia znamion przestępstw. Pozycja metody językowej oraz rezultatów jej użycia*, Warszawa 2009, s. 320,

¹⁰⁸⁴ D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004, s. 177 i nast.,

¹⁰⁸⁵ N. Kociak, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, PP 2018, nr 4, s. 42–47,

¹⁰⁸⁶ L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 164–167.

¹⁰⁸⁷ I. Zgoliński Igor, W: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* [online]. Warszawa 2012. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587750067/547507> [dostęp: 20-04-2020],

bywa przedmiotem treści uzasadnień do wydawanych orzeczeń. Tym samym przepisy k.k.s. stosowane są zazwyczaj następczo po rozstrzygnięciu sprawy podatkowej w procedurze administracyjnej. W doktrynie prawa administracyjnego wskazuje się, że „Aparat państwowy zaczyna być głównym czynnikiem wpływającym na tworzenie prawa. Prawo administracyjne staje się instrumentem zarządzania społeczeństwem. O ile w państwie tradycyjnym prawo było rezultatem procesów społecznych, które dokonywały się spontanicznie, o tyle w nowoczesnym państwie prawo jest rezultatem działań racjonalnego aparatu państwowego”¹⁰⁸⁸. Podkreśla, się także, że ma to miejsce, „ze względu na silne powiązanie prawa administracyjnego z koncepcją prawa jako milczącego rozkazu suwerena”¹⁰⁸⁹.

Nie sposób nie zauważyć, że choć „ustawodawca nie może kryminalizować czynów, których nie jest w stanie zdefiniować należycie w ustawie”¹⁰⁹⁰ to z perspektywy przeglądu orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, ta sama norma prawa podatkowego będąca racjonalnym „rezultatem działań racjonalnego aparatu państwowego” może być przedmiotem funkcjonujących równolegle - w tym samym czasie - czterech różnych linii orzeczniczych¹⁰⁹¹.

Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej wymaga wielokrotnie dokonania ustaleń z zakresu innych gałęzi prawa, które wywierają wpływ na istnienie zobowiązania podatkowego, a których konstrukcje i instytucje prawne mogą posiadać odmienny zakres niż instytucje prawa podatkowego, niezależnie zaś od powyższego ewentualne wcześniejsze ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny¹⁰⁹².

Wprowadzanie przez polskiego ustawodawcę do prawa podatkowego materialnego i procesowego coraz liczniejszych i bardziej rozbudowanych sankcji, uznawanych wprost w doktrynie prawa podatkowego za mające funkcję represyjną¹⁰⁹³ bądź wręcz charakter karny¹⁰⁹⁴, to kwestie ewentualnego nadużywania *ius puniendi*. Pogląd prof. T. Grzegorzcyka,

¹⁰⁸⁸ M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Tom 4, w: „System Prawa Administracyjnego” Roman Hauser, red., Andrzej Wróbel, red., Zygmunt Niewiadomski, red. <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi ydkmjrgm2tcoi#tabs-metrical-info> [dostęp: 17-04-2020],

¹⁰⁸⁹ Tamże,

¹⁰⁹⁰ L. Gardocki, *Prawo karne*, ..., s. 30.

¹⁰⁹¹ Np. K. Janczukowicz, *Opodatkowanie spółki-podatnika CIT z tytułu przekazania udziałom majątku likwidacyjnego*, <https://sip.lex.pl/#/publication/419752698>. [dostęp: 06-02-2020],

¹⁰⁹² Art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jt. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.,

¹⁰⁹³ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*. Toruński Rocznik Podatkowy 2010, s. 52,

¹⁰⁹⁴ H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Raport Biura Studium i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Nr 116, październik 1997, s.4-6,

że „ustawodawca winien baczyć, aby sprawca naruszenia nie był poddawany więcej niż jednemu reżimowi karania”¹⁰⁹⁵, nie traci na swej aktualności.

Nadto wprowadzane sankcje „nie powinny przybrać takiej formy i takiego zakresu, aby stały się podstawą funkcjonowania systemu podatkowego”¹⁰⁹⁶. Pomija się zazwyczaj wykształcona w socjologii prawa doktrynę „rozważnego operowania sankcją” opartą na konstatacji, że im częściej prawodawca stosuje przymus, tym częściej wywołuje niezamierzone skutki negatywne¹⁰⁹⁷. „Wzrastająca świadomość i opór władz skarbowych powodują zaostrenie polityki skierowanej przeciwko agresywnemu planowaniu podatkowemu”¹⁰⁹⁸, a tym samym konieczna jest ocena, możliwości bądź konieczności kryminalizacji zachowań opisanych w pytaniu 4, nie zapominając, że w odniesieniu do polskiej ogólnej klauzuli przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania podnosi się, że „narusza zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego [...] oparta jest na szeregu pojęć nieostrych, niedookreślonych, zwrotów ocennych [...] Szef KAS otrzymał pełną swobodę ustalania pojęć nieostrych, niedookreślonych, zwrotów ocennych, a to oznacza, że decyzje (szefa KAS – przypis aut.) mogą przekształcić się w działanie zupełnie arbitralne”¹⁰⁹⁹.

Wskazanie kryteriów rozgraniczających stosowanie sankcji podatkowych i sankcji karnych - jak się wydaje również dalekie od precyzji - wymusiło w rozważaniach pracy odwołania do zasady subsydiarności, wywodzonej art. 31 ust.1 Konstytucji R.P.¹¹⁰⁰. Podsumowując powyższe, analiza przestępstwa firmanctwa według stanu prawnego na 30 września 2023, będąca przedmiotem pracy, jest próbą dogmatycznej analizy węzłowych problemów prawa skarbowego w szczególności podatkowego i jego ewentualnego nadużycia, w konsekwencji zaś rozpoznawania przesłanek materialnych i formalnych stosowania norm

¹⁰⁹⁵ T. Grzegorzczak, *Kodeks Karny Skarbowy*, Warszawa 2009, wyd. 4, s. 29,

¹⁰⁹⁶ J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, w: „Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego”, Toruń 1998, s. 163.

¹⁰⁹⁷ A. Podgórecki, *Założenia polityki prawa. Metodologia pracy legislacyjnej i kodyfikacyjnej*. Wydawnictwo prawnicze, Warszawa 1957, s.104-107,

¹⁰⁹⁸ K. Tetlak, *Międzynarodowe planowanie podatkowe* w: *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369419369/174/litwinczuk-hanna-red-prawo-podatkowe-przedsiębiorcow?keyword=Wzrastaj%C4%85ca%20%C5%9Bwiadomo%C5%9B%C4%87%20i%20op%C3%B3r%20w%C5%82adz%20skarbowych&cm=STOP> [dostęp: 17-10-2021].

¹⁰⁹⁹ A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli - Ave Caesar morituri te salutant* [online]. Przegląd Podatkowy, 2019, nr 10. s. 14-20, <https://sip.lex.pl/#/publication/151355342> [dostęp: 22-02-2020],

¹¹⁰⁰ Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12.04.2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21 orzekł, że Art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieuwajnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji - z narażeniem przez to podatku na uszczerpkowanie - wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zgodny z art. 2 Konstytucji R.P..

prawa karnego skarbowego, w tym próby dokonania rzetelnego rozróżnienia w odniesieniu do firmanctwa - pomiędzy „unikaniem opodatkowania” (ang. *tax avoidance*, *tax planning*, *tax optimization*)¹¹⁰¹ uznawanym – jak wcześniej zaznaczono - za dopuszczalne¹¹⁰², np. oparciu o tezę, że „w polskim systemie prawnym nie występuje norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej określonej w ustawie wysokości”¹¹⁰³ a przeciwnym mu i penalizowanym „uchylaniem się od opodatkowania” (ang. *tax evasion*, *tax abuse*)¹¹⁰⁴.

Podnieść należy, że terminy unikanie opodatkowania i uchylanie się od opodatkowania, są często mylone, nie tylko w literaturze przedmiotu, ale także w tłumaczeniach dokumentów TS z języka francuskiego, będącego językiem stosowanym zwyczajowo przez sędziów także w trakcie narad¹¹⁰⁵. Będące desygnatem legalnego unikania opodatkowania francuskie *Evasion fiscale*, odpowiada bowiem angielskiemu *tax avoidance*, ale jest używane są przez tłumaczy w kontekście kryminalizowanego uchylania się od opodatkowania, ze względu na angielski termin *Tax evasion*, któremu w języku francuskim odpowiada *Fraude fiscale*¹¹⁰⁶.

Posiadające znamiona firmanctwa ukrywanie tożsamości w przestrzeni gospodarczej i wreszcie podatkowej, nie musi - co do zasady - zmierzać do narażenia podatku na uszczuplenie, do obejścia prawa, do nadużycia prawa, bądź też być, prawnie zabronione, czego przykładem są wspomniane wcześniej instytucje właściwe dla *common law*: trustu, fundacji rodzinnej, nominowanych dyrektorów (ang. *nominee directors*), nominowanych udziałowców (ang. *nominee shareholders*), które, choć w praktyce umożliwiają ukrycie tożsamości: założycieli trustów i fundacji, rzeczywistych inwestorów, czy tzw. ostatecznych beneficjentów rzeczywistych (ang. *ultimate beneficial owners*), w wielu systemach prawnych są w pełni legitymizowane. Nie da się jednak nie zauważyć, że te właśnie instrumenty prawne, jak pokazała ostatnio sprawa Pandora Papers, a wcześniej tzw. afery: *Panama papers*, *Deutsche Banku*, *Danske Banku*, Commerzbanku, *Swiss leaks (HSBC Suisse)*, służyły działaniom, które

¹¹⁰¹ B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] „Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla”, tom I., 2012, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369254743/230397> [dostęp: 02-02-2018].

¹¹⁰² wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41,

¹¹⁰³ Tamże,

¹¹⁰⁴ M. B. Angell, *Tax Evasion and Tax Avoidance*, 38 Colum. L. Rev. 80 (1938), HeinOnline (dostęp:2019-03-08)

¹¹⁰⁵ Na mocy Art. 36 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości (Dz. Urz. UE. L. z 2012 r. Nr 265, str. 1 ze zm.) językami postępowania są natomiast języki: angielski, bułgarski, chorwacki, czeski, duński, estoński, fiński, francuski, grecki, hiszpański, irlandzki, litewski, łotewski, maltański, niemiecki, polski, portugalski, rumuński, słowacki, słoweński, szwedzki, węgierski oraz włoski.

¹¹⁰⁶ Sposkrzeżenie A. Zalasńskiego, dr. hab. nauk prawnych, Legal Officer w Zespole kontroli przestrzegania prawa unijnego oraz pomocy państwa w zakresie opodatkowania bezpośredniego Komisji Europejskiej w Brukseli,

tylko w tej ostatniej sprawie (HSBC Suisse) określano wręcz w orzeczeniu sądu Republiki Francuskiej, jako „zamach na porządek publiczny i naruszenie paktu republikańskiego”¹¹⁰⁷.

W oparciu o zasady metodologii zaproponowane przez Karla Poppera¹¹⁰⁸ należało wskazać na potrzebę ewentualnego wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej z art. 55 k.k.s. przy uwzględnieniu przepisów art. 91 Konstytucji R.P.¹¹⁰⁹ w związku ze stosowaniem przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zobowiązań traktatowych dotyczących swobód Unii Europejskiej w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, czy szerzej na kanwie wspomnianego *acquis communautaire* na gruncie podatków bezpośrednich.

Należy na koniec zauważyć, że celowe działania podatników ukierunkowane na pomniejszanie podstawy opodatkowania i przesuwanie dochodów do krajów o niższym opodatkowaniu lub braku opodatkowania w celu optymalizacji podatkowej, są przede wszystkim przedmiotem zainteresowania doktryny prawa podatkowego i nauk ekonomicznych. Mierząc się z określeniem dóbr chronionych w odniesieniu do przestępstw karnych skarbowych w ogólności, a firmanctwa w szczególności, należy podjąć również próbę zdefiniowania „istoty zła” wynikającego z takich przestępstw, czy też funkcji prawa karnego skarbowego, powołując np. literaturę anglosaską w odniesieniu do przestępstw skarbowych.

Funkcja sprawiedliwościowa prawa karnego skarbowego, bywa tam rozumiana, nie tylko jako funkcja ochronna, czy gwarancyjna¹¹¹⁰, ale przede wszystkim sprawiedliwościowa¹¹¹¹ tzn. jako odpłata za tzw. *failure of citizenship*, tj. uchybienie obowiązkom wynikającym z obywatelstwa i uzyskiwanie korzyści z bycia obywatelem państwa, bądź alternatywnie Unii Europejskiej, jednakowoż bez ponoszenia kosztu (w domyśle kosztu podatkowego, czy szerzej daniowego) z tym związanego, co języku polskim określić można kolokwialnie jako „jazda na gapę” (ang. *freeriding*)¹¹¹². W literaturze anglosaskiej dostrzega się również w przestępstwach i wykroczeniach skarbowych elementy „krzywoprzysięstwa” (ang. *perjury*), podnosząc, że podatnik sporządzający zeznanie podatkowe, bądź składający inną deklarację podatkową, obowiązany jest szczególnie do poświadczenia wyłącznie prawdy¹¹¹³, to jest formę wyłudzenia określanego jako nieuczciwe (*dishonest*) i oszukańcze (*fraudulent*) a wreszcie wręcz, jako

¹¹⁰⁷ Wyrok 32-go Wydziału Karnego Sądu w Paryżu z 13 kwietnia 2015, utrzymany w mocy przez Sąd Apelacyjny w dniu 17 maja 2017 w sprawie Arletty Ricci, dziedziczki Niny Ricci. <https://www.lextenso-etudiant.fr/actus-juridiques-fiscal-p%C3%A9nal-affaires/affaire-arlette-ricci-une-peine-lourde-pour-lh%C3%A9rit%C3%A8re-de-la> [dostęp: 07-03-2021],

¹¹⁰⁸ Karl Popper, *Logika odkrycia naukowego* [Logik der Forschung, 1934] przekład Urszula Niklas, [dostęp 18-02-2017], <http://sady.up.krakow.pl/filnauk.popper.logika.htm#21>,

¹¹⁰⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm..

