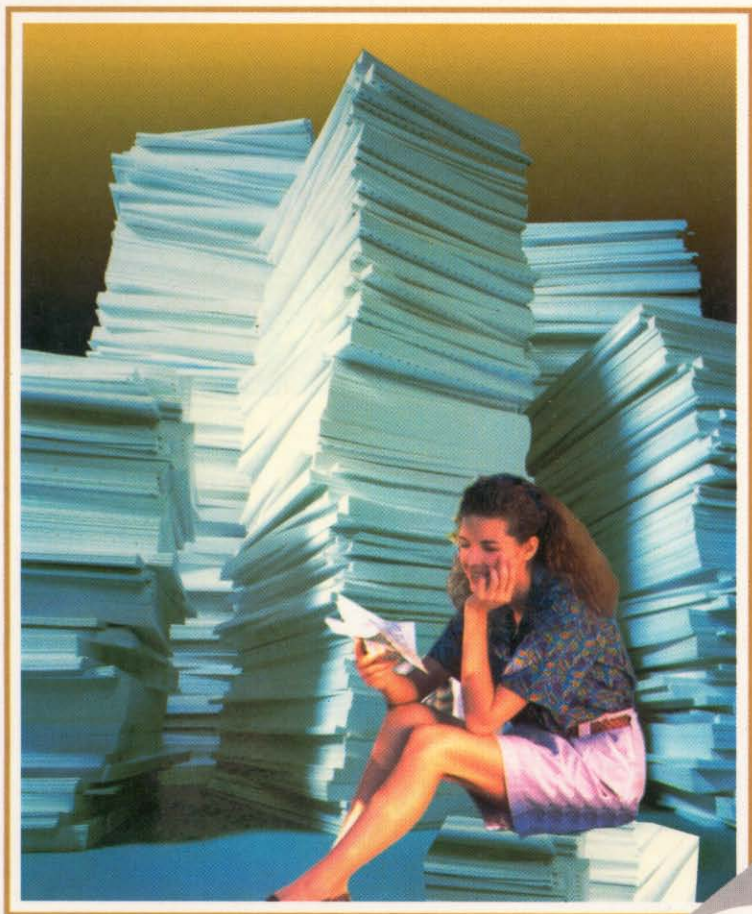


Mirostawa Melezini, Grażyna B. Szczygiel

OBYWATEL PRZED URZĘDEM SKARBOWYM

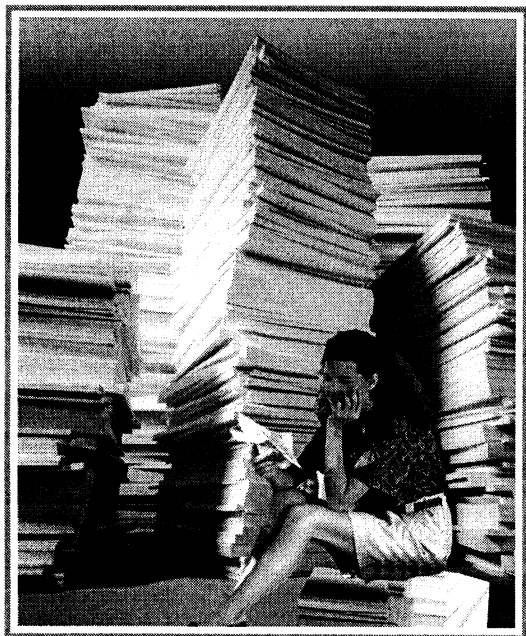


Jak rozumieć praxeo ...

11

Miroslawa Melezini, Grażyna B. Szczygiel

OBYWATEL PRZED URZĘDEM SKARBOWYM



Temida2

Białystok 1997

© Copyright by Temida 2
Białystok 1997

Żadna część tej pracy nie może być powielana ani rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny) włącznie z fotokopiowaniem, bez pisemnej zgody wydawcy.

ISSN 1231-0611

Opracowanie typograficzne
Jerzy Banasiuk

Projekt okładki
Jerzy Banasiuk, Krzysztof Kruszewski

Redaktor techniczny
Jerzy Banasiuk

Wydawca

TEMIDA 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa
Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku

Druk: ORTHDRUK, Białystok, tel. 422-517

Wykaz skrótów

u.k.s. - ustawa karna skarbową

k.p.k. - kodeks postępowania karnego

k.k.w. - kodeks karny wykonawczy

k.k. - kodeks karny

WPROWADZENIE

Postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia podatkowe wszczyna się z urzędu gdy zaistnieje uzasadnione podejrzenie, że popełniono przestępstwo lub wykroczenie. Ciężar udowodnienia popełnienia przestępstwa czy wykroczenia spoczywa na urzędzie skarbowym. W celu zebrania dowodów prowadzone jest dochodzenie.

Dochodzenie prowadzą:

- pracownicy urzędu skarbowego, których przełożonym jest naczelnik urzędu skarbowego,
- inspektor kontroli skarbowej gdy przestępstwo lub wykroczenie ujawniono w trakcie kontroli. Przełożonym inspektorów jest dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

Nadzór nad organami dochodzenia sprawują:

- izby skarbowe,
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej.

Organami orzekającymi są:

- urzędy skarbowe gdy przestępstwo jest zagrożone karą grzywny oraz w sprawach o wykroczenia podatkowe,

- sądy rejonowe gdy

a) przestępstwo jest zagrożone karą pozbawienia wolności lub karą ograniczenia wolności,

b) zachodzą przesłanki nadzwyczajnego zaostrzenia kary, a więc sprawca przestępstwa popełnia czyn działając w grupie przestępczej, sprawca uczynił sobie z popełnienia przestępstwa stałe źródło dochodów, sprawca popełnia umyślne przestępstwo skarbowe, a wartość przestępstwa jest znaczna albo jeżeli sprawca przez umyślne przestępstwo podatkowe powoduje uszczuplenie należności państwowej znacznej wartości,

- c) zachodzą wątpliwości co do poczytalności sprawcy,
- d) zachodzi potrzeba stosowania środków zabezpieczających,
- e) prokurator przejął sprawę do prowadzenia, gdyż czyn narusza inną ustawę karną,
- f) izba skarbowa przekazała sprawę do postępowania przed sądem.

W opracowaniu skoncentrowano się na postępowaniu toczącym się przed urzędem skarbowym. Ze względu na specyfikę tego postępowania, w którym urząd skarbowy wydaje orzeczenie bez rozprawy, wysłuchania stron i świadków opierając się tylko na dowodach zebranych w trakcie dochodzenia, celowe jest zapoznanie podatników, a więc wszystkich obywateli, z uprawnieniami z jakich mogą korzystać w postępowaniu toczącym się w sprawach o przestępstwa i wykroczenia podatkowe.

Uzupełnieniem analizy tej problematyki jest aneks zawierający wzory pism, które może składać oskarżony czy obwiniony w postępowaniu przed urzędem skarbowym w sprawach o przestępstwa i wykroczenia podatkowe.

Rozdział I

POJĘCIE PRZESTĘPSTWA I WYKROCZENIA PODATKOWEGO

Ustawa karna skarbową rozróżnia dwa rodzaje czynów karalnych: przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Czyny te zgrupowane są w kolejnych rozdziałach części szczegółowej u.k.s. według rodzajowego przedmiotu ochrony, a więc według tego, jaki rodzaj interesu finansowego państwa jest chroniony przepisami u.k.s. Uwzględniając to kryterium przestępstwa i wykroczenia skarbowe dzielą się na:

- przestępstwa i wykroczenia dewizowe (art. 47-79),
- przestępstwa i wykroczenia w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą (art. 80-91),
- przestępstwa i wykroczenia w zakresie zobowiązań podatkowych i dotacji (art. 92-116),
- przestępstwa w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych (art. 117-121).

Zgodnie z przedmiotem opracowania poniższe uwagi zostaną zawężone do przestępstw i wykroczeń podatkowych, które stanowią rodzaj przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Przestępstwem podatkowym jest czyn społecznie niebezpieczny, zabroniony przez ustawę karną skarbową, bezprawny, zawiniony i zagrożony karą pozbawienia wolności, karą ograniczenia wolności lub karą grzywny.

Scharakteryzujemy pokrótce te cechy przestępstwa podatkowego.

Czyn

Czyn jest to zewnętrzne zachowanie się człowieka, będące przejawem jego woli. Zachowanie może polegać na działaniu, czyli na podjęciu przez sprawcę pewnych czynności, które są zabronione przez prawo lub na zaniechaniu, czyli na niepodjęciu działań nakazanych przez prawo. Np. narażenie Skarbu Państwa

na uszczuplenie podatku przez nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, handlowych, podatkowych, ksiąg przychodów i rozchodów, książki ewidencji sprzedaży oraz innych urządzeń księgowych prowadzonych przy tych księgach (art. 95 § 1 u.k.s.) może przybrać formę działania lub zaniechania. Z kolei niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania, jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 2.500 złotych (art. 92 § 2 u.k.s.) może polegać tylko na zaniechaniu.