¹¹¹⁰ K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, s. 11–14,

¹¹¹¹ L. Gardocki, *Prawo karne*, s. 6–7,

¹¹¹² P. Alldridge, *Criminal Justice and taxation*, Oxford 2017, “freeriding – attempting to receive the benefits of citizenship without paying the subscription”, s. 18,

¹¹¹³ Tamże „is in a position of particular solemnity with heightened obligation to tell the truth” S. 18.

formę kradzieży (*theft*) mienia w kontekście norm k.k.s. należącego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, czy UE¹¹¹⁴.

Odpowiadając na cztery pytania eksploracyjne uznano, że polskie prawo karne skarbowe będące „częścią polskiego systemu prawa karnego” nie może być wciąż postrzegane – jak niemal dziewięćdziesiąt lat temu opisywał je Władysław Wolter - jako „prawo nieprzekraczalnych granic”, które wyznacza linię podziału między tym, „co jest prawnie dozwolone, a tym, co jest zabronione i karalne”. Język aktów normatywnych prawa skarbowego nie może być uznany za doskonały, charakteryzujący się precyzją, określonością i jednoznacznością stosowanych związków semantyczno-syntaktycznych, które w konsekwencji w razie sporu pomiędzy organami państwa a podatnikami, także w wypadku wszczęcia postępowania karnego (-skarbowego – przyp. aut.), okażą się „na tyle zrozumiałe dla przeciętnych obywateli, aby nie dysponując odpowiednim przygotowaniem prawniczym i umiejętnością przeprowadzania skomplikowanych procedur wykładni normy karnej-skarbowej – przyp. aut.) z przepisu karnego (-skarbowego -przyp. aut.), mogli ustalić, co można, a czego nie można czynić ”.

Uznano również, że wprowadzanie do prawa kontynentalnego w tym polskiego prawa skarbowego swoistych klauzul antyabuzyjnych wzorowanych na klauzulach wykształconych na gruncie kojarzonym z *common law*, ale nie wspieranych w systemie prawa kontynentalnego ugruntowanymi doktrynami orzecznictwami, występującymi na gruncie *common law*, mającymi na celu zapobieganie tzw. agresywnemu unikaniu opodatkowania, stosowanie wykładni gospodarczej w szczególności poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej, rodzą *ex lege* skutki, na gruncie prawa karnego skarbowego, które nie zasługują na akceptację, a jak ustalono odchodzenie od zasady *societas delinquere non potest*, okazuje się nieskuteczne.

Ewentualne stosowanie modelu odpowiedzialności administracyjnej, zamiast odpowiedzialności skarbowej, w świetle polskiej instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego, będącego sankcją administracyjną, które to zobowiązanie sięgać może 100% w podatku od towarów i usług i 40% w podatkach dochodowych, wspominając jedynie o 75% stawce podatku w wypadku przychodów nieujawnionych, objęte jest w pełni uzasadnionym zastrzeżeniem L. Gardockiego, że „posługiwanie się innymi niż represja karna środkami kontroli społecznej, wcale nie musi być dla jednostki mniej uciążliwe [...] dotyczy to odpowiedzialności karnoadministracyjnej, która generalnie uznawana za łagodniejszą może w pewnej kategorii spraw okazać się w praktyce surowsza”.

¹¹¹⁴ Tamże,

Projekt dyrektywy przedstawiony przez Komisję Europejską ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych, mający na celu ujednolicenie minimalnego poziomu substancji biznesowej spółek, które są rezydentami podatkowymi Unii Europejskiej i są uprawnione do uzyskania certyfikatu rezydencji w państwie członkowskim, zmierza do rozwiązania problemu tzw. spółek fasadowych na gruncie prawa skarbowego. Znamiona czynu w art. 55 k.k.s. obejmują modus operandi, które moim zdaniem po dniu 4 czerwca 1989 (data umowna) nie powinno, a od 1 maja 2004 nie mogło być penalizowane. Zbudowanie skutecznego systemu skarbowego nie jest proste, w „multicentrycznym systemie”¹¹¹⁵, „w złożonej, wieloskładnikowej, wielopoziomowej i wielojęzykowej przestrzeni prawnej”¹¹¹⁶, w czasach „destrukcyjnej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami”¹¹¹⁷, zgodnie z podstawową zasadą prawa UE „swobody przedsiębiorczości”.

Nie wydaje się by w Polsce, podjęto kiedykolwiek próbę wprowadzenia zasady neutralności opodatkowania bez względu na formę prawną (niem. Rechtsformneutralität)¹¹¹⁸.

Jeśli jednak prawo karne „nie powinno wkraczać, a więc kryminalizacja nie powinna mieć miejsca, jeśli wystarczą środki przewidziane w innych dziedzinach prawa” a jak zauważa I. Sepiolo-Jankowska „pożądane jest usunięcie z prawa karnego skarbowego nadmiernej, nieuzasadnionej racjonalnie punitwności, która wcale nie przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, lecz jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego”, to przyjąć należy, że przykładem przepisu wypełniającego lukę niedoskonałego systemu skarbowego jest przepis kryminalizujący przestępstwo firmanctwa¹¹¹⁹.

¹¹¹⁵ E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „PiP” 2005, z. 4, s. 3.

¹¹¹⁶ D. Kornobis-Romanowska, *Pewność prawa w Unii Europejskiej. Pomiędzy autonomią jednostki a skutecznością prawa UE*, Warszawa 2018, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3damrrgaytgoa> (dostęp: 2019-03-16).

¹¹¹⁷ R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review, vol. 113, nr 7, 2000), <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/hlr113&i=1599>, s.1628 (dostęp: 2019-03-16), tłum. wł. .

¹¹¹⁸ Neutralność istnieje wtedy, gdy obciążenie podatkowe zysku jednoosobowej działalności gospodarczej, spółki osobowej i spółki kapitałowej jest takie samo.

¹¹¹⁹ W latach sześćdziesiątych ubiegłego wieku art. 76 u.k.s. z 1960, w latach siedemdziesiątych art. 87 uk.s. z 1971 r. a po nowelizacji tej ustawy art. 93 u.k.s., przepis art. 55 k.k.s..

Bibliografia

Źródła.

Akty normatywne.

Prawo UE.

Traktaty:

Traktat z dnia 18 kwietnia 1951 r. o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali

Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (obecnie Wspólnoty Europejskiej) podpisany w dniu 25.03.1957 r. (dokument 11957E/TXT, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:11957E>)

Traktat o Unii Europejskiej z 7.02.1992 r. (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13), <https://eur-lex.europa.eu>, Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 ze zm..

Traktat z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą,

Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 321 E z 29.12.2006, s. 37)

Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007, s. 1 ze sprost.)

Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 16.10.2012, s. 13)

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)

Karty:

Europejska Karta Społeczna sporządzona w Turynie dnia 18 października 1961 r. (Dz. U. z 1999 r. Nr 8, poz. 67 ze zm.).

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 389), <https://eur-lex.europa.eu>

Rozporządzenia:

Rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z 18.12.1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.Urz. WE L 312, s. 1)

Rozporządzenie Rady (WE) nr 2580/2001 z 27.12.2001 r. w sprawie szczególnych środków restrykcyjnych skierowanych przeciwko niektórym osobom i podmiotom mających na celu zwalczanie terroryzmu (Dz.Urz. UE L 344, s. 70, ze zm.).

Rozporządzenie Rady nr 904/2010 z 7.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 268, s. 1), <https://eur-lex.europa.eu>

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 231/2013 z 19.12.2012 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE w odniesieniu do zwolnień, ogólnych warunków dotyczących prowadzenia działalności, depozytariuszy, dźwigni finansowej, przejrzystości i nadzoru (Dz.Urz. UE L 89 z 2013 r., s. 1, ze zm.)

Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 17/2014 z 10.01.2014 r. ustanawiające standardowy formularz powiadomienia o szczególnym środku w ramach mechanizmu szybkiego reagowania na nadużycia związane z podatkiem VAT (Dz.Urz. UE L 8, s. 13), <https://eur-lex.europa.eu>

Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze zm.)

Dyrektywy:

Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301)

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)

Dyrektywa 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleni, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi (Dz.Urz. WE L 225, s. 1, ze zm.)

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.)

Dyrektywa Rady 2006/69/WE z 24.07.2006 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.Urz. UE L 221, s. 9), <https://eur-lex.europa.eu>

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.; skonsolidowana wersja tekstu jest dostępna na stronie EUR-Lex jako dokument CELEX 02006L0112–20130101)

Dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 46, s. 11, ze zm.)

Dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.)

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.)

Dyrektywa Rady 2013/42/UE z 22.07.2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz.Urz. UE L 201, s. 1), <https://eur-lex.europa.eu>

Dyrektywa Rady 2013/43/UE z 22.07.2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (Dz.Urz. UE L 201, s. 4), <https://eur-lex.europa.eu>

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz.Urz. UE L 141/73)

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)

Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29.05.2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.Urz. UE L 144, s. 1)

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1)

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/843 z dnia 30 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2015/849 w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu oraz zmieniająca dyrektywy 2009/138/WE i 2013/36/UE (Dz.Urz. UE L 156/43)

Dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z 4.12.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz.Urz. UE L 311, s. 3), <https://eur-lex.europa.eu>

Polskie akty normatywne.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 ze zm.)

Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 13, poz. 94 ze zm.)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 554 ze zm.)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.)

Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.)

Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)

Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)

Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383)

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.).

Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U.2023.654)

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 ze sprost.)

Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931)

Ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 168)

Ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)

Ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)

Ustawa z dnia 22 października 2004 r. o ratyfikacji Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich, sporządzonej w Brukseli dnia 26 lipca 1995 r., Protokołu do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 26 lipca 1995 r., sporządzonego w Dublinie dnia 27 września 1996 r., Protokołu w sprawie interpretacji w trybie orzeczenia wstępnego przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 26 lipca 1995 r., sporządzonego w Brukseli dnia 29 listopada 1996 r., oraz Drugiego Protokołu do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich z dnia 26 lipca 1995 r., sporządzonego w Brukseli dnia 19 czerwca 1997 r. (Dz. U. Nr 273, poz. 2699)

Orzecznictwo.

Orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości

Wyrok TS z 8.03.1988 r., 102/86, Apple and Pear Development Council, EU:C:1988:120 (Dz.Urz. UE C 89, s. 8)

Wyrok TS z 23.11.1988 r., 230/87, Naturally Yours Cosmetics, EU:C:1988:508 (Dz.Urz. UE C 330, s. 7)

Wyrok TS z 27.03.1990 r., C-126/88, Boots, EU:C:1990:136 (Dz.Urz. UE C 105, s. 6)

Wyrok TS z 20.06.1991 r., C-60/90, Polysar Investments Netherlands, EU:C:1991:268 (Dz.Urz. UE C 194, s. 6)

Wyrok TS z 3.03.1994 r., C-16/93, Tolsma, EU:C:1994:80 (Dz.Urz. UE C 103, s. 2)

Wyrok TS z 5.05.1994 r., C-38/93, Glawe, EU:C:1994:188 (Dz.Urz. UE C 174, s. 2)

Wyrok TS z 20.06.1996 r., C-155/94, Wellcome Trust, EU:C:1996:243 (Dz.Urz. UE C 336, s. 1)

Wyrok TS z 24.10.1996 r., C-288/94, Argos Distributors, EU:C:1996:398 (Dz.Urz. UE C 26 z 1997 r., s. 1)

Wyrok TS z 6.02.1997 r., C-80/95, Harnas and Helm, EU:C:1997:56 (Dz.Urz. UE C 108, s. 2)

Wyrok TS z 5.06.1997 r., C-2/95, SDC, EU:C:1997:278 (Dz.Urz. UE C 252, s. 1)

Wyrok TS z 16.10.1997 r., C-258/95, Julius Fillibeck Söhne, EU:C:1997:491 (Dz.Urz. UE C 357, s. 9)

Wyrok TS z 14.07.1998 r., C-172/96, First National Bank of Chicago, EU:C:1998:354 (Dz.Urz. UE C 299, s. 4)

Wyrok TS z 12.11.1998 r., C-149/97, Institute of the Motor Industry, EU:C:1998:536 (Dz.Urz. UE C 397, s. 16)

Wyrok TS z 29.03.2001 r., C-404/99, Komisja przeciwko Francji, EU:C:2001:192 (Dz.Urz. UE C 200, s. 5)

Wyrok TS z 21.03.2002 r., C-174/00, Kennemer Golf, EU:C:2002:200 (Dz.Urz. UE C 118, s. 12)

Wyrok TS z 12.06.2003 r., C-275/01, Sinclair Collis, EU:C:2003:341 (Dz.Urz. UE C 184, s. 8)

Wyrok TS z 26.06.2003 r., C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, EU:C:2003:377 (Dz.Urz. UE C 184 s. 9)

Wyrok TS z 26.06.2003 r., C-442/01, KapHag Renditefonds, EU:C:2003:381 (Dz.Urz. UE C 184, s. 14)

Wyrok TS z 20.11.2003 r., C-8/01, Taksatorringen, EU:C:2003:621 (Dz.Urz. UE C 7 z 2004 r., s. 2)

Wyrok TS z 29.04.2004 r., C-77/01, EDM, EU:C:2004:243 (Dz.Urz. UE C 118, s. 6)

Wyrok TS z 21.10.2004 r., C-8/03, BBL, EU:C:2004:650 (Dz.Urz. UE C 300, s. 17)

Wyrok TS z 20.01.2005 r., C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, EU:C:2005:47 (Dz.Urz. UE C 57, s. 11)

Wyrok TS z 3.03.2005 r., C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, EU:C:2005:126 (Dz.Urz. UE C 115, s. 1)

Wyrok TS z 22.11.2005 r., C-384/02, Postępowanie karne przeciwko Knud Grøngaard i Allan Bang, EU:C:2005:708

Wyrok TS z 8.12.2005 r., C-280/04, Jyske Finans, EU:C:2005:753 (Dz.Urz. UE C 36, s. 13)

Wyrok TS z 23.03.2006 r., C-210/04, FCE Bank, EU:C:2006:196 (Dz.Urz. UE C 131, s. 14)

Wyrok TS z 4.05.2006 r., C-169/04, Abbey National, EU:C:2006:289 (Dz.Urz. UE C 165, s. 4)

Wyrok TS z 19.04.2007 r., C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232 (Dz.Urz. UE C 96, s. 14)

Wyrok TS z 21.06.2007 r., C-453/05, Volker Ludwig, EU:C:2007:369 (Dz.Urz. UE C 183, s. 10)

Wyrok TS z 18.07.2007 r., C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2007:440 (Dz.Urz. UE C 211, s. 5)