Należy zaznaczyć, że nie każde zewnętrzne zachowanie się człowieka jest czynem. Nie są czynami zachowania odruchowe i pod wpływem przymusu fizycznego.

Czyn zabroniony. Ustawowe znamiona

Przestępstwem podatkowym jest tylko czyn zabroniony przez ustawę karną skarbową, obowiązującą w czasie jego popełnienia. Oznacza to, że musi on odpowiadać opisowi zawartemu w u.k.s. Opis ten następuje za pomocą ustawowych znamion, które wskazują na cechy charakterystyczne danego typu przestępstwa podatkowego. Sprawcy tylko wtedy można przypisać popełnienie określonego przestępstwa podatkowego, gdy w jego czynie stwierdzone zostaną wszystkie ustawowe znamiona. Np. dla ustalenia, że czyn sprawcy jest przestępstwem podatkowym z art. 100 § 1 u.k.s. trzeba stwierdzić, że sprawca:

- 1) wbrew przepisom ustawy o zobowiązaniach podatkowych,
- 2) nie prowadzi,
- 3) ksiąg,
- 4) przy tym niewykonanie obowiązku jest umyślne.

Ustawowe znamiona przestępstwa podatkowego zawarte są w dyspozycji przepisów szczegółowych u.k.s. oraz w przepisach ogólnych u.k.s.

Bezprawność

Bezprawność czynu polega na jego sprzeczności z normą prawa karnego skarbowego. Oznacza naruszenie zakazu lub nakazu

zawartego w tym prawie. Z reguły czyn odpowiadający ustawowym znamionom przestępstwa podatkowego jest czynem bezprawnym. Niekiedy jednak zachowanie wypełniające znamiona przestępstwa nie posiada cechy bezprawności i w rezultacie nie jest czynem karalnym. Ma to miejsce wówczas, jeżeli zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność czynu, np. obrona konieczna, stan wyższej konieczności, dozwolone ryzyko gospodarcze.

Zawinienie

Prawo karne skarbowe uznaje winę za podstawę odpowiedzialności karnej. W świetle art. 4 u.k.s. nie ma przestępstwa skarbowego bez winy, przy czym regułą jest odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe popełnione z winy umyślnej, chyba że przepis szczególny przewiduje także odpowiedzialność karną w razie popełnienia przestępstwa skarbowego z winy nieumyślnej.

Przestępstwa podatkowe mogą być popełnione wyłącznie z winy umyślnej. Treścią winy umyślnej jest zamiar popełnienia czynu zabronionego, który przybrać może postać „chęci” (zamiar bezpośredni) lub „godzenia się” (zamiar ewentualny) sprawcy na realizację rzeczywistości objętej stroną przedmiotową przestępstwa. Sprawca przestępstwa podatkowego musi więc objąć swoją świadomością i wolą konkretne zdarzenie, tj. to, co ma lub może nastąpić.

Sprawcy nie można przypisać winy z powodu jego nieletności, niepoczytalności lub błędu (mylnego wyobrażenia o rzeczywistości).

Společne niebezpieczeństwo

Koniecznym warunkiem odpowiedzialności karnej za przestępstwo podatkowe jest jego społeczne niebezpieczeństwo głównie dla interesu gospodarki finansowej państwa. Pojęcie społecznego niebezpieczeństwa czynu obejmuje całokształt właściwości czynu zarówno przedmiotowych (rodzaj zachowania się, skutek, okoliczności), jak i podmiotowych (umyślność, nieumyślność, pobudki, motywacja zachowania się). Toteż przy ustalaniu stopnia społecz-

nego niebezpieczeństwa czynu jako miernika odpowiedzialności karnej należy uwzględnić wszystkie elementy przedmiotowe i podmiotowe czynu karalnego.

Zagrożenie karą

Przestępstwem podatkowym jest czyn zagrożony przez u.k.s. karą pozbawienia wolności, karą ograniczenia wolności lub karą grzywny.

Wykroczeniem podatkowym jest czyn społecznie niebezpieczny, zabroniony przez ustawę karną skarbową, bezprawny, zawiniony i zagrożony karą pieniężną.

Zestawienie definicji przestępstwa podatkowego i wykroczenia podatkowego pozwala ustalić, że różnica między tymi czynami karalnymi tkwi w odmienności zagrożenia czynu w ustawie karą zasadniczą. Wykroczenia podatkowe zagrożone są tylko karą pieniężną, a więc karą łagodniejszą. Przyjmuje się bowiem, że wykroczenia podatkowe są czynami, które w zasadzie mają mniejszy stopień społecznego niebezpieczeństwa niż przestępstwa podatkowe.

Trzeba odnotować, że za wykroczenia podatkowe odpowiedzialność zachodzi w razie popełnienia czynu bądź z winy umyślnej (o której była mowa wcześniej), bądź z winy nieumyślnej, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej (art. 38 u.k.s.). Regułą jest więc ekwiwalencja winy (inaczej niż przy przestępstwach podatkowych).

Wina nieumyślna może przybrać formę lekkomyślności (sprawca możliwość popełnienia czynu zabronionego przewiduje, lecz bezpodstawnie przypuszcza, że go uniknie) lub niedbalstwa (sprawca możliwości popełnienia czynu zabronionego nie przewiduje, chociaż może i powinien ją przewidzieć).

Sprawcą przestępstwa i wykroczenia podatkowego może być tylko człowiek, który jest zdolny do ponoszenia odpowiedzialności, a więc ma zdolność do rozpoznania znaczenia czynu i kierowania swym postępowaniem. W u.k.s. przyjmuje się, że odpo-

wiedzialności karnej skarbowej podlega sprawca, który dopuszcza się czynu karalnego po ukończeniu 17 lat.

W stosunku do nieletnich, tj. do osób, które ukończyły lat 13 i nie ukończyły lat 17, a dopuściły się przestępstwa podatkowego stosuje się przepisy ustawy z 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (Dz.U. Nr 35, poz. 228).

Rozdział II

KATALOG PRZESTĘPSTW I WYKROCZEŃ PODATKOWYCH W ŚWIETLE U.K.S.

Przestępstwa i wykroczenia podatkowe określone w u.k.s. obejmują następujące stany faktyczne, które zostały zgrupowane w sześciu kategoriach:

I. Całkowite uchylanie się podatnika od opodatkowania i przez to niebranie udziału w postępowaniu podatkowym obejmuje:

1) niezgłoszenie wbrew obowiązкови właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania i przez to niebranie udziału w postępowaniu podatkowym (przestępstwo z art. 92 § 1 i § 2; jeżeli narażony na uszczuplenie podatek nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 92 § 4);

2) zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu poprzez posługiwanie się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby lub instytucji, tzw. firmanctwo (przestępstwo z art. 93 § 1 i § 3);

3) dopuszczenie do firmanctwa, tj. do posługiwania się swoim nazwiskiem lub firmą albo pełniąc funkcję w instytucji dopuszczenie do posługiwania się nazwą tej instytucji przez osobę, która zataja prowadzenie na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu (przestępstwo z art. 93 § 2 i § 3).

II. Narażenie Skarbu Państwa albo gminy na uszczuplenie podatku przez naruszenie przepisów podatkowych poprzez:

1) niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podanie takich danych niezgodnie z rzeczywistością (przestępstwo z art. 94 § 1; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 94 § 3);

2) niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podanie ta-

kich danych niezgodnie z rzeczywistością w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg (przestępstwo z art. 94 § 2; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 94 § 3);

3) nierzetelne prowadzenie ksiąg (handlowych, rachunkowych, podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów, ksiąg ewidencji sprzedaży oraz innych urzędzeń księgowych prowadzonych przy tych księgach) przez podatnika lub osobę upoważnioną do prowadzenia ksiąg (przestępstwo z art. 95 § 1; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 95 § 3);

4) dopuszczenie do nierzetelnego prowadzenia ksiąg przez osobę nadzorującą prowadzenie tych ksiąg (przestępstwo z art. 95 § 2; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 95 § 3);

5) niestypizowane odrębnie inne naruszenie przepisów podatkowych (przestępstwo z art. 99 § 1; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 99 § 3).

III. Podatkowe przestępstwa i wykroczenia służbowe obejmują:

1) zaniechanie pobrania podatku lub pobranie go w kwocie niższej od należnej przez płatnika lub inkasenta (przestępstwo z art. 97 § 1 i § 2; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 97 § 4);

2) zaniechanie obliczenia podatku albo obliczenie go w kwocie niższej niż wymagana przez płatnika zobowiązanego do wpłacania podatku od wynagrodzeń ponoszonego z własnych funduszy (przestępstwo z art. 97 § 5; jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 97 § 4);

3) niewpłacenie przez płatnika lub inkasenta na rachunek organu podatkowego kwoty pobranej od podatnika z tytułu zobowiązania podatkowego (przestępstwo z art. 98 § 1 i § 2; jeżeli nie

wpłacona kwota podatku nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 98 § 4);

4) niewpłacenie przez płatnika na rachunek organu podatkowego kwoty podatku od wynagrodzeń ponoszonego z własnych funduszy (przestępstwo z art. 98 § 5; jeżeli nie wpłacona kwota podatku nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 98 § 4).

IV. Inne formy utrudniania prawidłowego biegu postępowania podatkowego to:

1) nieprowadzenie ksiąg wbrew przepisom ustawy o zobowiązaniach podatkowych (na temat zakresu pojęcia księgi, o którym mowa w punktach II. 2,4 i IV. 1,2,5,6 zob. pkt II. 3) (przestępstwo z art. 100 § 1);

2) odmowa uprawnionemu organowi okazania ksiąg albo niszczenie takich ksiąg (przestępstwo z art. 101);

3) naruszenie obowiązku wystawienia rachunku za wykonane świadczenie albo odmowa wydania takiego rachunku, albo nieprzechowywanie kopii wystawionych rachunków (przestępstwo z art. 102 § 1);

4) wydanie rachunku za świadczenie rzeczy lub usług, który jest niezgodny z rzeczywistością albo używanie takiego rachunku (przestępstwo z art. 102 § 2);

5) nieudokumentowanie w księgach - wbrew przepisom ustawy o zobowiązaniach podatkowych - zapisu dotyczącego produkcji, przerobu, zużycia, przechowywania lub zakupu (skupu) rzeczy lub świadczenia usług albo nieprowadzenie ewidencji zakupu lub jej nierzetelne prowadzenie (przestępstwo z art. 103 § 1);

6) inne wadliwe prowadzenie ksiąg, które nie może być zakwalifikowane do przestępstw lub wykroczeń określonych w art. 94, 95, 99-103 (wykroczenie z art. 104);

7) nienadsyłanie - wbrew obowiązкови - organowi podatkowemu informacji podatkowej lub nadsyłanie informacji zawierającej dane niezgodne z rzeczywistością (przestępstwo z art. 105 § 1);

8) nienadsyłanie - wbrew obowiązкови - organowi podatkowemu wykazu nieruchomości lub oświadczenia stwierdzającego stan dotychczasowy nieruchomości albo podawanie w takim wykazie lub oświadczeniu danych niezgodnych z rzeczywistością (przestępstwo z art. 105 § 2);

9) utrudnianie inspektorom kontroli skarbowej lub uprawnionym pracownikom organu podatkowego przeprowadzenia czynności kontrolnych (przestępstwo z art. 106);

10) inne naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych przez podatnika, płatnika, inkasenta albo osobę zobowiązaną do uiszczenia opłaty skarbowej lub innego zobowiązania podatkowego, nie powodujące uszczuplenia ani narażenia na uszczuplenie należności podatkowych oraz nie wyczerpujące znamion czynów karalnych określonych w art. 92-95 i 97-109 (wykroczenie z art. 110 § 1);

11) nieusprawiedliwione niestawiennictwo strony, świadka lub biegłego w organie podatkowym w związku z prowadzonym postępowaniem administracyjnym w sprawach zobowiązań podatkowych albo bezzasadna odmowa złożenia zeznania lub wydania opinii (wykroczenie z art. 110 § 2).

V. Naruszenie przepisów o opłacie skarbowej obejmuje:

1) uchylanie się od uiszczenia należnej opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej lub od dokumentu (przestępstwo z art. 107 § 1; jeżeli kwota uszczuplonej opłaty skarbowej nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 107 § 3);

2) uszczuplenie opłaty skarbowej przez użycie skasowanego znaku opłaty skarbowej (przestępstwo z art. 108 § 1 i § 3; jeżeli skasowane znaki opłaty skarbowej opiewały na kwotę nie przekraczającą 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 108 § 4);

3) puszczenie w obieg skasowanego znaku opłaty skarbowej albo jego nabywanie lub przechowywanie w celu puszczenia w obieg (przestępstwo z art. 108 § 2 i § 3; jeżeli skasowane znaki opłaty skarbowej opiewały na kwotę nie przekraczającą 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 108 § 4);

4) nieprowadzenie - wbrew przepisom ustawy o opłacie skarbowej - rejestru opłaty skarbowej albo przewidzianych w przepisach innych urzędzeń księgowych mających na celu ewidencję należnych lub pobranych zobowiązań podatkowych (przestępstwo z art. 109 § 1);

5) inne naruszenie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych przez osobę zobowiązaną do uiszczenia opłaty skarbowej (wykroczenie z art. 110 § 1).

**VI. Narażenie Skarbu Państwa albo gminy
na uszczuplenie podatku albo wypłatę nienależnej
lub nadmiernej dotacji lub inne naruszenie przepisów obejmuje:**

1) narażenie Skarbu Państwa albo gminy na uszczuplenie kwot z tytułu zobowiązań podatkowych albo narażenie Skarbu Państwa na wypłatę nienależnych lub nadmiernych dotacji przez osobę pełniącą funkcję w jednostce będącej podmiotem gospodarczym albo w innej jednostce organizacyjnej, na której ciąży obowiązek podatkowy poprzez naruszenie:

- przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych bądź
- przepisów kodeksu postępowania administracyjnego w sprawach zobowiązań podatkowych albo
- przepisów o rachunkowości i kontroli albo
- przepisów o rozliczeniach z budżetem z tytułu otrzymanych dotacji (przestępstwo z art. 113 § 1; jeżeli kwota narażona na uszczuplenie nie przekracza 500 zł, czyn stanowi wykroczenie z art. 113 § 3);

2) narażenie Skarbu Państwa albo gminy na uszczuplenie kwot z tytułu zobowiązań podatkowych albo spowodowanie pobrania nienależnych lub nadmiernych dotacji z budżetu Państwa przez

osobę pełniącą funkcję w jednostce będącej podmiotem gospodarczym albo w innej jednostce organizacyjnej, na której ciąży obowiązek podatkowy poprzez zgłoszenie właściwemu organowi niezgodnych z rzeczywistością danych dla ustalenia stawek podatkowych lub stawek dotacji budżetowych (przestępstwo z art. 114);

3) inne naruszenie - nie połączone z narażeniem na uszczerpnie należności podatkowych lub budżetowych - przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz przepisów o postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych lub o rozliczeniach z budżetem Państwa z tytułu otrzymanych dotacji przez osobę pełniącą funkcję w jednostce będącej podmiotem gospodarczym albo w innej jednostce organizacyjnej, na której ciąży obowiązek podatkowy, jeżeli czyn nie stanowi przestępstwa lub wykroczenia określonego w art. 113 lub 114 (wykroczenie z art. 115 § 1);

4) nieusprawiedliwione niestawiennictwo albo bezzasadna odmowa złożenia zeznania lub wydania opinii przez osobę obowiązującą do osobistego stawienia się w organie podatkowym jako strona, świadek lub biegły w związku z postępowaniem w sprawach zobowiązań podatkowych lub rozliczeń z budżetem Państwa z tytułu otrzymanych dotacji dotyczących jednostek będących podmiotami gospodarczymi albo innych jednostek organizacyjnych, na których ciąży obowiązek podatkowy (wykroczenie z art. 115 § 2).

Rozdział III

CZYNNY ŻAL

Nie zawsze sprawca czynu karalnego zostanie ukarany za popełnienie przestępstwa podatkowego lub wykroczenia podatkowego. U.k.s. w art. 7 (powołanym też w art. 36 u.k.s.) wprowadza możliwość uchylenia karalności czynu, które następuje przy spełnieniu łącznie określonych w tym przepisie warunków.

Ustawa (art. 7 § 1) zapewnia bezkarność takiemu sprawcy, który:

- 1) zawiadomi organ powołany do ścigania o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia podatkowego,
- 2) ujawni osoby, które z nim współdziałały,
- 3) złoży uszczuploną należność państwową albo równowartość przedmiotu czynu.

Ad. 1) Zawiadomienie o dokonaniu czynu karalnego powinno być złożone przed jakimkolwiek organem powołanym do ścigania. Organami tymi są organy finansowe (urzędy skarbowe, izby skarbowe, urzędy kontroli skarbowej) lub organy niefinansowe (prokurator, Policja). Zawiadomienie może być złożone na piśmie lub ustnie do protokołu. Musi ono zawierać nie tylko informacje o samym fakcie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia podatkowego, ale także informacje o okolicznościach jego popełnienia.