Wyrok TS z 22.10.2009 r., C-242/08, Swiss Re Germany Holding, EU:C:2009:647 (Dz.Urz. UE C 297, s. 10)

Wyrok TS z 29.07.2010 r., C-40/09, Astra Zeneca UK, EU:C:2010:450 (Dz.Urz. UE C 246, s. 4)

Wyrok TS z 28.07.2011 r., C-350/10, Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532 (Dz.Urz. UE C 298, s. 9)

Wyrok TS z 27.10.2011 r., C-93/10, GFKL Financial Services, EU:C:2011:700 (Dz.Urz. UE C 370, s. 12)

Wyrok TS z 3.12.1974 r., C-33/74, w sprawie Johannes Henricus Maria van Binsbergen przeciwko Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, ECLI:EU:C:1974:131

Wyrok TS z 11.10.1977 r., C-125/76, w sprawie Peter Cremer przeciwko Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung, ECLI:EU:C:1977:148

Wyrok TS z 19.01.1982 r., C-8/81, Ursula Becker przeciwko Finanzamt Münster-Innenstadt, EU:C:1982:7

Wyrok TS z 10.01.1985 r., C-229/83, w sprawie Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc i inni przeciwko SARL „Au blé vert” i inni, ECLI:EU:C:1985:1

Wyrok TS z 14.02.1985 r., C-268/83, w sprawie D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën, ECLI:EU:C:1985:74

Wyrok TS z 10.07.1986 r., C-79/85, w sprawie D. H. M. Segers przeciwko Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank- en Verzekeringswezen, Groothandel en Vrije Beroepen, ECLI:EU:C:1986:308

Wyrok TS z 8.10.1987 r., C-80/86, w sprawie Postępowanie karne przeciwko Kolpinghuis Nijmegen BV, ECLI:EU:C:1987:431

Wyrok TS z 15.12.1987 r., C-325/85, w sprawie Irlandia przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1987:546

Wyrok TS z 15.12.1987 r., C-326/85, w sprawie Królestwo Niderlandów przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1987:547

Wyrok TS z 21.06.1988 r., C-257/86, w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, ECLI:EU:C:1988:324

Wyrok TS z 12.07.1988 r., sprawy połączone C-138/86 i C-139/86, Direct Cosmetics Ltd i Loughtons Photographs Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1988:383

Wyrok TS z 21.09.1988 r., C-50/87, w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, ECLI:EU:C:1988:429

Wyrok TS z 5.12.1989 r., C-165/88, w sprawie ORO Amsterdam Beheer BV i Concerto BV przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam, ECLI:EU:C:1989:608

Wyrok TS z 13.12.1989 r., C-342/87, w sprawie Genius Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:1989:635

Wyrok TS z 20.06.1991 r., C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, EU:C:1991:268

Wyrok TS z 11.07.1991 r., C-97/90, w sprawie Hansgeorg Lennartz przeciwko Finanzamt München III, ECLI:EU:C:1991:315

Wyrok TS z 31.03.1992 r., C-200/90, w sprawie Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS, popierane przez Monsanto-Searle A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:1992:152

Wyrok TS z 3.03.1993 r., C-8/92, w sprawie General Milk Products GmbH przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECLI:EU:C:1993:82

Wyrok TS z 25.05.1993 r., C-193/91, Finanzamt München III przeciwko Gerhard Mohsche, EU:C:1993:203

Wyrok TS z 3.03.1994 r., C-16/93, R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, EU:C:1994:80

Wyrok TS z 5.10.1994 r., C-23/93, w sprawie TV10 SA przeciwko Commissariaat voor de Media, ECLI:EU:C:1994:362

Wyrok TS z 6.04.1995 r., C-4/94, w sprawie BLP Group plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:1995:107

Wyrok TS z 6.07.1995 r., C-62/93, w sprawie BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion przeciwko państwu greckiemu, ECLI:EU:C:1995:223

Wyrok TS z 29.02.1996 r., C-110/94, w sprawie Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) przeciwko Belgische Staat, ECLI:EU:C:1996:67

Wyrok TS z 12.03.1996 r., C-441/93, w sprawie Panagis Pafitis i inni przeciwko Trapeza Kentrikis Ellados A.E. i inni, ECLI:EU:C:1996:92

Wyrok TS z 2.05.1996 r., C-206/94, w sprawie Brennet AG przeciwko Vittorio Paletta, ECLI:EU:C:1996:182

Wyrok TS z 2.05.1996 r., C-231/94, w sprawie Faaborg-Gelting Linien A/S przeciwko Finanzamt Flensburg, ECLI:EU:C:1996:184

Wyrok TS z 20.06.1996 r., C-155/94, w sprawie Wellcome Trust Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1996:243

Wyrok TS z 24.10.1996 r., C-317/94, w sprawie Elida Gibbs Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1996:400

Wyrok TS z 6.02.1997 r., C-80/95, Harnas & Helm CV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:1997:56

Wyroki TS z 18.12.1997 r., sprawy połączone C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgische Staat, ECLI:EU:C:1997:623

Wyrok TS z 15.01.1998 r., C-37/95, w sprawie Belgische Staat przeciwko Ghent Coal Terminal NV, ECLI:EU:C:1998:1

Wyrok TS z 12.05.1998 r., C-367/96, w sprawie Alexandros Kefalas i in. przeciwko Elliniko Dimosio (państwo greckie) i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), ECLI:EU:C:1998:222

Wyrok TS z 3.12.1998 r., C-381/97, w sprawie Belgocodex SA przeciwko państwu belgijskiemu, ECLI:EU:C:1998:589

Wyrok TS z 25.02.1999 r., C-349/96, w sprawie Card Protection Plan Ltd (CPP) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:1999:93

Wyrok TS z 9.03.1999 r., C-212/97, w sprawie Centros Ltd przeciwko Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ECLI:EU:C:1999:126

Wyrok TS z 8.06.1999 r., sprawy połączone C-338/97, C-344/97 i C-390/97, Erna Pelzl i in. przeciwko Steiermärkische Landesregierung (C-338/97), Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG i in. przeciwko Tiroler Landesregierung (C-344/97) i STUAG Bau-Aktiengesellschaft przeciwko Kärntner Landesregierung (C-390/97), ECLI:EU:C:1999:285

Wyrok TS z 21.03.2000 r., sprawy połączone od C-110/98 do C-147/98, Gabalfrisa SL i in. przeciwko Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), ECLI:EU:C:2000:145

Wyrok TS z 23.03.2000 r., C-373/97, w sprawie Dionysios Diamantis przeciwko Elliniko Dimosio i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), ECLI:EU:C:2000:150

Wyrok TS z 8.06.2000 r., C-400/98, w sprawie Finanzamt Goslar przeciwko Brigitte Breitsohl, ECLI:EU:C:2000:304

Wyrok TS z 13.07.2000 r., C-36/99, w sprawie Idéal tourisme SA przeciwko państwu belgijskiemu, ECLI:EU:C:2000:405

Wyrok TS z 19.09.2000 r., C-177/99 i C-181/99 w sprawie Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99), ECLI:EU:C:2000:470

Wyrok TS z 19.09.2000 r., C-454/98 w sprawie Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen, ECLI:EU:C:2000:469

Wyrok TS z 14.12.2000 r., C-110/99, w sprawie Emsland-Stärke GmbH przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECLI:EU:C:2000:695

Wyroki TS z 1.02.2001 r., C-108/96, w sprawie Postępowanie karne przeciwko Dennis Mac Quen, Derek Pouton, Carla Godts, Youssef Antoun i Grandvision Belgium SA, odpowiedzialny na podstawie przepisów prawa cywilnego, przy udziale l'Union professionnelle belge des médecins spécialistes en ophtalmologie et chirurgie oculaire, ECLI:EU:C:2001:67

Wyrok TS z 22.02.2001 r., C-408/98, w sprawie Abbey National plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2001:110

Wyrok TS z 14.06.2001 r., C-345/99, w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, ECLI:EU:C:2001:334

Wyrok TS z 9.10.2001 r., C-108/99, w sprawie Commissioners of Customs & Excise przeciwko Cantor Fitzgerald International, ECLI:EU:C:2001:526

Wyrok TS z 25.10.2001 r., C-78/00, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, EU:C:2001:579

Wyrok TS z 22.11.2001 r., C-301/97, w sprawie Królestwo Niderlandów przeciwko Radzie Unii Europejskiej, ECLI:EU:C:2001:621

Wyrok TS z 8.01.2002 r., C-409/99, w sprawie Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark i Michael Stadler przeciwko Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, ECLI:EU:C:2002:2

Wyrok TS z 17.10.2002 r., C-79/01, w sprawie Payroll Data Services (Italy) Srl, ADP Europe SA i ADP GSI SA, ECLI:EU:C:2002:592

Wyrok TS z 1.04.2004 r., C-90/02, w sprawie Finanzamt Gummersbach przeciwko Gerhard Bockemühl, ECLI:EU:C:2004:206

Wyrok TS z 29.04.2004 r., C-17/01, w sprawie Finanzamt Sulingen przeciwko Walter Sudholz, ECLI:EU:C:2004:242

Wyrok TS z 29.04.2004 r., sprawy połączone C-487/01 i C-7/02, Gemeente Leusden (C-487/01) i Holin Groep BV cs (C-7/02) przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2004:263

Wyrok TS z 29.04.2004 r., C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) przeciwko Fazenda Pública, EU:C:2004:243

Wyrok TS z 16.09.2004 r., C-382/02, w sprawie Cimber Air A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2004:534

Wyrok TS z 3.03.2005 r., C-32/03, w sprawie I/S Fini H przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2005:128

Wyrok TS z 21.04.2005 r., C-25/03, w sprawie Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko HE, ECLI:EU:C:2005:241

Wyrok TS z 26.04.2005 r., C-376/02, w sprawie Stichting „Goed Wonen” przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2005:251

Wyrok TS z 26.05.2005 r., C-465/03, w sprawie Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz, ECLI:EU:C:2005:320

Wyrok TS z 26.05.2005 r., C-498/03, w sprawie Kingscrest Associates Ltd i Montecello Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2005:322

Wyrok TS z 2.06.2005 r., C-378/02, w sprawie Waterschap Zeeuws Vlaanderen przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2005:335

Wyrok TS z 27.10.2005 r., C-41/04, w sprawie Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2005:649

Wyrok TS z 8.12.2005 r., C-280/04, w sprawie Jyske Finans A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2005:753

Wyrok TS z 12.01.2006 r., sprawy połączone C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:16

Wyrok TS z 21.02.2006 r., C-223/03, w sprawie University of Huddersfield Higher Education Corporation przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:124

Wyrok TS z 21.02.2006 r., C-255/02, w sprawie Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121

Wyrok TS z 21.02.2006 r., C-419/02, w sprawie BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:122

Wyrok TS z 30.03.2006 r., C-184/04, w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, ECLI:EU:C:2006:214

Wyrok TS z 11.05.2006 r., C-384/04, w sprawie Commissioners of Customs & Excise i Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., ECLI:EU:C:2006:309

Wyrok TS z 6.07.2006 r., sprawy połączone C-439/04 i C-440/04, Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu (C-439/04) i Państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446

Wyrok TS z 12.09.2006 r., C-196/04, w sprawie Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544

Wyrok TS z 14.09.2006 r., C-72/05, w sprawie Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny przeciwko Finanzamt Landshut, ECLI:EU:C:2006:573

Wyrok TS z 14.09.2006 r., sprawy połączone C-181/04 do C-183/04, Elmeka NE przeciwko Ypourgos Oikonomikon, ECLI:EU:C:2006:563

Wyrok TS z 3.10.2006 r., C-475/03, w sprawie Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl przeciwko Agenzia Entrate Ufficio Cremona, ECLI:EU:C:2006:629

Wyrok TS z 7.12.2006 r., C-240/05, w sprawie Administration de l'enregistrement et des domaines przeciwko Eurodental Sàrl, ECLI:EU:C:2006:763

Wyrok TS z 29.03.2007 r., C-111/05, w sprawie Aktiebolaget NN przeciwko Skatteverket, ECLI:EU:C:2007:195

Wyrok TS z 5.07.2007 r., C-321/05, w sprawie Hans Markus Kofoed przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2007:408

Wyrok TS z 27.09.2007 r., C-146/05, w sprawie Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn, ECLI:EU:C:2007:549

Wyrok TS z 27.09.2007 r., C-409/04, w sprawie The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2007:548

Wyrok TS z 11.10.2007 r., sprawy połączone C-283/06 oraz C-312/06, KÖGÁZ rt i inni przeciwko Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (C-283/06) oraz OTP Garancia Biztosító rt przeciwko Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (C-312/06), ECLI:EU:C:2007:598

Wyrok TS z 21.02.2008 r., C-271/06, w sprawie Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, ECLI:EU:C:2008:105

Wyrok TS z 21.02.2008 r., C-425/06, w sprawie Ministero dell'Economia e delle Finanze przeciwko Part Service Srl, ECLI:EU:C:2008:108

Wyrok TS z 6.03.2008 r., C-98/07, w sprawie Nordania Finans A/S ir BG Factoring A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2008:144

Wyrok TS z 10.04.2008 r., C-309/06, w sprawie Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2008:211

Wyrok TS z 8.05.2008 r., C-95/07, w sprawie Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, ECLI:EU:C:2008:267

Wyrok TS z 22.05.2008 r., C-162/07, w sprawie Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA przeciwko Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2008:301

Wyrok TS z 10.07.2008 r., C-25/07, w sprawie Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, ECLI:EU:C:2008:395

Wyrok TS z 17.07.2008 r., C-132/06, w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, ECLI:EU:C:2008:412

Wyrok TS z 16.09.2008 r., C-288/07, w sprawie Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko Isle of Wight Council i innym, ECLI:EU:C:2008:505

Wyrok TS z 6.11.2008 r., C-291/07, w sprawie Kollektivavtalsstiftelsen TRR TrygghTSrådet przeciwko Skatteverket, ECLI:EU:C:2008:609

Wyrok TS z 11.12.2008 r., C-371/07, w sprawie Danfoss A/S i AstraZeneca A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2008:711

Wyrok TS z 22.12.2008 r., C-414/07, w sprawie Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, ECLI:EU:C:2008:766

Wyrok TS z 15.01.2009 r., C-502/07, w sprawie K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2009:11

Wyrok TS z 23.04.2009 r., C-74/08, w sprawie PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. Przeciwno Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, ECLI:EU:C:2009:261