Ad. 2) Jeżeli sprawca popełnił czyn karalny we współdziałaniu z innymi osobami, ma on obowiązek ujawnić wszystkie osoby, które brały udział w popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia podatkowego, niezależnie od ich ról (np. współsprawców, podżegaczy, pomocników, sprawców kierowniczych).

Ad. 3) Rezygnując z ukarania sprawcy ustawa nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności państwowej (np. uiszczenie należnego - a nie zapłaconego - podatku). Jeśli czyn karalny nie polega na uszczupleniu takiej należności, sprawca musi złożyć równowartość przedmiotu czynu, jednakże tylko

wówczas, gdy przepadek rzeczy jest obligatoryjny. Należy uznać, że w sytuacji, gdy sprawca znajduje się w posiadaniu samego przedmiotu czynu, istnieje możliwość złożenia przedmiotu czynu podlegającego przypadkowi.

Trzeba podkreślić, że uiszczenie uszczuplonej należności państwowej lub równowartości przedmiotu czynu powinno nastąpić „w terminie zakreślonym” przez organ procesowy. Oznacza to, że nie musi ono nastąpić jednocześnie z zawiadomieniem o popełnionym przestępstwie lub wykroczeniu podatkowym. Ważne jest by nastąpiło w terminie wyznaczonym przez organ dochodzeniowy.

Aby sprawca czynu karalnego uzyskał bezkarność, wskazane wyżej warunki muszą być spełnione łącznie. Jednakże nawet spełnienie wszystkich tych warunków nie zniesie karalności czynu, jeżeli zawiadomienie o dokonanych przestępstwie lub wykroczeniu podatkowym zostało złożone w czasie, kiedy organ powołany do ścigania miał już wiadomość o przestępstwie lub wykroczeniu i o okolicznościach jego popełnienia albo jeżeli zostało złożone w czasie dokonywania u sprawcy kontroli lub przeszukania (art. 7 § 2 pkt 1 u.k.s.).

Czynnego żalu nie stosuje się wobec prowokatora, tj. osoby, która nakłania inną osobę do popełnienia czynu zabronionego w tym celu, by skierować przeciwko niej postępowanie karne (art. 7 § 2 pkt 2 u.k.s.).

Instytucję czynnego żalu określoną w art. 7 u.k.s. należy odróżnić od instytucji dobrowolnego poddania się karze. Następtwem czynnego żalu jest uchylenie karalności za popełniony czyn. Następuje ono z mocy samego prawa i jest niezależne od uznania czy zgody właściwego organu procesowego (przy spełnieniu warunków określonych w ustawie). Natomiast dobrowolne poddanie się karze jest środkiem osiąganym w drodze dobrowolnej umowy między oskarżonym a organem państwowym, a prawomocne postanowienie zezwalające na dobrowolne poddanie się karze powoduje te same skutki co prawomocne orzeczenie karne (patrz uwagi na temat dobrowolnego poddania się karze w rozdziale V).

UCZESTNICY POSTĘPOWANIA

Uczestnikami postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia podatkowe są:

- **oskarżony** gdy popełniono przestępstwo podatkowe,
- **obwiniony** gdy popełniono wykroczenie podatkowe,
- **osoba odpowiedzialna posiłkowo**,
- **interwenient**.

Oskarżonym jest osoba, co do której sporządzono protokół karny, wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów lub przesłuchano co do treści zarzutów.

Oskarżonemu i obwinionemu przysługuje szereg uprawnień, w celu ochrony przed niesłusznym ukaraniem a mianowicie:

- może składać wyjaśnienia i wnioski o przeprowadzenie dowodów a więc wskazywać okoliczności, które powinny być udowodnione, a także wskazywać świadków, których należy przesłuchać,

- ma prawo do niezbędnej informacji, a więc urząd skarbowy powinien poinformować stronę o przysługujących jej prawach i ciążących obowiązkach,

- ma prawo do korzystania z pomocy obrońcy oraz może złożyć wniosek o wyznaczenie obrońcy z urzędu. W przypadku gdy oskarżony jest głuchy, niemy, niewidomy lub zachodzi uzasadniona obawa co do jego poczytalności musi mieć obrońcę,

- może złożyć wniosek o wyłączenie pracownika, jeżeli wskaże że pomiędzy nim, a pracownikiem zachodzi stosunek osobisty mogący wywołać wątpliwości co do bezstronności urzędnika,

- może odmówić składania wyjaśnień lub odpowiedzi na poszczególne pytania,

- w toku postępowania przygotowawczego, po otrzymaniu zgody prowadzącego postępowanie, może przeglądać akta sprawy i spo-

rzędać z nich odpisy, zaś po zakończeniu postępowania ma prawo do zapoznania się z aktami i sporządzenia z nich odpisów,

- może składać zażalenia na postanowienia, zarządzenia i czynności prowadzącego postępowanie,

- może złożyć wnioski na piśmie lub ustnie przy składaniu wyjaśnień o uzasadnienie protokołu karnego. W ciągu 14 dni uzasadnienie powinno być doręczone.

- może zaskarżyć orzeczenie karne.

Oskarżony i obwiniony nie tylko korzystają z szeregu uprawnień ale ciążą na nich pewne obowiązki, a więc:

- stawiania się na każde wezwanie urzędu skarbowego oraz powiadamiania o zmianie miejsca zamieszkania. W przypadku niestawienia można zarządzić przymusowe doprowadzenie,

- poddania się badaniom psychologicznym i psychiatrycznym,

- udostępnienia akt oraz pomieszczenia do przeszukania.

Odpowiedzialnym posiłkowo jest osoba fizyczna, prawna lub organizacja czy zrzeszenie, która odniosła lub mogła odnieść korzyść z przestępstwa, którego sprawcą był pełnomocnik, zarządca, pracownik tej osoby, zrzeszenia czy organizacji. Odpowiedzialność posiłkowa ograniczona jest do grzywny i kosztów postępowania, jeżeli nie można tych należności wyegzekwować od sprawcy.

Odpowiedzialny posiłkowo może ustanowić pełnomocnika, który będzie bronił jego interesów. Odpowiedzialny posiłkowo może, tak jak oskarżony, złożyć wniosek o wyłączenie pracownika, ma prawo do zapoznania się z dowodami, a po zakończeniu postępowania przygotowawczego do zapoznania się z aktami sprawy i sporządzania z nich odpisów. Po wydaniu orzeczenia przysługuje mu prawo złożenia środka zaskarżenia.

Urząd skarbowy może wezwać odpowiedzialnego posiłkowo do złożenia wyjaśnień. Wówczas odpowiedzialny posiłkowo zobowiązany jest udzielić wyjaśnień, ale może odmówić złożenia wyjaśnień wówczas gdy naraziłoby go to na odpowiedzialność karną. Odpowiedzialny posiłkowo zobowiązany jest do stawienia się na

każde wezwanie urzędu skarbowego. W przypadku niestawiennictwa i nieuzasadnionej odmowy złożenia wyjaśnień na odpowiedzialnego posiłkowo można nałożyć karę porządkową do 10 zł. W ciągu 7 dni od doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej odpowiedzialny posiłkowo może usprawiedliwić swoje postępowanie.

W celu zabezpieczenia egzekucji grzywny i kosztów postępowania kierownik organu dochodzenia lub organ orzekający może wydać postanowienie o zabezpieczeniu na mieniu oskarżonego i osoby odpowiedzialnej posiłkowo. W postanowieniu jest oznaczony sposób wykonania zabezpieczenia. Na postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym przysługuje zażalenie.

Interwenientem jest osoba, która dochodzi roszczeń do przedmiotów przestępstwa podlegających przypadkowi, a więc występuje z żądaniem by nie orzeczono przypadku tych przedmiotów.

Urząd skarbowy prowadzący postępowanie zobowiązany jest niezwłocznie powiadomić osobę zainteresowaną, że przedmioty przestępstwa podlegają przypadkowi.

Interwencję zgłasza się na piśmie lub ustnie do protokołu do chwili wydania rozstrzygnięcia kończącego postępowanie w I instancji, a gdy rozstrzygnięcie zostało zaskarżone do czasu wydania orzeczenia w II instancji. Składając interwencję należy wskazać swoje uprawnienia do zajętych przedmiotów. Np., że składający interwencję jest właścicielem tych przedmiotów.

Interwenient może składać wnioski dowodowe, ustanowić pełnomocnika, po zakończeniu postępowania przygotowawczego ma prawo do zapoznania się z aktami sprawy i sporządzania odpisów oraz do zaskarżenia orzeczenia. Może, podobnie jak oskarżony i odpowiedzialny posiłkowo, złożyć wniosek o wyłączenie pracownika.