Wyrok TS z 11.06.2009 r., C-572/07, w sprawie RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, ECLI:EU:C:2009:365

Wyrok TS z 15.10.2009 r., C-101/08, w sprawie Audiolux SA e.a przeciwko Groupe Bruxelles Lambert SA (GBL) i in. i Bertelsmann AG i in., ECLI:EU:C:2009:626

Wyrok TS z 29.10.2009 r., C-29/08, w sprawie Skatteverket przeciwko AB SKF, ECLI:EU:C:2009:665

Wyrok TS z 29.10.2009 r., C-174/08, w sprawie NCC Construction Danmark A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2009:669

Wyrok TS z 19.11.2009 r., C-461/08, w sprawie Don Bosco Onroerend Goed BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2009:722

Wyrok TS z 19.11.2009 r., C-314/08, Krzysztof Filipiak przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, EU:C:2009:719

Wyrok TS z 15.07.2010 r., C-368/09, w sprawie Pannon Gép Centrum Kft przeciwko APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály, ECLI:EU:C:2010:441

Wyrok TS z 30.09.2010 r., C-395/09, w sprawie Oasis East sp. z o.o. przeciwko Minister Finansów, ECLI:EU:C:2010:570

Wyrok TS z 21.10.2010 r., C-385/09, w sprawie Nidera Handelscompagnie BV przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2010:627

Wyrok TS z 2.12.2010 r., C-276/09, w sprawie Everything Everywhere Ltd przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2010:730

Wyrok TS z 7.12.2010 r., C-285/09, w sprawie Postępowanie karne przeciwko R., ECLI:EU:C:2010:742

Wyrok TS z 22.12.2010 r., C-103/09, w sprawie The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Weald Leasing Ltd., ECLI:EU:C:2010:804

Wyrok TS z 22.12.2010 r., C-277/09, w sprawie The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko RBS Deutschland Holdings GmbH, ECLI:EU:C:2010:810

Wyrok TS z 10.03.2011 r., sprawy połączone C-497/09, C-499/09, C-501/09 oraz C-502/09, Finanzamt Burgdorf przeciwko Manfred Bog (C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-499/09), Lothar Lohmeyer przeciwko Finanzamt Minden (C-501/09) i Fleischerei Nier GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Detmold (C-502/09), ECLI:EU:C:2011:135

Wyrok TS z 14.07.2011 r., C-464/10, Państwo belgijskie przeciwko Pierre Henfling i inni, EU:C:2011:489

Wyrok TS z 15.09.2011 r. włączonych sprawach: C-180/10, Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów i C-181/10, Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2011:589

Wyrok TS z 27.10.2011 r., C-504/10, w sprawie Tanoarch s.r.o. przeciwko Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, ECLI:EU:C:2011:707

Wyrok TS z 27.10.2011 r., C-93/10, Finanzamt Essen-NordOst przeciwko GFKL Financial Services AG, EU:C:2011:700

Wyrok TS z 10.11.2011 r., C-444/10, Finanzamt Lüdenscheid przeciwko Christel Schriever, EU:C:2011:724

Wyrok TS z 10.11.2011 r., sprawy połączone C-259/10 i 260/10, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko The Rank Group plc., ECLI:EU:C:2011:719

Wyrok TS z 8.12.2011 r., C-81/10 P, w sprawie France Télécom SA przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:2011:811

Wyrok TS z 21.12.2011 r., C-499/10, w sprawie Vlaamse Oliemaatschappij NV przeciwko FOD Financiën, ECLI:EU:C:2011:871

Wyrok TS z 26.01.2012 r., C-588/10, w sprawie Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A., ECLI:EU:C:2012:40

Wyrok TS z 1.03.2012 r., C-280/10, w sprawie Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, ECLI:EU:C:2012:107

Wyrok TS z 29.03.2012 r., C-417/10, w sprawie Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko 3M Italia SpA, ECLI:EU:C:2012:184

Wyrok TS z 21.06.2012 r., sprawy połączone C-80/11 i C-142/11, Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), ECLI:EU:C:2012:373

Wyrok TS z 12.07.2012 r., C-284/11, w sprawie EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpyłnenieto” Płowdiw, ECLI:EU:C:2012:458

Wyrok TS z 12.07.2012 r., C-326/11, w sprawie J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2012:461

Wyrok TS z 6.09.2012 r., C-273/11, w sprawie Mecsek-Gabona Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:547

Wyrok TS z 6.09.2012 r., C-324/11, w sprawie Gábor Tóth przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:549

Wyrok TS z 27.09.2012 r., C-392/11, w sprawie Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2012:597

Wyrok TS z 6.12.2012 r., C-285/11, w sprawie Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpyłnenieto”, Warna, pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2012:774

Wyrok TS z 31.01.2013 r., C-642/11, w sprawie Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:54

Wyrok TS z 31.01.2013 r., C-643/11, w sprawie ŁWK – 56 EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:55

Wyrok TS z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hans Åkerberg Fransson, EU:C:2013:280, pkt 29

Wyrok TS z 20.06.2013 r., C-653/11, w sprawie Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs przeciwko Paulowi Neweyowi, ECLI:EU:C:2013:409

Wyrok TS z 18.07.2013 r., C-78/12, w sprawie „Ewita-K” EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpyłnenieto”, Sofija, pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:486

Wyrok TS z 26.02.2013 r., C-399/11, Stefano Melloni przeciwko Ministerio Fiscal, EU:C:2013:107, pkt 60

Wyrok TS z 7.11.2013 r. w połączonych sprawach: C-249/12, Corina-Hrisi Tulică przeciwko Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor i C-250/12, Călin Ion Plavos in przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații i Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș, EU:C:2013:722

Wyrok TS z 21.11.2013 r., C-494/12, Dixons Retail plc przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, EU:C:2013:758

Wyrok TS z 6.02.2014 r., C-424/12, w sprawie SC Fatorie SRL przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, ECLI:EU:C:2014:50

Wyrok TS z 13.02.2014 r., C-18/13, w sprawie Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” Sofija, ECLI:EU:C:2014:69

Wyrok TS z 13.03.2014 r., C-107/13, w sprawie FIRIN OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” – Weliko Tyrnowo pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2014:151

Wyrok TS z 13.03.2014 r., C-155/13, w sprawie Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) i in. przeciwko Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia, ECLI:EU:C:2014:145

Wyrok TS z 3.09.2014 r., C-589/12, w sprawie Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko GMAC UK plc, ECLI:EU:C:2014:2131

Wyrok TSUE z 12.06.2014 r., C-461/12, Granton Advertising, EU:C:2014:1745 (Dz.Urz. UE C 282, s. 4)

Wyrok TS z 16.10.2014 r., C-605/12, w sprawie Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2014:2298

Wyrok TS z 18.12.2014 r., C-131/13, w sprawie Staatssecretaris van Financiën przeciwko Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof oraz Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2014:2455

Wyrok TS z 9.07.2015 r., C-183/14 w sprawie Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, ECLI:EU:C:2015:454

Wyrok TS z 3.09.2015 r., C-526/13, „Fast Bunkering Klaipėda” UAB przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, EU:C:2015:536

Wyrok TS z 22.10.2015 r., C-277/14, w sprawie PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2015:719

Wyrok TS z 17.12.2015 r., C-419/14, w sprawie WebMindLicenses kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, ECLI:EU:C:2015:832

Wyrok TSUE z 22.10.2015 r., C-264/14, Hedqvist, EU:C:2015:718 (Dz.Urz. UE C 414, s. 6)

Wyrok TSUE z 17.03.2016 r., C-40/15, Aspiro, EU:C:2016:172 (Dz.Urz. UE C 156, s. 13)

Wyrok TS z 14.04.2016 r., C-131/14, w sprawie Malvino Cervati i Società Malvi Sas di Cervati Malvino przeciwko Agenzia delle Dogane i Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno, ECLI:EU:C:2016:255

Wyrok TS z 8.09.2016 r., C-322/15, w sprawie Google Ireland Limited i Google Italy Srl przeciwko Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, ECLI:EU:C:2016:672

Wyrok TS z 15.09.2016 r., C-516/14, w sprawie Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2016:690

Wyrok TS z 15.09.2016 r., C-518/14, w sprawie Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord, ECLI:EU:C:2016:691

Wyrok TS z 18.01.2017 r., C-37/16, Minister Finansów przeciwko Stowarzyszeniu Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP), EU:C:2017:22

Wyrok TS z 9.02.2017 r., C-21/16, w sprawie Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2017:106

Wyrok TS z 26.04.2017 r., C-564/15, w sprawie Tibor Farkas przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2017:302

Wyrok TS z 14.09.2017 r., C-132/16, w sprawie Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przeciwko „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, ECLI:EU:C:2017:683

Wyrok TS z 19.10.2017 r., C-101/16, w sprawie SC Paper Consult SRL przeciwko Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud, ECLI:EU:C:2017:775

Wyrok TS z 9.11.2017 r., C-46/16, w sprawie Valsts ieņēmumu dienests przeciwko „LS Customs Services” SIA, ECLI:EU:C:2017:839

Wyrok TS z 22.11.2017 r., C-251/16, w sprawie Edward Cussens i in. przeciwko T.G. Brosman, ECLI:EU:C:2017:881

Wyrok TS z 21.02.2018 r., C-628/16, w sprawie Kreuzmayr GmbH przeciwko Finanzamt Linz, ECLI:EU:C:2018:84

Wyrok TS z 26.02.2019 r., prawy połączone C-116/16 i C-117/16, w sprawie Skatteministeriet przeciwko T Danmark i Y Denmark Aps ECLI:EU:C:2019:135

Wyrok TS z 27.06.2018 r., C-459/17, w sprawie SGI i Valérie SNC przeciwko Ministre de l’Action et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2018:501

Wyrok TS z 10.07.2019 r., C-273/18, w sprawie SIA „Kuršu zeme” przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2019:588

Wyrok TS z 16.10.2019 r., C-189/18, w sprawie Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2019:861

Wyrok TS z 5.02.1981 r., 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, EU:C:1981:38 (Dz.Urz. UE C 52, s. 12)

Wyrok TS z 17.10.2019 r., C-692/17, Paulo Nascimento Consulting, EU:C:2019:867 (Dz.Urz. UE C 423, s. 3)

Wyrok TS z 17.01.2019 r., C-310/16, Postępowanie karne przeciwko Petarowi Dzivevowi i in., EU:C:2017:158

Wyrok TS z 16.10.2019 r., C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, EU:C:2019:861

Wyrok TS z 17.12.2020 r., C-801/19, Franck, EU:C:2020:1049 (Dz.Urz. UE C 62 z 2021 r., s. 8)

Wyrok TS (z 22.11.2022 r. w połączonych sprawach C-37/20 i C-601/20, WM (C-37/20), Sovim SA (C-601/20) przeciwko Luxembourg Business Registers, EU:C:2022:912

Postanowienie TS z 19.01.2012 r., C-117/11, w sprawie Purple Parking Ltd I Airparks Services Ltd przeciwko The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2012:29

Postanowienie TS z 28.02.2013 r., C-563/11, w sprawie SIA Forwards V przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2013:125

Postanowienie TS z 6.02.2014 r., C-33/13, w sprawie Marcin Jagiełło przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2014:184

Postanowienie TS z 21.06.2016 r., C-393/15, w sprawie Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie przeciwko ESET spol. s r.o. sp. z o.o. Oddział w Polsce, ECLI:EU:C:2016:481

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

Uchwała TK z 6.09.1995 r., W 20/94, OTK 1995/II

Uchwała SN z 6.12.2000 r., III CZP 41/00, LEX nr 44281

Wyrok TK z 21.03.2001 r., K 24/00, LEX nr 46863

Wyrok TK z 30.10.2001 r., K 33/00, LEX nr 49538

Wyrok TK z 27.02.2002 r., K 47/01, LEX nr 52925

Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, LEX nr 112993

Wyrok TK z 15.02.2005 r., K 48/04, LEX nr 146780

Wyrok TK z 13.03.2006 r., P 8/05, LEX nr 182490

Wyrok TK z 17.05.2006 r., K 33/05, LEX nr 189635

Wyrok TK z 13.06.2006 r., K 11/05, LEX nr 197891

Wyrok TK z 19.07.2007 r., K 11/06, LEX nr 300005
Wyrok TK z 18.02.2009 r., Kp 3/08, OTK-A 2009/2, poz. 9
Wyrok TK z 12.04.2011 r., P 90/08, OTK-A 2011/3
Wyrok TK z 12.04.2011 r., P 90/08, LEX nr 824128
Wyrok TK z 19.05.2011 r., K 20/09, LEX nr 824247
Wyrok TK z 18.10.2011 r., SK 2/10, Legalis nr 379746
Wyrok TK z 17.07.2012 r., P 30/11, OTK-A 2012/7, poz. 81
Wyrok TK z 26.01.2016 r., K 31/14
Wyrok TK z 3.12.2013 r., P 40/12, LEX nr 1396745
Wyrok TK z 29.07.2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200
Wyrok TK z 18.11.2014 r., K 23/12, LEX nr 1548281
Wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906

Orzeczenia Sądu Najwyższego

Uchwała SN z 13.04.1961 r., VI KO 22/61, OSNPG 1961, nr 6, poz. 97
Uchwała SN z 23.02.2005 roku, III CZP 88/04, OSNC 2006, nr 1, poz. 5
Uchwała SN z 23.02.2006 r., SNO 3/06, LEX nr 470201
Uchwała SN(7) z 24.06.2015 r., I KZP 5/15, OSNKW 2015, nr 7, poz. 55.
Wyrok SN z 1.12.1930 r., II K 832/30, OSN 1931, nr 7, poz. 206.
Wyrok SN z 06.02. 1930 r., II K 637/29, OSN(K) 1930/3/65, LEX nr 416325
Wyrok SN z 26.01.1931 r., II K 1130/30, OSN 1931, nr 8, poz. 244.
Wyrok SN z 9.04.1931 r., II K 215/31, OSN 1931, nr 9, poz. 298,
Wyrok SN z 26.04.1932 r., II K 318/32, OSN 1932, nr 8, poz. 143
Wyrok SN z 26.01.1933 r., II K 1182/32, OSN 1933, nr 3, poz. 59,
Wyrok SN z 06.02. 1935, I K 1054/34, Zb. Orz. 1936, poz. 233.
Wyrok SN z 28.01.1936 r., III K 1820/35, OSN 1936, nr 8, poz. 305
Wyrok SN z 17.04.1936 r., II K 127/36, OSN 1936, nr 11, poz. 402
Wyrok SN z 19.12.1936 r., III K 1616/36, OSN 1937, nr 6, poz. 159
Wyrok SN z 11.01.1937 r., II K 1421/36, OSN 1937, nr 6, poz. 172.
Wyrok SN z 13.03.1937 r., II K 1943/36, OSN 1937, nr 10, poz. 269
Wyrok SN z 13.05.1937 r. I K 187/37, OSN 1937, nr 12, poz. 339
Wyrok SN z 20.06.1938 r. I K 2139/37, OSN 1939, nr 5, poz. 108
Wyrok SN z 02. 05. 1938 I K 2626/37, OSN 1939, nr 2, poz. 37,
Wyrok SN z 3.10.1938 r., III K 638/38, OSN 1939, nr 5, poz. 116,
Wyrok SN z 19.07.1962 r., II PR 203/62, OSNC 1963/7–8, poz. 165