Interwenient ma obowiązek stawiać się na wezwanie urzędu skarbowego. Może zostać przesłuchany w charakterze świadka. W tej sytuacji może jednak odmówić złożenia zeznań jeżeli jest osobą najbliższą dla oskarżonego lub gdy udzielenie odpowiedzi na pytanie naraziłoby go na odpowiedzialność karną.

Rozdział V

ŚRODKI REAKCJI NA PRZESTĘPSTWA I WYKROCZENIA PODATKOWE

Ustawa karna skarbowa przewiduje bardzo szeroki i zróżnicowany system środków reakcji na przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Środkami karnymi za przestępstwa skarbowe są:

1) kary zasadnicze:

- kara pozbawienia wolności,
- kara ograniczenia wolności,
- kara grzywny;

2) kary dodatkowe:

- kara pozbawienia praw publicznych,
- kara zakazu zajmowania określonych stanowisk, wykonywania określonego zawodu lub prowadzenia określonej działalności,
- kara przepadku rzeczy,
- kara podania wyroku sądu do publicznej wiadomości w szczególności w sposób;

3) środki karne nie będące karami:

- dobrowolne poddanie się karze,
- warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego,
- odstąpienie od wymierzenia kary,
- warunkowe zawieszenie wykonania kary pozbawienia wolności,
- ściągnięcie równowartości przepadku rzeczy;

4) środki zabezpieczające:

- zakład leczniczy,
- zakład leczenia odwykowego,

- środki nielecniczne (o charakterze administracyjnym):
 - przepadek rzeczy tytułem środka zabezpieczającego,
 - zakaz zajmowania określonych stanowisk, wykonywania określonego zawodu lub prowadzenia określonej działalności.

Środkami karnymi za wykroczenia skarbowe są:

- 1) zasadnicza kara pieniężna,
- 2) dobrowolne poddanie się karze,
- 3) kara dodatkowa przypadku rzeczy,
- 4) przepadek rzeczy tytułem środka zabezpieczającego,
- 5) ściągnięcie równowartości przedmiotu.

Jednakże nie wszystkie ww. środki mogą być orzekane przez finansowe organy orzekające. Niektóre z nich, jak np. kara pozbawienia wolności, kara ograniczenia wolności, środki zabezpieczające o charakterze leczniczym, niektóre kary dodatkowe orzeka jedynie sąd. W rezultacie katalog środków karnych, które mogą być stosowane za przestępstwa i wykroczenia podatkowe przez finansowe organy orzekające obejmuje:

- spośród środków karnych przewidzianych za przestępstwa skarbowe:
 - karę grzywny,
 - warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego,
 - dobrowolne poddanie się karze,
 - odstąpienie od wymierzenia kary,
 - karę dodatkową przypadku rzeczy,
 - przepadek rzeczy tytułem środka zabezpieczającego,
 - ściągnięcie równowartości przedmiotu;
- wszystkie wymienione wyżej środki karne przewidziane za wykroczenia skarbowe.

Kary zasadnicze stanowią główny środek reakcji na przestępstwa i wykroczenia podatkowe. Są one przewidziane w san-

kcjach przepisów określających czyny karalne. Orzeka się je samoistnie.

Kary dodatkowe orzekane są w zasadzie obok kary zasadniczej. Jedyne kara dodatkowa przypadku rzeczy może być orzeczona samoistnie (zob. art. 18 u.k.s., art. 56 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s., art. 23 pkt 3 u.k.s. oraz art. 226 u.k.s.).

Kara grzywny

Kara grzywny jest podstawowym środkiem zwalczania przestępstw podatkowych. Jest ona karą zasadniczą. W u.k.s. wszystkie przestępstwa podatkowe są zagrożone karą grzywny bądź jako karą samoistną (grzywna samoistna) bądź jako karą kumulatywną (grzywna kumulatywna). Grzywna samoistna jest jedyną karą przewidzianą za przestępstwa podatkowe, natomiast grzywna kumulatywna może być orzekana obok kary pozbawienia wolności. Finansowe organy orzekające rozpoznają jedynie sprawy o przestępstwa zagrożone wyłącznie karą grzywny. Zagrożenie takie jest najbardziej typowe w u.k.s. Występuje ono prawie we wszystkich sankcjach przestępstw podatkowych, z wyjątkiem określonych w art. 92 § 1, w art. 93 § 3 i w art. 98 § 1 i § 5 u.k.s.

W kwestii granic wymiaru kary grzywny, u.k.s. w przepisach ogólnych ustala jedynie dolną granicę grzywny za przestępstwa skarbowe. Zgodnie z art. 10 u.k.s. grzywnę wymierza się w wysokości co najmniej 100 złotych. Górne granice grzywny każdorazowo określają sankcje z części szczegółowej u.k.s. Za przestępstwa podatkowe występują one w dwóch postaciach, jako:

- oznaczenie kwotowe,
- wielokrotność kwoty należności państwowej narazonej na uszczerpienie.

Kara grzywny z oznaczeniem kwotowym przewidziana jest w większości sankcji za przestępstwa podatkowe. Jej górna granica za poszczególne przestępstwa jest różna, np. za przestępstwo:

- utrudniania kontroli podatkowej (art. 106 u.k.s.) - przewidziana jest grzywna w wysokości do 1250 zł,

- nierzetelnego księgowania i ewidencjonowania operacji gospodarczych (art. 103 § 1 u.k.s.) - grzywna w wys. do 2500 zł,

- odmowy okazania ksiąg uprawnionemu organowi lub niszczenia takich ksiąg (art. 101 u.k.s.) - grzywna w wys. do 5000 zł,

- niezgłoszenia przedmiotu opodatkowania, gdy podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 2500 zł (art. 92 § 2 u.k.s.) - grzywna w wys. do 10000 zł,

- zatajenia prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu posługując się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby albo instytucji, tzw. firmanctwo (art. 93 § 1 u.k.s.) - grzywna w wys. do 25000 zł,

- niezgłoszenia danych lub podanie fałszywych danych w postępowaniu podatkowym w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg (art. 94 § 2 u.k.s.) - grzywna w wys. do 50000 zł.

Przy ustalaniu górnej granicy ustawowego zagrożenia karą grzywny występującego w postaci wielokrotności kwoty należności państwowej, za kwotę uszczuplonej należności państwowej przyjmuje się różnicę między kwotą należną a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznania lub zgłoszenia strony (art. 11 § 1 u.k.s.). Po przemnożeniu określonych wartości uzyskuje się górny pułap grzywny. Przykładowo można wskazać, że za przestępstwo uchylania się od uiszczenia opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej lub od dokumentu przewidziana jest grzywna w wysokości do 10-krotnej kwoty uszczuplonej opłaty (art. 107 § 1 u.k.s.).

Należy zaznaczyć, że jeżeli nie można dokładnie określić kwoty należności państwowej narażonej na uszczuplenie lub wartości przedmiotu przestępstwa skarbowego, należy ją oznaczyć w przybliżeniu (art. 11 § 3 u.k.s.).

W konkretnym orzeczeniu o karze grzywny musi być wskazana ściśle określona wysokość grzywny, którą skazany ma uiścić. Przy jej wymiarze należy kierować się ogólnymi dyrektywami

wymiaru kary (art. 50-53 kodeksu karnego w zw. z art. 2 u.k.s.), a zwłaszcza tymi, które powinny być brane pod uwagę przy wymiarze każdej kary o charakterze majątkowym. Zgodnie z art. 50 § 3 k.k. wymierzając grzywnę należy brać pod uwagę stosunki majątkowe i dochody sprawcy oraz korzyść, którą sprawca osiągnął lub zamierzał osiągnąć z przestępstwa. Chodzi mianowicie o to, by z jednej strony uiszczenie przez sprawcę grzywny było rzeczywiście możliwe, z drugiej strony - by sprawca odczuł dolegliwość grzywny.

Kara pieniężna

Kara pieniężna jest jedyną karą zasadniczą przewidzianą za wykroczenia skarbowe (art. 41 u.k.s.). Jej istota jest tożsama z karą grzywny przewidzianą za przestępstwa skarbowe. Obie kary są środkami dolegliwości o charakterze majątkowym.

Karą pieniężną zagrożone są wszystkie wykroczenia podatkowe. Rozpiętość granic ustawowego zagrożenia jest jednakowa dla wszystkich wykroczeń i wynosi od 20 zł do 1000 zł. Orzekając karę pieniężną wobec konkretnego sprawcy za popełnione przez niego wykroczenie skarbowe organ orzekający musi określić wysokość kary, którą skazany musi uiścić. Wymierzając karę pieniężną za wykroczenie podatkowe finansowy organ orzekający kieruje się takimi samymi ogólnymi dyrektywami wymiaru kary jak przy orzekaniu kary grzywny za przestępstwa podatkowe (art. 50-53 k.k. w zw. z art. 36 u.k.s.).