Wyrok SN z 14.06.1968 r. I CR 432/67, OSNC 1969, nr 7-8, poz. 137
Wyrok SN z 6.08.1969 r. I KR 71/69, OSNKW 1970, nr 1, poz. 1,
Wyrok SN z 8.02.1974 r., V KR 42/74, OSNKW 1974, nr 6, poz. 115
Wyrok SN z 8.02.1978 r., II CR 1/78, PUG 1979/ 8–9
Wyrok SN z 9.12.1980 r., II URN 171/80, OSPiKA 1981/7–8, poz. 126
Wyrok SN z 30.09.1986 r., II KR 192/86, OSNPG 1987/10, poz. 126
Wyrok SN z 4.02.1994 r., III ARN 84/93, LEX nr 4058
Uchwała SN z 30.09.1998 r. I KZP 11/98, Legalis nr 32371
Wyrok SN z 19.10.2000 r., III RN 55/00, M. Pod. 2002/3
Wyrok SN z 6.03.2002 r., III RN 75/01, OSNP 2002/17, poz. 401
Wyrok SN z 01.12. 2005 r., sygn. akt IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19.
Wyrok SN z 22.02.2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45
Wyrok SN z 19.07.2007 r., V KK 384/06, LEX nr 299205
Wyrok SN z 20.07.2007 r., III KK 29/07, LEX nr 307787
Wyrok SN z 10.06.2009 r., II KK 20/09, OSNKW 2009/11, poz. 95
Wyrok SN z 22.04.2010 r., V CSK 355/09, LEX nr 589824
Wyrok SN z 20.10.2011 r., V KK 340/11, LEX nr 1044081
Wyrok SN z 4.12.2013 r., II KK 174/13, OSNKW 2014/5, poz. 37
Wyrok SN z 22.01.2014 r., IV KK 313/13, OSNKW 2014/6, poz. 49
Wyrok SN z 30.03.2015 r., II KK 36/15, LEX nr 1660663
Wyrok SN z 29.10.2015 r., IV KK 187/15, LEX nr 1929133
Wyrok SN z 16.04.2019 r., IV KK 423/18, LEX nr 2663898
Wyrok SN z 26.06.2019 r., III KK 591/18, LEX nr 3216808
Wyrok SN z 8.10.2019 r., V KO 20/19, OSNK 2020/3, poz. 9
Wyrok SN z 4.10.2021 r., V KK 330/21, LEX nr 3341989
Wyrok SN z 3.11.2021 r., III KK 373/20, OSNK 2022/2/4
Postanowienia SN z 25.02. 1930 r. II K 703/29, OSN(K) 1930/3/84, LEX nr 416465
Postanowienie SN z 31.10.1975 r., II KO 19/75, OSPiKA 1976/5, poz. 100
Postanowienie SN z 1.03.2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004/5, poz. 51
Postanowienie SN z 24.11.2004 r., IV KO 46/04, OSNwSK 2004/1, poz. 2202
Postanowienie SN z 20.01.2005 r. I KZP 32/04, LEX nr 1768804
Postanowienie SN z 25.05.2005 r., III KK 84/05, LEX nr 151686
Postanowienie SN z 10.06.2005 r., WZ 31/05, OSNwSK 2005/1, poz. 1141
Postanowienie SN z 17.05.2007 r., IV KK 131/07, OSNwSK 2007/1, poz. 1092

Postanowienie SN z 15.06.2007 r. I KZP 13/07, OSNKW 2007, nr 7-8, poz. 56
Postanowienie SN z 13.05.2009 r., II KO 31/08, LEX nr 550521
Postanowienie SN z 23.06.2009 r., II KK 26/09, LEX nr 607819.
Postanowienie SN z 23.02.2010 r., V KO 97/09, LEX nr 844195
Postanowienie SN z 1.03.2011 r., V KK 299/10, OSNKW 2011/5, poz. 44
Postanowienie SN z 20.06.2012 r. I KZP 3/12, OSNKW 2012/8, poz. 80
Postanowienie SN z 30.06.2015 r., V KK 141/15, LEX nr 1781768
Postanowienie SN z 27.02.2017 r. V KO 92/16, LEX nr 2237291
Postanowienie SN z 26.06.2019 r., IV KK 328/18, LEX nr 2687678, OSNKW 2019/8, poz. 46
Postanowienie SN z 26.05.2020 r., V KK 26/20, LEX nr 3207855
Postanowienie SN z 14.07.2022 r., V KO 9/22, LEX nr 3408571
Orzeczenie SN z 20.11.1929 r., II K 113/29, Zb. Orz. 1929, nr 222,
Orzeczenie SN z 3.03.1936 r., II C 2564/35, OSN 1936, nr 10, poz. 396
Orzeczenie SN z 25.01.1960 r., IV CR 47/60, OSP 1961, poz. 197

Orzeczenia NSA

Uchwała NSA z 19.08.1996 r., FPK 9/96, LEX nr 25905
Uchwała NSA z 25.06.2012 r., II FPS 2/12, LEX nr 1165946
Uchwała NSA (7) z 26.10.2015 r., I FPS 4/15, CBOSA
Wyrok NSA z 7.11.1991 r., SA/Po 1198/91, LEX nr 23058
Wyrok NSA z 10.11.1993 r., SA/Po 1527/93, LEX nr 9360
Wyrok NSA z 10.11.1994 r., SA/Po 1652/94, LEX nr 22870
Wyrok NSA w Warszawie z 18.03.1994 r., III SA 1499/93, LEX nr 25997
Wyrok NSA z 5.05.1995 r., SA/Gd 3083/94, POP 1998, nr 1, poz. 3
Wyrok NSA z 6.03.1996 r., SA/Ka 16/95, LEX nr 26619
Wyrok NSA z 18.12.1996 r. I SA/Lu 277/96, LEX nr 28968
Wyrok NSA z 22.05.1997 r. I SA/Po 1052/96, LEX nr 29354
Wyrok NSA z 6.02.1998 r. I SA/Gd 1431/96, Legalis nr 1169736
Wyrok NSA z 25.06.1998 r. I SA/Po 1883/97, I SA/Po 1883/97
Wyrok NSA z 31.01.2002 r. I SA/Gd 771/01, LEX nr 53440
Wyrok NSA z 29.05.2002 r., III SA 2602/00, Legalis nr 54786
Wyrok NSA z 11.09.2003 r. I SA/Wr 1399/02, niepubl.
Wyrok NSA z 24.11.2003 r., FSA 3/03, Legalis nr 60036
Wyrok NSA z 27.10.2005 r., FSK 636/04, CBOSA
Wyrok NSA z 22.11.2007 r., II FSK 1313/06, LEX nr 452447

Wyrok NSA z 10.12.2007 r., II FPS 5/07, LEX nr 380518
Wyrok NSA z 15.05.2009 r., II FSK 207/08, LEX nr 522044
Wyrok NSA z 18.11.2009 r. I FSK 1135/08, Legalis nr 230483
Wyrok NSA z 25.02.2010 r., II FSK 1628/08, LEX nr 611884
Wyrok NSA z 27.08.2010 r., II FSK 583/09, LEX nr 969567
Wyrok NSA z 12.11.2010 r., II FSK 955/10, LEX nr 745981
Wyrok NSA z 31.05.2011 r., II FSK 25/10, LEX nr 1098659
Wyrok NSA z 11.01.2012 r., II FSK 1228/10, LEX nr 1109716
Wyrok NSA z 29.02.2012 r., II FSK 1585/10, LEX nr 1133364
Wyrok NSA z 17.07.2012 r., II FSK 333/11, LEX nr 1244307
Wyrok NSA z 15.11.2012 r., II FSK 663/11, LEX nr 1226988
Wyrok NSA z 16.01.2013 r., II FSK 1058/11, LEX nr 1307373
Wyrok NSA z 5.03.2013 r., II FSK 1432/11, LEX nr 1305431
Wyrok NSA z 5.06.2013 r., II FSK 2161/11, LEX nr 1352882
Wyrok NSA z 24.09.2013 r., II FSK 2998/11, LEX nr 1558233
Wyrok NSA z 7.02.2014 r., II FSK 362/12, LEX nr 1450252
Wyrok NSA z 28.03.2014 r., II FSK 1009/12, LEX nr 1463411
Wyrok NSA z 17.10.2014 r., II FSK 2540/12, LEX nr 1659547
Wyrok NSA z 3.02.2015 r., II FSK 1780/13, LEX nr 1624067
Wyrok NSA z 19.02.2015 r., II FSK 399/13, LEX nr 1658676
Wyrok NSA z 21.04.2015 r., II FSK 454/13, LEX nr 1665362
Wyrok NSA z 6.05.2015 r., II FSK 1086/13, LEX nr 1774046
Wyrok NSA z 17.09.2015 r., II FSK 3395/13, LEX nr 1793643
Wyrok NSA z 27.10.2015 r., II FSK 2218/13, LEX nr 1817752
Wyrok NSA z 25.11.2015 r., II FSK 2458/13, LEX nr 1990318
Wyrok NSA z 15.01.2016 r., II FSK 3162/13, LEX nr 1968885
Wyrok NSA z 22.01.2016 r., II FSK 2647/13, LEX nr 1988485
Wyrok NSA z 25.02.2016 r., II FSK 3575/13, LEX nr 2036626
Wyrok NSA z 12.07.2016 r., II FSK 1701/14, LEX nr 2071052,
Wyrok NSA z 20.09.2016 r. I FSK 445/15, LEX nr 2167197
Wyrok NSA z 19.10.2016 r., II FSK 1969/16, LEX nr 2168302
Wyrok NSA z 4.04.2017 r., II FSK 1499/15, LEX nr 2289796
Wyrok NSA z 20.04.2017 r., II FSK 703/15, LEX nr 2299019
Wyrok NSA z 1.06.2017 r., II FSK 2753/15, LEX nr 2338651

Wyrok NSA z 22.06.2017 r., II FSK 1493/15, LEX nr 2332834
Wyrok NSA z 9.08.2017 r., II FSK 1908/15, LEX nr 2352458
Wyrok NSA z 5.09.2017 r., II FSK 2109/15, LEX nr 2346784
Wyrok NSA z 16.11.2017 r., II FSK 2901/15, LEX nr 2400576
Wyrok NSA z 21.11.2017 r., II FSK 3020/15, LEX nr 2424741
Wyrok NSA z 21.11.2017 r., II FSK 3021/15, LEX nr 2408099
Wyrok NSA z 5.12.2017 r., II FSK 3143/15, LEX nr 2436064
Wyrok NSA z 18.01.2018 r. I FSK 523/16, LEX nr 2449068.
Wyrok NSA z 2.02.2018 r., II FSK 212/16, Legalis nr 1740457
Wyrok NSA z 27.02.2018 r., II FSK 2810/14, II FSK 2810/14
Wyrok NSA z 2.03.2018 r., II FSK 441/16, LEX nr 2497851
Wyrok NSA z 2.03.2018 r., II FSK 461/16, LEX nr 2497853
Wyrok NSA z 6.04.2018 r., II FSK 851/16, LEX nr 2494882
Wyrok NSA z 17.04.2018 r., II FSK 437/18, LEX nr 2494236
Wyrok NSA z 6.06.2018 r., II FSK 1526/16, Legalis nr 1781085
Wyrok NSA z 14.06.2018 r., II FSK 1642/16, LEX nr 2509153
Wyrok NSA z 23.08.2018 r., II FSK 2288/16, LEX nr 2558130
Wyrok NSA z 27.09.2018 r., II FSK 640/18, LEX nr 2601579
Wyrok NSA z 3.10.2018 r., II FSK 27/18, LEX nr 2737554
Wyrok NSA z 9.10.2018 r., II FSK 2892/16, LEX nr 2580110
Wyrok NSA z 27.11.2018 r., II FSK 3250/16, LEX nr 2598764
Wyrok NSA z 19.12.2018 r., II FSK 3436/16, LEX nr 2622787
Wyrok NSA z 8.01.2019 r., II FSK 164/17, LEX nr 2623580
Wyrok NSA z 31.01.2019 r., II FSK 288/17, LEX nr 2630843
Wyrok NSA z 27.03.2019 r., II FSK 1112/17, LEX nr 2654192
Wyrok NSA z 2.04.2019 r., II FSK 1125/17, LEX nr 2645730
Wyrok NSA z 3.04.2019 r., II FSK 1480/17, LEX nr 2657272
Wyrok NSA z 17.04.2019 r., II FSK 1363/17, LEX nr 2675723
Wyrok NSA z 18.04.2019 r., II FSK 1374/17, LEX nr 2673766
Wyrok NSA z 24.05.2019 r., II FSK 423/19, LEX nr 2730602
Wyrok NSA z 11.06.2019 r., II FSK 2005/17, LEX nr 2700724
Wyrok NSA z 8.07.2019 r., II FSK 135/19, CBOSA
Wyrok NSA z 9.07.2019 r., II FSK 2522/17, LEX nr 2702416
Wyrok NSA z 9.07.2019 r., II FSK 3313/18, LEX nr 2703821