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego

Do prawa karnego skarbowego instytucja warunkowego umorzenia postępowania karnego skarbowego została recypowana z kodeksu karnego. Toteż u.k.s. odwołuje się do jej regulacji zawartej w k.k. (art. 27-29 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.) wprowadzając jednocześnie niewielkie, aczkolwiek istotne zmiany.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego oznacza warunkową rezygnację z pociągnięcia sprawcy przestępstwa skarbowego (w tym podatkowego) do odpowiedzialności karnej.

Stosuje się je najczęściej do drobnych przestępstw skarbowych popełnianych przez przypadkowych sprawców. Należy podkreślić, że warunkowe umorzenie postępowania może mieć zastosowanie wyłącznie do przestępstw skarbowych (nie do wykroczeń).

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego może stosować kierownik finansowego organu orzekającego I instancji w sprawach o przestępstwa skarbowe należące do orzecznictwa finansowych organów orzekających, jeżeli prokurator nie przejął sprawy do swego prowadzenia (art. 192 u.k.s.).

Przesłankami zastosowania tej instytucji są:

- 1) popełnione przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą nie przekraczającą 3 lat pozbawienia wolności,
- 2) stopień społecznego niebezpieczeństwa czynu nie jest znaczny,
- 3) sprawca nie był dotychczas karany za przestępstwo,
- 4) okoliczności popełnienia czynu nie budzą wątpliwości,
- 5) istnieje pozytywna prognoza co do tego, że sprawca pomimo umorzenia postępowania będzie przestrzegał porządku prawnego, a w szczególności nie popełni nowego przestępstwa.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego może być uzależnione od poręczenia organizacji społecznej, do której sprawca należy; kolektywu, w którym pracuje, odbywa służbę albo się uczy; albo osoby indywidualnej godnej zaufania. Treścią poręczenia jest zapewnienie, że podjęte będą starania, by sprawca przestrzegał porządku prawnego, a w szczególności, by nie popełnił przestępstwa.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego następuje na okres próby, który wynosi od roku do 2 lat.

Umarzając warunkowo postępowanie na sprawcę można nałożyć następujące obowiązki:

- naprawienie w całości lub w części szkody wyrządzonej przestępstwem,

- przeproszenie pokrzywdzonego,
- wykonanie określonych prac lub świadczeń na cele społeczne.

Ponadto, jeżeli przestępstwo skarbowe polega na uszczupleniu należności państwowej i należność ta nie została zapłacona, to w postanowieniu o warunkowym umorzeniu postępowania karnego skarbowego powinno się określić termin jej zapłaty (art. 191 § 2 u.k.s.).

Stosując warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego można orzec przepadek rzeczy tytułem środka zabezpieczającego (art. 18 u.k.s.).

Jeżeli sprawca w okresie próby uchyla się od wykonania nałożonego na niego obowiązku (np. nie uiszcza uszczuplonej należności państwowej), albo po wydaniu orzeczenia rażąco narusza porządek prawny, a w szczególności dopuszcza się przestępstwa, postępowanie należy podjąć na nowo. Natomiast jeżeli postępowanie nie zostało podjęte w okresie próby i w ciągu dalszych 3 miesięcy, umorzenie uważa się za definitywne.

Dobrowolne poddanie się karze

Dobrowolne poddanie się karze jest swoistą instytucją prawa karnego skarbowego. Jej istota polega na tym, że sprawca przyznaje się do faktu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego i z góry deklaruje gotowość poniesienia kary. W wyrażeniu tej gotowości sprawca jednocześnie wpłaca oznaczoną w u.k.s. najniższą kwotę pieniężną tytułem zasadniczej kary grzywny lub kary pieniężnej grożącej za dany czyn zabroniony oraz wyraża zgodę na przepadek przedmiotów przestępstwa lub wykroczenia lub uiszczenie ich równowartości. Postanowienie o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się karze jest rozstrzygnięciem kończącym postępowanie.

Ustawowy zakres dobrowolnego poddania się karze jest bardzo szeroki. Może ono mieć zastosowanie we wszystkich sprawach karnych o przestępstwa i wykroczenia skarbowe podlegające właściwości finansowych organów orzekających oraz wyjątkowo w

sprawach o przestępstwa podlegające właściwości sądów w myśl art. 123 § 2 u.k.s. i art. 124 § 1 u.k.s. (za zgodą prokuratora - art. 197 § 1 u.k.s.). U.k.s. wyklucza możliwość dobrowolnego poddania się karze w sprawach o przestępstwa skarbowe zagrożone karą zasadniczą pozbawienia wolności oraz w sprawach, w których zgłoszono interwencję co do rzeczy zagrożonych przypadkiem (art. 196 § 3 u.k.s.).

Inicjatywa dobrowolnego poddania się karze należy do oskarżonego, który może złożyć wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się karze na piśmie lub ustnie do protokołu (art. 196 § 1 u.k.s.). Wniosek taki oskarżony wnosi do finansowego organu orzekającego I instancji, a w postępowaniu przygotowawczym - do organu dochodzenia. Może on go złożyć w każdym momencie toczącego się postępowania karnego skarbowego, tj. od chwili ujawnienia czynu i wszczęcia procesu, aż do momentu wydania orzeczenia karnego. Wraz ze złożeniem wniosku oskarżony powinien też dopełnić innych czynności, o których była mowa na wstępie.

Zezwolenie na dobrowolne poddanie się karze może wydać wyłącznie finansowy organ orzekający pierwszej instancji (art. 197 § 1 u.k.s.). Jednakże przed podjęciem rozstrzygnięcia może on zażądać od oskarżonego:

- podwyższenia złożonej kwoty pieniężnej,
- uiszczenia kosztów postępowania karnego skarbowego,
- wyrażenia zgody na przepadek rzeczy nie objętych wnioskiem lub uiszczenia ich równowartości.

Przedstawiając ww. żądania, finansowy organ orzekający wyznacza jednocześnie odpowiedni termin w celu dokonania tych czynności. Jeżeli oskarżony nie zachowa tego terminu uważa się to za równoznaczne z cofnięciem wniosku (art. 197 § 2 u.k.s.).

Odstąpienie od wymierzenia kary

Institucja odstąpienia od wymierzenia kary polega na rezygnacji z wymierzenia kary, mimo stwierdzenia winy sprawcy. Oznacza to, że czyn sprawcy jest czynem bezprawnym ale niecelowe jest ukaranie jego. Orzeczenie o odstąpieniu od wymierzenia kary ma więc charakter orzeczenia skazującego.

Regulacje dotyczące odstąpienia od wymierzenia kary zawarte są w przepisach k.k. (art. 56 i 57 § 4 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.), które stosuje się „odpowiednio” do przestępstw skarbowych. Odstąpienie od wymierzenia kary nie ma zastosowania do wykroczeń skarbowych.

W świetle art. 56 k.k. odstąpienie od wymierzenia kary może być stosowane w wypadkach wskazanych w ustawie, np. w sytuacji nieskutecznego czynnego żalu przy usiłowaniu (art. 12 § 2 k.k.), przekroczenia granic obrony koniecznej (art. 22 § 3 k.k.) albo stanu wyższej konieczności (art. 23 § 2 k.k.). Może ono polegać na rezygnacji zarówno z kary zasadniczej, jak i dodatkowej, albo na rezygnacji tylko z kary zasadniczej, jeżeli zachodzą warunki orzeczenia kary dodatkowej.

Z kolei art. 57 § 4 k.k. przewiduje możliwość odstąpienia od wymierzenia kary dodatkowej, nawet jeżeli jej orzeczenie jest obowiązkowe, w sytuacji, gdy stosowane jest nadzwyczajne złagodzenie kary.

Przepadek rzeczy

W prawie karnym skarbowym przepadek rzeczy spełnia w zasadzie dwie funkcje:

- prewencyjną (zapobiegającą) - poprzez odebranie sprawcy narzędzi lub innych przedmiotów, które służyły lub były przeznaczone do popełnienia przestępstwa, uniemożliwia się mu popełnienie przestępstwa w przyszłości,

- represyjną - poprzez pozbawienie sprawcy korzyści majątkowej uzyskanej z popełnienia przestępstwa.

U.k.s. przewiduje szeroki zakres stosowania kary dodatkowej przypadku rzeczy. Przewidziana ona jest zarówno za przestępstwa skarbowe, jak i za wykroczenia skarbowe.

Przepadki rzeczy stanowiących przedmiot przestępstwa skarbowego można orzec wyłącznie w wypadkach wskazanych w u.k.s. Zawarte są one w przepisach części ogólnej u.k.s., części szczegółowej oraz w przepisach proceduralnych u.k.s.