Wyrok NSA z 9.07.2019 r., II FSK 3433/18, LEX nr 2711678
Wyrok NSA z 11.07.2019 r., II FSK 2033/17, Legalis nr 2204786
Wyrok NSA z 16.07.2019 r., II FSK 2599/17, LEX nr 2704667
Wyrok NSA z 6.09.2019 r., II FSK 3354/17, LEX nr 2723499
Wyrok NSA z 10.09.2019 r., II FSK 839/18, LEX nr 2727587
Wyrok NSA z 27.11.2019 r., II FSK 81/18, LEX nr 2763213
Wyrok NSA z 19.12.2019 r., II FSK 148/18, LEX nr 2774212
Wyrok NSA z 18.02.2020 r., II FSK 631/18, LEX nr 2978026
Wyrok NSA z 20.02.2020 r., II FSK 1084/18, II FSK 1084/18
Wyrok NSA z 4.03.2020 r., II FSK 1550/19, LEX nr 2979651
Wyrok NSA z 11.03.2020 r., II FSK 829/18, LEX nr 2979685
Wyrok NSA z 31.01.2002 r. I SA/Gd 771/01 (wyrok NSA oz. w Gdańsku), CBOSA
Wyrok NSA z 29.05.2002 r., III SA 2602/00 [NSA w Warszawie (przed reformą)], CBOSA
Wyrok NSA (7) z 24.11.2003 r., FSA 3/03, CBOSA
Wyrok NSA z 27.05.2010 r. I FSK 937/09, CBOSA
Wyrok NSA z 6.04.2011 r. I FSK 523/10, CBOSA
Wyrok NSA z 6.07.2011 r. I FSK 950/10, CBOSA
Wyrok NSA z 18.10.2011 r. I FSK 1536/10, CBOSA
Wyrok NSA z 30.11.2011 r. I FSK 1684/11, CBOSA
Wyrok NSA z 6.06.2012 r. I FSK 1374/11, CBOSA
Wyrok NSA z 26.07.2012 r. I FSK 1429/11, CBOSA
Wyrok NSA z 14.03.2013 r. I FSK 429/12, CBOSA
Wyrok NSA z 14.03.2013 r. I FSK 436/12, CBOSA
Wyrok NSA z 5.02.2014 r. I FSK 1747/12, CBOSA
Wyrok NSA z 11.02.2014 r. I FSK 390/13, CBOSA
Wyrok NSA z 27.05.2014 r. I FSK 814/13, CBOSA
Wyrok NSA z 27.05.2014 r. I FSK 815/13, CBOSA
Wyrok NSA z 4.07.2014 r. I FSK 1199/13, CBOSA
Wyrok NSA z 9.10.2014 r. I FSK 664/14, CBOSA
Wyrok NSA z 24.02.2015 r. I FSK 190/14, CBOSA
Wyrok NSA z 25.02.2015 r. I FSK 93/14, CBOSA
Wyrok NSA z 8.05.2015 r. I FSK 149/14, CBOSA
Wyrok NSA z 26.05.2015 r. I FSK 466/14, CBOSA
Wyrok NSA z 25.09.2015 r. I FSK 578/15, CBOSA

Wyrok NSA z 18.11.2015 r. I FSK 1212/14, CBOSA
Wyrok NSA z 5.04.2016 r. I FSK 1824/14, CBOSA
Wyrok NSA z 3.06.2016 r. I FSK 1865/15, CBOSA
Wyrok NSA z 14.06.2016 r., II FSK 1125/14, LEX nr 2082786
Wyrok NSA z 26.08.2016 r. I FSK 2011/14, CBOSA
Wyrok NSA z 5.09.2016 r. I FSK 2/15, CBOSA
Wyrok NSA z 27.09.2016 r. I FSK 676/15, CBOSA
Wyrok NSA z 17.01.2017 r. I FSK 1157/14, CBOSA
Wyrok NSA z 14.03.2017 r. I FSK 1325/15, CBOSA
Wyrok NSA z 25.04.2017 r. I FSK 1226/15, CBOSA
Wyrok NSA z 26.05.2017 r. I FSK 1944/15, CBOSA
Wyrok NSA z 27.06.2017 r. I FSK 208/17, CBOSA
Wyrok NSA z 27.06.2017 r. I FSK 371/17, CBOSA
Wyrok NSA z 27.06.2017 r. I FSK 434/17, CBOSA
Wyrok NSA z 27.06.2017 r. I FSK 1832/15, CBOSA
Wyrok NSA z 11.07.2017 r. I FSK 2254/15, CBOSA
Wyrok NSA z 18.12.2017 r. I FSK 352/16, CBOSA
Wyrok NSA z 31.01.2018 r. I FSK 583/16, CBOSA
Wyrok NSA z 23.02.2018 r. I FSK 1712/17, CBOSA
Wyrok NSA z 21.03.2018 r., II FSK 3819/17, CBOSA
Wyrok NSA z 21.03.2018 r., II FSK 3820/17, CBOSA
Wyrok NSA z 17.04.2018 r. I FSK 1096/16, LEX nr 2494163
Wyrok NSA z 21.08.2018 r. I FSK 1219/16, CBOSA
Wyrok NSA z 31.08.2018 r. I FSK 1571/16, CBOSA
Wyrok NSA z 2.10.2018 r. I FSK 1723/16, CBOSA
Wyrok NSA z 4.10.2018 r. I FSK 2131/16, CBOSA
Wyrok NSA z 11.10.2018 r. I FSK 1865/16, CBOSA
Wyrok NSA z 14.11.2018 r. I FSK 2007/16, CBOSA
Wyrok NSA z 6.12.2018 r. I FSK 1957/16, CBOSA
Wyrok NSA z 14.02.2019 r. I FSK 2332/18, CBOSA
Wyrok NSA z 09.04.2019 r., II FSK 3261/17, CBOSA
Wyrok NSA z 23.08.2019 r. I FSK 1434/17, CBOSA
Wyrok NSA z 17.12.2019 r. I FSK 1903/19, CBOSA
Wyrok NSA z 19 listopada 2020 r. I FSK 588/18, CBOSA

Wyrok NSA z 8.02.2023 r., II OSK 354/20, LEX nr 3505181.

Postanowienie NSA z 8.04.2013 r., II FPS 7/12, LEX nr 1297908

Wyroki WSA

Wyrok WSA w Warszawie z 9.10.2009 r., IV SA/Wa 1327/09, LEX nr 574145

Wyrok WSA w Gdańsku z 07.05. 2019 r. sygn.. akt I SA/Gd 474/19, <http://www.orzeczenia-nsa.pl>,

Wyrok WSA w Gdańsku z 24.11.2015 r. I SA/Gd 1109/15, LEX nr 1947552

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 maja 2019 r. sygn.. akt I SA/Gd 474/19

Wyrok WSA w Gdańsku z 11.01.2022 r. I SA/Gd 1038/21

Wyrok WSA w Gliwicach z 17.11.2022 r. I SA/Gl 367/22, LEX nr 3440102.

Materiały i dokumenty:

BEPS, Action Plan on Base Erosion on Profit Shifting, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 2023-11-11.)

Informacja NIK z 17.04.2015 r. o wynikach kontroli: „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf> (dostęp: 2023-11-11.)

Informacja NIK z 30.04.2019 o wynikach kontroli „, Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole,19687.html> (dostęp: 2023-11-11)

Raport Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej Handlowej, Struktura wpływów podatkowych z CIT w Polsce w latach 2016–2018 w kontekście uszczelnienia systemu podatkowego, Warszawa 2019, https://casp.sgh.waw.pl/sites/casp.sgh.waw.pl/files/RAPORT_CASP_LOW.pdf (dostęp: 2023-11-11)

Report U.S. PIRG Education Fund „The Hidden Cost of Offshore Tax Havens. State Budgets Under Pressure from Tax Loophole Abuse”, https://uspirg.org/sites/pirg/files/reports/USPIRG_State_Tax_HAvens_0.pdf (dostęp: 2023-11-11)

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066 (INI)) (Dz.Urz. UE L 366 z 2017 r., s. 51)

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367,

<https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=367> (dostęp: 2023-11-11)

Global guide to criminalization of tax offences:

<https://resourcehub.bakermckenzie.com/en/resources/tax-dispute-resolution---criminal-proceedings/comparison?t=e72225d7-326c-451e-96aa-6089d2540afe%2ca57e2cde-67f7-46d0-92cc-11bda61926a7%2cab3b2c31-1b41-4a22-ab13-daf506a24b0b%2c307c24ff-4594-4049-81c8-6e26651cfb7f%2c349f57b0-ebd0-4e91-b058-a0c91b5bbd6c%2cec5108bc-8f43-4438-a9e2-181d5360e48a%2c85692878-276b-4ef6-b60a-56c39fb26e02%2c56513d2b-d5b8-4881-a075-4618c448e0b6%2cf1263c03-f52c-4b24-8355-f8dff9af27c4%2c201dc25c-6a49-4f28-b3dc-6b46deda405b%2c4ce9a0e9-9dee-49d7-8e67-b79637c5221f%2c563c1ab7-03ae-45ec-93fc-5825a2a71d7f%2ce842c24c-96b7-446a-83d3-5757b9699e6e%2c503c080a-9540-48c7-b0b8-5a005daa6897%2c6b4cc498-4356-4753-ab36-1e75ee5f1730%2cdc23e7cc-2a69-456f-8ba4-f230d028adb9%2c6d43238a-415a-49a9-a18e-048f0d1ff422%2cdd06babd-82da-40af-920d-fafec0c03d35%2c43c4bf07-e4b8-43b1-9b29-472d0982b6c6%2c780f639e-abc2-4f2e-8d92-761015ecb6d1&j=2ba18e86-6300-44a9-b23d-bc1ea98c23b3&n=International+Guide+on+Criminalization+of+Tax+Offenses&e=j>

(dostęp: 2022-08-11).

Komentarze:

- Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020
- Skorupka Jerzy, *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2020
- Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014
- Bojarski M. (red.), *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*. Tom 11, System Prawa Karnego, Warszawa 2014
- Kukuła Z., *Komentarz do niektórych przepisów Kodeksu karnego skarbowego [w:] Przestępstwa przeciwko dokumentom w obrocie gospodarczym. Zbiór orzeczeń Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych*, Warszawa 2013
- Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012
- Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012,
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010
- T. Grzegorzczak [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009,
- Kotowski Wojciech, Kurzępa Bolesław, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007
- Prusak Feliks, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Tom I (art. 1-53), Zakamycze 2006
- Prusak Feliks, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Tom II (art. 54-191)
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007
- Gostyński Zbigniew, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*. Warszawa 2001
- Michalski Janusz, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*.
- Zabłocki Stanisław, *Komentarz do niektórych przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, [w:] Nowela k.p.k. z dnia 20 lipca 2000 r. Komentarz

Literatura:

Aarnio A., *The Rational as Reasonable, Treatise on Legal Justification*, Dordrecht-Boston-Lancaster, 1987, s. 9-10, 37-39

Alldrige P., *Criminal Justice and Taxation*, Oxford 2017

Alstadsæter A., *Tax evasion and inequality*. American Economic Review, 2019, 109(6), 2073-2103.

Andrejew I., *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1971

Andrejew I., *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978

Andrejew I., Świda W., Wolter W., *Kodeks karny z komentarzem*, Warszawa 1973

Ansion K., *Ustawa karna skarbową z 2 sierpnia 1926 r. z uwzględnieniem wszystkich nowel i zmian objaśniona licznymi uwagami i orzeczeniami Najwyższego Sądu, z dodatkiem rozporządzeń wykonawczych i ustaw w związku z nią pozostających*, Złoczów 1930

Augustyniak R., *Wytwarzanie wyrobów tytoniowych. Z problematyki właściwej kwalifikacji prawnej*, WPP 2013, nr 3

Avi-Yonah R., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, 113 Harvard Law Review, 1573 (2000)

Bachmaier W., *Corruption, Tax Evasion, and the Distortion of Justice: Global Challenges and International Responses*. 2023. Law and Contemporary Problems, 85(4), 75-100.

Baldry, J. C. (1986). *Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments*. Economics Letters, 1986, 22(4), 333-335.

Block, A. A., & Griffin, S. P. (2002). Transnational financial crime: Crooked lawyers, tax evasion, and securities fraud. Journal of Contemporary Criminal Justice, 18(4), 381-393.

Bordignon, M. (1993). A fairness approach to income tax evasion. Journal of Public Economics, 52(3), 345-362.

Bafia J., Białobrzęski J., Czerlunczakiewicz S., Kowalski J., Kulesza M., Sosnkowski K., Szpakowski Z., Śmietanka I., Wiącek J., *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, pod red. M. Siewierskiego, Warszawa 1973

Bafia J., Mioduski K., Siewierski M., *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 1977

Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009

Banaś P., *Przeciwko lokalnej teorii znaczenia dla języka prawnego – uwagi ogólne*, Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej, 2017.

Baran M., *Stosowanie prawa unijnego przez sąd karny w postępowaniu odwoławczym – granice środka odwoławczego z art. 433 k.p.k.* [w:] *Stosowanie z urzędu prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Warszawa 2014.

Dzwonkowski H, red. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa, 2020

Bartosiewicz A., Kubacki R., *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003

Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy, Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010

Bateman, S. "Double Irish, Dutch Sandwich: Overcoming Hybrid Mismatch Arrangements." *Corporate and Business Law Journal*, vol. 4, no. 1, 2023, pp. 92-115.

Białobrzeski J., *Międzynarodowe prawo podatkowe. Unikanie podwójnego opodatkowania w świetle umów międzynarodowych*, Warszawa 1998

BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law." *Erasmus Law Review*, vol. 10, no. 1, August 2017, p. 48-59.

BEPS, *Action Plan on Base Erosion on Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 2022-11-09 r.)