Przepisy części ogólnej u.k.s. przewidują orzeczenie przypadku w trzech sytuacjach:

- tytułem środka zabezpieczającego (art. 18 u.k.s.),
- w razie odstąpienia od wymierzenia kary zasadniczej (art. 56 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.),
- w razie zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 23 pkt 3 u.k.s.).

Przepisy części szczegółowej u.k.s. przewidują przypadek rzeczy w odniesieniu do następujących przestępstw i wykroczeń podatkowych:

- niezgłoszenie do opodatkowania działalności gospodarczej (art. 92 § 5 u.k.s.),
- zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu i jej ukrywanie, posługując się osobą podstarwaną (art. 93 § 4 u.k.s.),
- użycie skasowanego znaku opłaty skarbowej albo puszczenie w obieg skasowanego znaku czy jego nabywanie albo przechowywanie w celu puszczenia w obieg (art. 108 § 5 u.k.s.).

Przepisy proceduralne u.k.s. dopuszczają przypadek rzeczy za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w trzech wypadkach:

- w razie złożenia do finansowego organu orzekającego wniosku o dobrowolne poddanie się karze (art. 196 § 1-2 u.k.s.),
- w wypadku umorzenia postępowania przygotowawczego (art. 190 § 4 u.k.s.),

- w stosunku do oskarżonego stale przebywającego za granicą (art. 226 u.k.s.).

Ponadto w odniesieniu do wykroczeń skarbowych wyjątkowo można poprzestać na orzeczeniu samoistnej kary dodatkowej przepadku rzeczy, jeżeli zachodzą warunki jej orzeczenia i jeżeli zostaną w ten sposób osiągnięte cele kary (art. 44 u.k.s.).

Kara dodatkowa przepadku rzeczy za przestępstwa skarbowe występuje w licznych postaciach. Są to:

- przepadek przedmiotów pochodzących bezpośrednio lub pośrednio z przestępstwa, tzw. owoce przestępstwa (art. 16 § 1 u.k.s.),

- przepadek narzędzi lub innych przedmiotów, które służyły lub były przeznaczone do popełnienia przestępstwa, tzw. narzędzia przestępstwa (art. 16 § 1 u.k.s.); może to być każda rzecz niekoniecznie wytworzona w celu przestępczym, która np. umożliwiła popełnienie przestępstwa,

- przepadek opakowania przedmiotu przestępstwa (art. 16 § 2 u.k.s.),

- przepadek wszystkiego, co z przedmiotem przestępstwa było połączone, choćby nie stanowiło jego części składowej (art. 16 § 2 u.k.s.),

- przepadek środka przewozowego przysposobionego do przewozu przedmiotów przestępstwa (art. 16 § 2 u.k.s.),

- przepadek drogowego środka przewozowego, gdy przedmiot przestępstwa skarbowego był w nim ukryty w miejscu nie przeznaczonym do umieszczania przewożonych rzeczy (art. 16 § 3 u.k.s.),

- przepadek przedmiotów pochodzących z przestępstwa skarbowego polegającego na naruszeniu zakazu wytwarzania, posiadania, obrotu lub przewozu tych przedmiotów (art. 48 § 2 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.).

Dwie ostatnie postacie kary dodatkowej przepadku rzeczy nie występują w odniesieniu do wykroczeń skarbowych.

Zgodnie z art. 17 § 1 u.k.s. rzeczy stanowiące przedmiot przestępstwa skarbowego podlegają przepadkowi, chociażby nie były

własnością sprawcy. Jednakże osoba trzecia może dochodzić swoich roszczeń do przedmiotów przestępstwa skarbowego podlegających przypadkowi w drodze:

- postępowania karnego skarbowego, tzw. interwencja (art. 19 § 1 u.k.s.),

- powództwa do Skarbu Państwa z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia, jeżeli interwencja nie została zgłoszona we właściwym czasie bez własnej winy, a przypadek przedmiotów przestępstwa został prawomocnie orzeczony (art. 19 § 2 i 3 u.k.s.).

U.k.s. - poza powyższym przypadkiem rozszerzenia zakresu dopuszczalności stosowania kary dodatkowej przypadku rzeczy za przestępstwa skarbowe - wprowadza także zakazy orzekania jego. Otóż przypadku rzeczy nie orzeka się, jeżeli jest ona własnością osoby trzeciej, a sprawca uzyskał ją w drodze przestępstwa, nie koniecznie skarbowego (art. 17 § 2 u.k.s.). Ponadto przypadku rzeczy można nie orzekać, jeżeli jest ona własnością jednostki spółdzielczej albo organizacji społecznej lub zawodowej (art. 17 § 3 u.k.s.). Wreszcie istotnym złagodzeniem regulacji zawartej w art. 16 § 2 i 3 u.k.s., o której była mowa wcześniej, jest zakaz orzekania przypadku drogowego środka przewozowego lub rzeczy połączonej z przedmiotem przestępstwa, jeżeli wartość środka przewozowego lub rzeczy połączonej znacznie przewyższa wartość przedmiotu przestępstwa (art. 17 § 4 u.k.s.).

Przedmioty objęte karą dodatkową przypadku rzeczy przechodzą na rzecz Skarbu Państwa z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia skazującego (art. 48 § 5 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.).

Przypadek rzeczy tytułem środka zabezpieczającego

Przypadek rzeczy może być orzekany nie jako kara dodatkowa ale tytułem środka zabezpieczającego. Można go stosować zarówno do sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych.

W świetle art. 18 u.k.s. przepadek rzeczy tytułem środka zabezpieczającego może być stosowany w następujących wypadkach:

- jeżeli społeczne niebezpieczeństwo czynu jest znikome,
- w razie warunkowego umorzenia postępowania karnego skarbowego,
- gdy zachodzi okoliczność wyłączająca ukaranie sprawcy czynu zabronionego, np. nastąpiło przedawnienie karalności (art. 105 § 1 pkt 3 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.), oskarżony zmarł, co stanowi ujemną przesłankę procesową (art. 11 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 126 § 1 u.k.s.),
- w innych wypadkach wskazanych w ustawie.

Ściągnięcie równowartości przedmiotu

Ściągnięcie równowartości przedmiotu - nie jest to kara, lecz środek karny o swoistym charakterze stanowiący substrat kary dodatkowej przepadku rzeczy. Może być stosowany tylko w sprawach o te przestępstwa i wykroczenia skarbowe, za które przewidziana jest kara dodatkowa przepadku rzeczy. Orzekanie jego jest zawsze fakultatywne.

Zgodnie z art. 20 § 1 u.k.s. w razie niemożności orzeczenia przepadku przedmiotu przestępstwa można orzec ściągnięcie od skazanego równowartości przedmiotu. Przesłanką stosowania tego przepisu jest więc stwierdzenie niemożności orzeczenia kary dodatkowej przepadku rzeczy, która może wynikać np. z faktu zniszczenia rzeczy przez sprawcę, ukrycia jej albo wywiezienia za granicę.

Ściągnięcie równowartości przepadku rzeczy można orzec także wówczas, gdy nie jest możliwe orzeczenie przepadku wszystkich przedmiotów przestępstwa. W takiej sytuacji można wymierzyć karę dodatkową przepadku rzeczy, obejmującą część rzeczy i ściągnięcie równowartości przepadku tych rzeczy (albo tylko pewnej części), które nie zostały w całości objęte karą dodatkową przepadku rzeczy.

Ściągnięcie równowartości przepadku rzeczy można stosować tylko w razie skazania sprawcy. Środek ten nie może być orzeczony w wypadku umorzenia postępowania albo warunkowego umorzenia postępowania.

Jeżeli równowartości przedmiotu nie można określić dokładnie, oznacza się ją w przybliżeniu (art. 20 § 2 u.k.s.).

W sytuacji gdy w popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego brało udział kilka osób, to odpowiadają one solidarnie za równowartość przedmiotu przestępstwa (art. 20 § 3 u.k.s.). Oznacza to, że Skarb Państwa może żądać całości lub części równowartości przepadku rzeczy od wszystkich skazanych łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna.

Należy zaznaczyć, że niezależnie od rodzaju końcowego rozstrzygnięcia, którym może być orzeczenie o uniewinnieniu, umorzeniu albo skazaniu, na płatniku ciąży obowiązek finansowy uiszczenia należności państwowej (art. 21 § 1 u.k.s.). Niekiedy jednak wykonanie tego obowiązku może wiązać się z możliwością zastosowania niektórych instytucji i środków karnych w postępowaniu karnym skarbowym, np. czynnego żalu (art. 7 § 1 u.k.s.).

Obowiązek uiszczenia należności państwowej gaśnie tylko w jednym przypadku, a mianowicie w razie orzeczenia za przestępstwo skarbowe kary dodatkowej przepadku rzeczy lub ściągnięcia równowartości tego przepadku.