Bieda J., Rydz-Sybilak K., Wiśniewska-Józwiak D. *Kształtowanie się odpowiedzialności posilkowej na ziemiach polskich w prawie karnym skarbowym do 1936 r.*, Warszawa 2014

Błaszczuk M., Zbrojewska M., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2015

Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Światłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000

Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Światłowski A.R., *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000

Bogdan G., Nita A., Raglewski J., Światłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007

Bogdan G., *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, PS 1997, nr 5

Bogdan G., Buchała K., Ćwiakalski Z., Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., Majewski J., Rodzyńkiewicz M., Szewczyk M., Wróbel W., Zoll A., *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, t. III, *Komentarz do art. 278–363*, pod red. A. Zolla, Kraków 1999

Bogdan G., Buchała K., Ćwiakalski Z., Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., Majewski J., Rodzyńkiewicz M., Szewczyk M., Wróbel W., Zoll A., *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, t. III, *Komentarz do art. 278–363*, pod red. A. Zolla, Kraków 2008

Bogdan G., Cwiakalski Z., Kardas P., Majewski J., Raglewski J., Szewczyk M., Wróbel W., Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna, t. I, Komentarz do art. 1–116*, pod red. A. Zolla, wyd. 4, Warszawa 2012

Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Światłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000

Bojańczyk A., Razowski T., *Kształt odpowiedzialności posiłkowej po nowelizacjach kodeksu karnego skarbowego z 27 września 2013 r. i 20 lutego 2015 r.*, Prok. i Pr. 2015, nr 3

Bojarski M., Giezek J., Sienkiewicz Z., *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, red. M. Bojarski, Warszawa 2004, 2008

Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012

Boratyńska K.T., Górski A., Gruszczak A., Grzelak A., Hofmański P., Jasiński F., Kula M., Lach A., Nita B., Rakowski P., Sakowicz A., Sołtysińska A., Srebro B., *Zwalczanie przestępczości w Unii Europejskiej. Współpraca sądowa i policyjna w sprawach karnych*, Warszawa 2006

Bojarski M (red.), *System Prawa Karnego, tom 11, Szczególne dziedziny prawa karnego, prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, Warszawa 2014

Brockman P., *Too Big to Jail: How Prosecutors Compromise with Corporations*, Criminal Justice Review 42, nr 4, 2017

Bryła M., *Sprawstwo kierownicze i sprawstwo polecające*, Prok. i Pr. 2000, nr 1

Buchała K., Cwiakalski Z., Szewczyk M., Zoll A., *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994

Buk K., *Uchylenie się od opodatkowania w świetle kodeksu karnego skarbowego*, Doradztwo Podatkowe 2006, nr 7–8

Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017

Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002

Brzeziński B. (red.) , *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego, Węzłowe problemy*, Warszawa 2013

Brzeziński B. , *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007

Choduń, *Leksyka tekstów prawnych* , RPEiS 68, 2006, z. 4

A. Choduń, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.

Cień K., *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.

Cieślak W., *Kierowanie wykonaniem czynu zabronionego jako istota sprawstwa kierowniczego*, PiP 1992, z. 7

Cieślak W., *Kierowanie wykonaniem czynu zabronionego jako istota sprawstwa kierowniczego*, PiP 1992/7

Czichy K., *Czynny żal w prawie karnym skarbowym – uwagi de lege ferenda*, PS 2016/5

Czyżowicz W., *Przyczyny i mechanizmy ewolucji wspólnotowego prawa celnego – od Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali do unijnego kodeksu celnego* [w:] *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2016

Coffee John C., *Corporate Crime and Punishment: the crisis of enforcement*, Oakland 2020.

Cooter R., Ulen T., *Ekonomiczna analiza prawa*, Warszawa 2009.

Czyżak D., *Sprawstwo polecające w zorganizowanej strukturze przestępczej*, Prok. i Pr. 2004, nr 6

Ćwiąkalski Z., *Wybrane problemy wymiaru kary za przestępczość zorganizowaną*, Prok. i Pr. 2000, nr 12

Dannecker G., Thomas Schröder, *Companies as Responsible Actors and Corporate Citizens—Corporate Criminal Responsibility Under the Rule of Law as a Consequence* (w:) M. Pohlmann, M (red.) *Organizational Crime. Organization, Management and Crime - Organisation, Management und Kriminalität*. Wiesbaden 2023

Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Czyn ciągły i ciąg przestępstw. Komentarz do art. 12 i art. 91 k.k. z 1997 r.*, Kraków 1999

Dietrich T., *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Warszawa 1948

Doniec U., Koziara A., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązania podatkowe* [w:] *Z problematyki funkcji procesu karnego*, red. T. Grzegorczyk, J. Izydorczyk, R. Olszewski, Warszawa 2013

Dudek T., *Wybrane zagadnienia dotyczące funkcjonowania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2016, nr 9

Dudek T., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr. 2012, nr 11

Dukiet-Nagórska T., *W sprawie konstrukcji przestępstwa ciągłego*, NP 1983, nr 5

Dukiet-Nagórska T., *Wieloczynowe przestępstwo ciągłe, ciąg przestępstw czy czyn ciągły*, NP 1983, nr 5

Duś A., *Z problematyki kwalifikacji prawnej czynu*, WPP 2000, nr 2

Duży J., *Falszerstwo intelektualne faktury a uszczuplenie podatku od towarów i usług*, Pal. 2009, z. 11–12

Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013

Duży J., *Wystawienie fikcyjnej faktury VAT jako postać naruszenia obowiązku podatkowego. Glosa do wyroku SN z 22.10.2009 r., IV KK 433/08, PiP 2011/10*

Edgerton, Henry W. "Corporate Criminal Responsibility." *Yale Law Journal*, vol. 36, no. 6, April 1927, pp. 827-844.

Filar M., *Podstawy odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych (na gruncie ustawy z 22 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary) (w:) Odpowiedzialność karna podmiotów zbiorowych. Konferencja Jastrzębia Góra 12–14 października 2003 r., Apel. Gd. – wydanie specjalne 2003, nr 3*

Franczak A., *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.

Gajewska-Kraczkowska H., *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, Mon. Pod. 2012, nr 4

Gajewski D., *Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2012

Gajewski D. (red.), *Międzynarodowe Unikanie opodatkowania, Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017

Gajewski D., *Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2012

Gajewski D., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym holdingów podatkowych*, Monitor Podatkowy nr 9, Warszawa 2016

Gajewski D.J. *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2022.

Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2015

Gardocki L., *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa, 1990

Garret Brandon L., *Too Big to jail: How Prosecutors Compromise with Corporations*, Londyn 2014

Gelter M, Heller Inger G., *Fiduciary Principles in European Civil Law Systems*, Law Working paper Nr. 392/2018

Getter L., *Ustawa karna – skarbowa, Rozporządzenie wykonawcze z rejestrem abecdałowym i przedmową*, Lwów, Poznań, Warszawa, 1927, s. 4.

Giezek J., *Przyczynowość oraz przypisanie skutku w prawie karnym*, Wrocław 1994

- Gizbert-Studnicki T., *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Kraków 1986
- Gizicki M., *Odpowiedzialność karna skarbową za nieprawidłowe rozliczenia podatkowe – wybrane zagadnienia praktyczne*, POP 2011/4
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Gostyński Z., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, LEX 2000
- Górniok O., *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, Prok. i Pr. 2000, nr 6
- Górniok O., *Prawo karne gospodarcze. Komentarz*, Toruń 1997
- Górniok O., *Uszczuplenie podatku VAT z zagarnięciem mienia społecznego*, Prok. i Pr. 1997, nr 2
- Grabowska A., *Ochrona unijnego budżetu*, Rzeczpospolita 2003, nr 136
- Gruszecka D., *Organizacja gospodarcza jako podmiot odpowiedzialności karnej*, Warszawa 2023.
- Grzegorzczak T., *Firmanctwo, ABC* <https://sip.lex.pl/#/publication/469833894/grzegorzczak-tomasz-firmanctwo?keyword=Firmanctwo&cm=STOP> (dostęp: 2023-11-21)
- Grzegorzczak T., *Czyn ciągły i ciąg przestępstw w znowelizowanym kodeksie karnym skarbowym*, Pal. 2006, z. 3–4
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006
- Grzegorzczak T., *O niektórych zmianach w materialnym prawie karnym skarbowym w związku z nowelizacją kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 3
- Grzegorzczak T., *Opinia na temat rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych ustaw (IV kadencja, druk sejmowy nr 2375)*,
- Grzegorzczak T., *Podmiot zbiorowy jako quasi-strona postępowania karnego i karnego skarbowego*, PS 2007, nr 2
- Grzegorzczak T., *Postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych po nowelizacji kodeksu karnego skarbowego dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 6
- Grzeszczyk W., *Zagadnienia procesowe na tle ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (w:) Odpowiedzialność karna podmiotów zbiorowych. Konferencja Jastrzębia Góra 12–14 października 2003 r.*, Apel. Gd. – wydanie specjalne 2003, nr 3
- Grzeszczyk W., *Zmiany w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2006, nr 2
- Hakelberg L., *from hegemony to transatlantic battle? (w:) The Hypocritical Hegemon, How the United States shapes global rules against tax evasion and avoidance*, 2020.

Hartman L. , *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego : z uwzględnieniem ustawodawstwa administracyjno - skarbowego, powszechnego prawa karnego wszystkich trzech b. zaborów*. Lwów 1930

Hoc S., *Kodeks karny skarbowy (niektóre problemy)*, Opolskie Studia Administracyjno-Prawne, 1, 2003

Hock, B. *Policing fiscal corruption: tax crime and legally corrupt institutions in the United Kingdom*. Law and Contemporary Problems, 2022, 85(4), 159-183.

Hofmański P., *Ochrona praw człowieka w prawie karnym procesowym (w:) Standardy praw człowieka a polskie prawo karne*, pod red. J. Skupińskiego przy współpracy J. Jakubowskiej-Hary, Warszawa 1995

Hofmański P., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988

Hofmański P., *Zasada prawdy w postulowanym modelu procesu karnego [w:] Pojęcie, miejsce i znaczenie prawdy w polskim procesie karnym. Materiały Wrocławskiego Seminarium Karnoprocesowego 2013*, red. K. Kremens, J. Skorupka, Wrocław 2013

Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego, t. 1, Komentarz do art. 1–296*, Warszawa 2007

Hofmański P., Zabłocki S., *Elementy metodyki pracy sędziego w sprawach karnych*, Warszawa 2011

Holzman F.D., *Soviet Taxation*, Cambridge 1955,

Hudzicka M., *Interwencja w prawie karnym skarbowym*, MoPod 2002/14

Izdebski H., *Doktryny Polityczno-Prawne*, Warszawa 2017

Kaczyńska A., *Źródła dochodów budżetu Unii Europejskiej – stan obecny, słabości i proponowane rozwiązania*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2014/6

Kalisz T., *Treść i elementy kształtujące karę ograniczenia wolności*, „Ius Novum” 2016/3

Kalinowski M., *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019

Kalitowski M., Sienkiewicz Z., Szumski J., Tyszkiewicz L., Wąsek A., *Kodeks karny. Komentarz, t. 2*, Gdańsk 1999

Kanarek M., *Powody wyodrębnienia prawa karnego skarbowego*, Prokuratura i Prawo, 10, 2021

Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, Prok. i Pr. 2007, nr 2

Kardas P., Łabuda G., Razowski T. *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2012

- Kardas P., *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu w prawie karnym. Komplementarne czy alternatywne modele tożsamości?* (w:) *Między nauką a praktyką prawa karnego. Księga pamiątkowa Profesora Lecha Gardockiego*, Warszawa 2014
- Kardas P., *O relacjach między strukturą przestępstwa a dekodowanymi z przepisów prawa karnego strukturami normatywnymi*, CzPKiNP 2012, z. 4
- Kardas P., *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, Prok. i Pr. 2006, nr 5
- Kempisty H., *Metodyka pracy sędziego w sprawach karnych*, Warszawa 1974
- Kerzner David S., Chodikoff David W., *International Tax Evasion in the Global Information Age.*, 2016 vol. 5, no. 1, Spring 1989, pp. 1-24.
- Kisiel A., *Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego*, NKPK 2002/15
- Kłubińska M., *Przestępstwo oszustwa gospodarczego z art. 297 k.k.*, LEX 2014
- Klepper S., Nagin D. "The Anatomy of Tax Evasion." *Journal of Law, Economics & Org*
- Kołodziejcki P., *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, Prok. i Pr. 2015/3
- Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zagrożone pod groźbą kary*, red. M. Filar, Toruń 2006
- Konarska-Wrzosek V., *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwienia czynów karnych skarbowych w Kodeksie karnym skarbowym* [w:] *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, red. V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz, Warszawa 2010
- Konarska-Wrzosek V., *Dyrektywy szczególne przewidziane w prawie karnym skarbowym* [w:] *System Prawa Karnego*, red. A. Marek, t. 5, *Nauka o karze. Sądowy wymiar kary*, red. T. Kaczmarek, Warszawa 2015
- Konarska-Wrzosek V., *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002
- Konarska-Wrzosek V., *Invoice-related crimes: their significance, legal classification, and place in the system of Polish criminal law*, „Ius Novum” 2017/2
- Konarska-Wrzosek V., *Sprawstwo w prawie karnym skarbowym*, ZN WSSM 2004/10
- Konarska-Wrzosek V., Lachowski J., *Instytucja przepadku w polskim prawie karnym*, Warszawa 2020
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005

Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, 2012, 2013

Konarska-Wrzosek V., *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w kodeksie karnym skarbowym? (w:) Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010

Konarska-Wrzosek V., *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002

Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005

Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010

Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2007

Kotowski W., Kurzępa B., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000

Kowalski S., Włodkowski O., *Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecznictwem*, Warszawa 2016

Kubacki R., *Wyludzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową*, PP 2002, nr 9

Kubik M., Sancewicz P., *Brak prawidłowej dokumentacji cen transferowych a odpowiedzialność karna skarbową*, PP 2016, nr 2

Kulesza C., *Efektywność udziału obrońcy w procesie karnym w perspektywie prawnoporównawczej*, Kraków 2005

Kulesza C., *Glosa do uchwały SN z 25.10.2000 r., I KZP 24/00, Prok. i Pr. 2001/7–8*

Kulesza C., *Obrona w sprawach o przestępstwa gospodarcze i skarbowe*, Warszawa 2012

Kulesza C., *Radca prawny jako pełnomocnik w postępowaniu karnym skarbowym*, R.Pr. 2001/3

Kulesza C., *Zasada szybkości w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2001/1

Kulesza W., *Wykonywanie funkcji kierowniczej jako okoliczność kwalifikująca*, PiP 1976, z. 7

.Kurowski L., *O potrzebie reform w prawie podatkowym, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, Warszawa 1966.

Kuźniacki B., *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła*, Warszawa 2022

Lach A., *Karnoprawna reakcja na zjawisko kradzieży tożsamości*, Warszawa 2015.

Lang M., Pistone P., Schuch J., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2018

- Lemkin L., *Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 roku*, Warszawa 1932
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013.
- Litwińczuk H. (red.), *Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, Warszawa 2011.
- Lyon, Charles S. "Crime of Income Tax Fraud: Its Present Status and Function, The Columbia Law Review, vol. 53, no. 4, April 1953, pp. 476-503.
- Lach A., *Karnoprawna reakcja na zjawisko kradzieży tożsamości*, Warszawa 2015
- Lach A., *Kradzież tożsamości*, Prok. i Pr. 2012/3
- Lachowski J., Marek A., *Prawo karne. Zarys problematyki*, Warszawa 2016
- Lasiński-Sulecki K., *Ku nowym regułom miejsca dostawy towarów w transakcjach wewnątrzwspólnotowych* [w:] *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Lederman E., "Corporate Criminal Liability: The Second Generation." *StTson Law Review*, vol. 46, no. 1, Fall 2016.
- Lewczyk P., *Prawo karne skarbowe – faktura VAT jako przedmiot czynności wykonawczej. Glosa do wyroku SN z 19.03.2008 r., II KK 347/07*, OSP 2009/4
- Lewczyk P., *Prawo karne skarbowe – warunki nałożenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Glosa do wyroku SN z 9.01.2012 r., V KK 327/11*, OSP 2012/7–8
- Lipkin I., *Oszustwo w świetle kodeksów karnych obowiązujących i projektów ustawodawczych: (studjum historyczno-dogmatyczne)*. Warszawa 1926.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Warszawa 2010.
- Liptak Z., Ohde I., *Odwrócone obciążenie w podatku od towarów i usług* [w:] *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Łabuda G., *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11
- Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr. 2011, nr 3
- Marciniak M., *Sprawstwo kierownicze a współsprawstwo*, WPP 2004, nr 2
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT. Komentarz*, Legalis 2014

Materewicz M., *Naganna praktyka wszczynania postępowań karnoskarbowych przed zakończeniem postępowania wymiarowego* [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, LEX 2017

Melezini M., *Kara grzywny w kodeksie karnym skarbowym (zagadnienia materialnoprawne)* [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011

Michalik T., *Podzielona płatność (split payment) jako model walki z nadużyciami i oszustwami w podatku od towarów i usług* [w:] *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018

Michalik T., *VAT. Komentarz*, Legalis 2014

Michalski J., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, LEX 2001, Warszawa 2000

Morawski L., *Wykłady w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2001

Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000

Minajewa T., *Kriminalizacja w historii rozwoju sowieckiego ułownego zakonodactwa*

Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, Prok. i Pr. 1999, nr 6

Mozgawa M., *Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego*, Warszawa 2022.

Namysłowska-Gabrysiak B., *Odpowiedzialność karna osób prawnych*, Warszawa 2003

Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy, Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999

Nita B., *Model odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, PiP 2003, z. 6

Obermaier F., Obermaier B., *The Panama Papers*, Kindle

Oczkowski T., *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004

Oczkowski T., *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, Prok. i Pr. 2009/7–8

Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 11 July 2023

- Ogińska-Dominik D, *czy można nadużyć oszustwa podatkowego? Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Kwartalnik Prawno-Finansowy, 2/2018
- Ogiński P., *Niektóre problemy kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych związanych z dokumentacją* (w:) *Nowa kodyfikacja prawa karna*, t. XV, pod red. L. Boguni, Wrocław 2005
- Osowska D., *Istota i funkcja terminu przewidzianego w art. 105 kodeksu postępowania karnego*, NP 1976, nr 2
- Patora K., *Zbrodnia wystawiania pustych faktur*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 2019/89
- Perelman Ch., *Logika prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984,
- Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2012, Warszawa 2012
- Pohl Ł., *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2012
- Posner R. A., *The Bell Journal of Economics and Management Science* 5, no. 1 (1974):
- Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2011
- Proces karny*, red. J. Skorupka, Warszawa 2016, 2017
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2006
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1, Art. 1–53, Kraków 2006
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 2, Art. 54–191, Kraków 2006
- Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002
- Prusak F., *Zaniechanie ukarania sprawcy* [w:] *System Prawa Karnego*, red. A. Marek, t. 11, *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, red. M. Bojarski, Warszawa 2014
- Prusak F., Świda Z., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989
- Pustuł J., *Aspekty podatkowe funkcjonowania w grupie podmiotów powiązanych – ceny transferowe i dokumentacja podatkowa* [w:] *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Raglewski J., *Zasady karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunki zmian* [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego, 17.12.2010 r.*, Wrocław, red. Z. Siwik, Wrocław 2010

Ring D.M., *Beyond Bribery: Exploring The Intimate Interconnections between Corruption and Tax Crimes*. Law and Contemporary Problems, 2023, 85(4), 1-47.

Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935

S. Rozmaryn, *Polskie prawo państwowe*, Warszawa 1951

Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011

Sawicki J., *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2013/6

Sawicki J., *Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2015/12

Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017

Saydé A., *Abuse of EU Law and Regulation of the internal market*, Oxford 2014

Sepioło-Jankowska I., *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016

Sepioło-Jankowska I., *Oszustwo podatkowe a przestępstwo oszustwa w prawie polskim i niemieckim*, RPEiS, z. 2, 2016

Shalchi A., *Korporacyjna odpowiedzialność karna w Anglii i Walii*, Biblioteka Izby Gmin, Numer CBP 9027 , commonslibrary.parliament.uk, 27 czerwca 2022,

Siwik Z., *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka (w:) Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego 17 grudnia 2010 roku*, pod red. Z. Siwika, Wrocław 2010

Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1979

Skonieczny J., *Przesłanki wydania decyzji o odpowiedzialności za firmanctwo (w:) Ordynacja podatkowa*, Wyd. Temida 2, 2014

Skowronek A., Skowronek G., *Model postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2011

Skowronek G., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2005/3

Skowronek G., *Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2005

Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Art. 113–191. Komentarz*, Warszawa 2006

Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2020, Warszawa 2020

Skowronek G., *Prawne aspekty ograniczeń reklamy i promocji gier hazardowych*, MoP 2015/22

Skowronek G., *Z problematyki zmian w prawie karnym skarbowym po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, CzPKiNP 2005/1

Skwarczyński H., *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, PUG 2006, nr 6

Słoma M., *Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano*, Prok. i Pr. 2012/3

Sobczak J., Sobczak W., *Tłumaczenie unijnych aktów normatywnych* (w:) J. Błęszyńska – Wysocka (red.), *„Tłumaczenie jako utwór chroniony prawem autorskim”*, Warszawa 2021,

Sobczak J., Sobczak W., *Językowa wieża Babel czy dyktatura języka angielskiego. Węzeł gordyjski wyzwań językowych w prawie międzynarodowym* (w:) Jaskiernia J., Spryszak K. (red.), *„Wyzwania dla powszechnego systemu ochrony praw człowieka u progu trzeciej dekady XXI wieku*, t. 1, Warszawa 2021

Sommerstein E., *Ustawa karna skarbową, tekst z komentarzem przy uwzględnieniu całokształtu dyskusji w Sejmie i Senacie oraz ustawodawstwa karnego wszystkich trzech dzielnic*, Warszawa 1927

Sowirka K., *Przestępstwo kradzieży tożsamości w polskim prawie karnym*, „Ius Novum” 2013/1

Starzyński P., *Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2005/7–8

Staszek M., *Kolizja obowiązków w prawie karnym skarbowym*, R.Pr. 2012/124 (dodatek naukowy)

Strzelec D., *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023.

System Prawa Karnego, red. A. Marek, t. 11, *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, red. M. Bojarski, Warszawa 2014

Szumiło-Kulczycka D., *Prawo-administracyjno-karne*, Kraków 2004

Szymański T., *Informacje o schematach podatkowych*, Warszawa 2019

Świetlicka M., *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2007/11

Świetlicka M., *„Odpowiednie” stosowanie kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Prok. i Pr. 2006/10

Świetlicka M., *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2008/12

- Tanzi V., *Termites of the State, Why Complexity Leads to Inequality*, 2017
- Tatarczak P., Tatarczak J., *Odpowiedzialność podatkowa doradców podatkowych i księgowych*, MoPod 2002/1
- Tereszczuk M., *Instrumenty polityki handlowej Unii Europejskiej a polski handel zagraniczny produktami rolno-spożywczymi*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016/449
- Titlow, Richard E. "International Double Taxation and the United States." Taxes – The Tax Magazine, vol. 46, no. 3, March 1968, pp. 135-143
- Tużnik M.R., *Postępowania szczególne w postępowaniu karnym skarbowym*, Warszawa 2013
- Uzasadnienie rządowego projektu kodeksu karnego skarbowego*, NKK 1999/25
- Uzasadnienie Rady Ministrów RP do projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy (w:) Kodeks karny skarbowy z wprowadzeniem J. Sobczaka*, Warszawa 1999
- Waltoś S., *Założenia konstrukcyjne trybów szczególnych w procesie karnym*, NP 1970/7–8
- Waltoś S., *Odpowiedzialność karna podmiotów zbiorowych – stary problem legislacyjny na nowo* (w:) *Prawo, społeczeństwo, jednostka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Leszkowi Kubickiemu*, komitet redakcyjny: A. Łopatka, B. Kunicka-Michalska, S. Kiewlicz, Warszawa 2003
- Weber, D., "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD
- Weigend, T. "Societas Delinquere Non Potest." Journal of International Criminal Justice, vol. 6, no. 5, November 2008, pp. 927-946.
- Weinelt Ch, *Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Verfassungsrechtliches Gebot oder rechtspolitische Forderung? Eine verfassungsrechtlich-gesellschaftsrechtliche Würdigung des geltenden dualistischen Unternehmenssteuerrechts*, Hamburg 2006, 350 Seite
- Wilk L., *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001/6
- Wilk L., *Czynniki kryminogenne przestępczości podatkowej*, „Archiwum Kryminologii” 2007–2008/29–30
- Wilk L., *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003/4
- Wilk L., *Pojęcie „deklaracji” i problemy interpretacyjne z nim związane w prawie karnym skarbowym*, R.Pr. 2011/117 (dodatek naukowy)
- Wilk L., *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, „Palestra” 2010/3
- Wilk L., *Problematyka części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego (ze szczególnym uwzględnieniem przestępstw i wykroczeń podatkowych) – próba oceny i kierunki zmian* [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*.

Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego, 17.12.2010 r., Wrocław, red. Z. Siwik, Wrocław 2010

Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006

Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004

Wilk L., *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.07.2005 r. (część materialnoprawna)*, MoP 2006/1

Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2018, Warszawa 2007, 2016

Wilk L., "Kryminalne" aspekty przestępczości podatkowej". *Archiwum Kryminologii* XXXI / 2009 s.209-222.

Wilk L., *Przedmiot ochrony art. 97 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2004, nr 9

Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006

Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy*. Warszawa 2009

Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2016

Wiśniewski A., *Prawo o spółkach. Podręcznik praktyczny*, t. II

Witkowski W. , *Początki prawa karnego skarbowego – model pruski i jego przemiany w Księstwie Warszawskim i Królestwie Polskim do lat sześćdziesiątych XIX w.*, Krakowskie Studia z Historii Państwa i Prawa

Włodkowski O., *Prawo karne skarbowe. Schematy, tabele, testy, kazusy*, Warszawa 2009

Włodkowski O., *Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnych skarbowych za rok 2013*, Prok. i Pr. 2014/10

Włodkowski O., *Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe za rok 2014*, Prok. i Pr. 2016/1

Włodkowski O., *Rola wskaźnika bazowego „minimalnego wynagrodzenia” w kodeksie karnym skarbowym*, NKPK 2012/28

Włodkowski O., *Znaczenie słowniczka tekstu aktu prawnego na przykładzie Kodeksu karnego skarbowego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2012/3469

Włodyka W., *System Prawa Handlowego*, T. 2, Warszawa 2012

Wolter W., *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973

- Wójtowicz W., *Zagadnienia procesowe ustawy karnej skarbowej*, NP 1972/3
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001
- Wróblewski J., *Prawo. Metodologia, filozofia, teoria prawa*, Warszawa 1991
- Zaborowski M., Głosa do wyroku NSA z dnia 21 lutego 2017 r. I FSK 1679/16. Firmanctwo i należyta staranność w kontekście prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. *Prz.Pod.* 2018 nr 3
- Zagrodnik J., *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, *Prok. i Pr.* 2015/5
- Zagrodnik J., *Instytucja skargi subsydiarnej w procesie karnym*, Warszawa 2005
- Zagrodnik J., *Metodyka pracy obrońcy i pełnomocnika w sprawach karnych i karnych skarbowych*, Warszawa 2016
- Zagrodnik J., *Z problematyki pełnomocnika w procesie karnym skarbowym* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Głumińska-Pawlic, Katowice 2011
- Zalasiński A. (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014
- Zalasiński A., Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT, *EPS* 2006/7
- Zalasiński A., Nieadekwatność środków przeciwdziałania nadużyciom podatkowym (unikaniu opodatkowania) dla zapobiegania i zwalczania uchylania się od opodatkowania [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019
- Zalasiński A., The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse – the Scope and Legal Nature – remarks on the 3M Italia Case, „European Taxation” 2012/9
- Zalewski W., *Przestępstwo ciągle de lege lata i de lege ferenda*, *Prok. i Pr.* 2003, nr 4
- Zalewski D., Odpowiedzialność za firmanctwo, *Mon.Pod.*, 2009, nr. 4
- Zalewski D., *Firmanctwo jako oszustwo podatkowe*, *R.Pr.* 2010/2
- Zalewski D., Głosa do wyroku SA w Białymstoku z 21.05.2009 r. I SA/Bk 87/09. [Dot. posługiwania się pseudonimem innej osoby w serwisie aukcyjnym jako firmanctwo; zaległości podatkowych]. *Prz.Orz.Podatk.* 2010 nr
- Zimmer F., General Report, Substance over form, „Cahiers de Droit Fiscal International” 2002/87a
- Zdzitowiecki J. *System podatkowy*, *RPEiS* 23(1), Warszawa 1961

Zgoliński I, (red.) Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa 2018

Zieliński M., *Koncepcja derywacyjna wykładni a wykładnia w orzecznictwie Izby Karnej i Izby Wojskowej Sądu Najwyższego* (w:) *Zagadnienia prawa dowodowego*, pod. red. J. Godynia, M. Hudzika, L.K. Paprzyckiego, Warszawa 2011

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002

Zientek J., *Konsekwencje zmiany przepisów wykonawczych wypełniających treść normy blankietowej w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2002, nr 4

Zoll A., *Odpowiedzialność kierującego wykonaniem przez inną osobę czynu zabronionego*, PiP 1970, z. 7

Zubrzycki Ł. "Kara grzywny za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a sankcje prawa finansowego – problem podwójnego „karania” deliktów skarbowych". *Państwo i Społeczeństwo* 4, 2014, s. 65-85.