Rozdział VI

RODZAJE ROZSTRZYGNIEĆ

Rozstrzygnięcie w sprawie karnej skarbowej może przybrać formę **dobrowolnego poddania się karze** lub formę **orzeczenia karnego**.

O dobrowolnym poddaniu się karze, o którym była mowa w rozdziale IV, finansowy organ orzekający rozstrzyga postanowieniem o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się karze. Wydanie takiego postanowienia następuje dopiero po uiszczeniu przez oskarżonego odpowiedniej kwoty pieniężnej tytułem grzywny (kary pieniężnej), kosztów postępowania i równowartości rzeczy podlegających przepadkowi (albo po wyrażeniu zgody na przepadek rzeczy).

Postanowienie zezwalające na dobrowolne poddanie się karze staje się prawomocne z chwilą doręczenia oskarżonemu (art. 198 § 2 u.k.s.). Od daty jego doręczenia powoduje ono te same skutki co prawomocne orzeczenie karne (art. 198 § 3 u.k.s.).

Drugą formą rozstrzygnięcia w sprawie karnej skarbowej jest orzeczenie karne. W orzeczeniu tym finansowy organ orzekający rozstrzyga przede wszystkim o odpowiedzialności karnej sprawcy czynu (co do winy i kary) oraz w przedmiocie odpowiedzialności posiłkowej, jak również co do interwencji.

Podstawę orzeczenia karnego stanowi całokształt okoliczności ujawnionych w postępowaniu przygotowawczym oraz w postępowaniu przed finansowym organem orzekającym (art. 200 § 1 u.k.s.). Wynika z tego, że orzeczenia nie wolno opierać na dowodach, które nie zostały ujawnione oraz na wybranej części materiału dowodowego. U.k.s. w art. 200 § 2 wprowadza zasadę, że nie wolno przeciw oskarżonemu lub odpowiedzialnemu posiłkowo uwzględniać dowodów, których treści mu nie przedstawiono. Nie dotyczy to jednak sytuacji:

1) gdy oskarżony, wezwany w celu dokonania przedstawienia mu dowodów, z którymi poprzednio nie był zapoznany, nie stał się bez uzasadnionego powodu (art. 185 § 3 pkt 1 u.k.s.),

2) w sprawach o wykroczenia skarbowe nie zagrożone karą dodatkową przepadku (art. 185 § 3 pkt 2 u.k.s.).

Powyższe reguły stosuje się także do odpowiedzialnego posiłkowo niezależnie od tego, jaką karą dane przestępstwo skarbowe jest zagrożone (art. 185 § 4 u.k.s.).

Orzeczenie karne musi odpowiadać określonym w art. 144 u.k.s. i w art. 201 § 1 i 2 wymaganiom. Orzeczenie skazujące powinno ponadto zawierać dokładne ustalenie czynu przypisanego oskarżonemu oraz rodzaj i wysokość wymierzonej oskarżonemu kary zasadniczej, zastępczej i dodatkowej (art. 201 § 2 u.k.s.).

W razie stwierdzenia przez finansowy organ orzekający I instancji braku dowodów winy oskarżonego (obwinionego), a także w razie ustalenia, że oskarżony (obwiniony) nie popełnił czynu, bądź że czyn nie zawiera ustawowych znamion przestępstwa albo w sytuacji gdy ustawa uznaje, że sprawca nie popełnia przestępstwa - następuje umorzenie postępowania karnego skarbowego. Natomiast finansowy organ orzekający II instancji w razie stwierdzenia, że oskarżony został przez organ I instancji niesłusznie skazany wobec istnienia okoliczności wymienionej w art. 11 pkt 1 kodeksu postępowania karnego - nie umarza postępowania, lecz wydaje orzeczenie uniewinniające (art. 214 u.k.s.).

Orzeczenie karne powinno w miarę potrzeby zawierać również rozstrzygnięcie co do odpowiedzialności posiłkowej, dowodów rzeczowych, roszczeń interwenienta, przedmiotów zajętych na zabezpieczenie kosztów postępowania i innych kwestii wymagających rozstrzygnięcia przez finansowy organ orzekający (art. 203 u.k.s.). Jeżeli orzeczenie karne nie zawiera rozstrzygnięcia co do zastępczej kary pozbawienia wolności, dowodów rzeczowych lub kosztów postępowania, finansowy organ orzekający rozstrzyga o tym w razie potrzeby w odrębnym postanowieniu (art. 205 u.k.s.).

Orzeczenia karne, co do których ustawa dopuszcza możliwość zaskarżenia, powinny zawierać uzasadnienia (art. 144 § 2 u.k.s.).

Rozdział VII

ŚRODKI ZASKARŻANIA ORZECZEŃ KARNYCH URZĘDÓW SKARBOWYCH

Rozstrzygnięcia wydane przez urząd skarbowy, więc **orzeczenia karne, postanowienia oraz zarządzenia** można zaskarżyć.

Środkami zaskarżenia, zgodnie z art. 206 u.k.s. są:

- **odwołanie,**
- **żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego,**
- **zażalenie.**

Środki zaskarżenia mogą składać strony, a więc oskarżony obwiniony, odpowiedzialny posiłkowo, interwenient oraz ich pełnomocnicy i obrońcy.

Orzeczenia karne wydane w sprawie o przestępstwo podatkowe można zaskarżyć składając **odwołanie** lub **żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego**. Wybór środka pozostaje do uznania skarżącego. Należy jednak pamiętać, iż można wybrać tylko jeden środek. Wniesienie obu środków, a więc odwołania i żądania skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego powoduje, że sprawa jest kierowana do sądu.

Orzeczenia karne wydane w sprawach o wykroczenia podatkowe można zaskarżyć składając **odwołanie**.

Na **postanowienia, zarządzenia i czynności prowadzącego postępowanie** przysługuje **zażalenie**.

Zgodnie z u.k.s. można złożyć zażalenie na postanowienie:

- o zawieszeniu postępowania,
- o wykonaniu zastępczej kary pozbawienia wolności,
- o zabezpieczeniu majątkowym,
- o umorzeniu postępowania,

- o odmowie przyjęcia środka zaskarżenia,
- o odmowie uchylenia kary porządkowej,
- o kosztach postępowania.

Przy składaniu środka zaskarżenia należy zachować:

- formę pisemną,
- termin.

Środki zaskarżenia wnosi się na piśmie. Skarżący powinien wskazać, iż rozstrzygnięcie narusza jego prawa lub interesy oraz sprecyzować żądania, a także podać swoje dane i podpisać pismo.

Środki zaskarżenia wnosić można w terminie 7 dni od dnia doręczenia odpisu rozstrzygnięcia. Do biegu terminu nie wlicza się dnia, od którego liczy się dany termin.

Np. jeśli Pan X otrzymał odpis rozstrzygnięcia 5 V 1996 r. termin 7 dni liczony jest od 6 V 1996 r.

Jeżeli koniec terminu przypada na dzień ustawowo wolny od pracy środek zaskarżenia można złożyć następnego dnia. W przypadku złożenia pisma w urzędzie skarbowym na oryginale zaznaczona jest data wpływu, zaś gdy skarżący korzysta z urzędu pocztowego istotna jest data stempla pocztowego.

W przypadku gdy termin wyżej wskazany nie został zachowany można złożyć **wniosek o przywrócenie terminu**. Należy wówczas

- wniosek o przywrócenie terminu złożyć w terminie 7 dni od ustania przyczyny uchybienia terminu (np. choroba),
- wskazać, że uchybienie nie nastąpiło z winy skarżącego,
- równocześnie z wnioskiem o przywrócenie terminu złożyć środek zaskarżenia.

Złożenie wniosku o przywrócenie terminu nie wstrzymuje wykonania orzeczenia. Organ, do którego złożono wniosek lub organ

rozpoznający środek odwoławczy może wstrzymać wykonanie rozstrzygnięcia.

Środki zaskarżenia wnosi się do urzędu skarbowego, który wydał rozstrzygnięcie. Urząd skarbowy dokonuje wstępnej kontroli sprawdzając czy można zaskarżyć dane orzeczenie oraz czy środek zaskarżenia został wniesiony przez uprawnioną osobę i we wskazanym terminie. Następnie może:

- wezwać składającego środek zaskarżenia do usunięcia braków formalnych (np. wezwać do podpisania pisma),

- wydać postanowienie o odmowie przyjęcia środka gdy został wniesiony po upływie wskazanego terminu, bądź został wniesiony przez osobę nieuprawnioną lub gdy nie można zaskarżyć danego rozstrzygnięcia,

- przekazać środek zaskarżenia do izby skarbowej lub do sądu.

Złożenie żądania skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego lub odwołania wstrzymuje wykonanie orzeczenia.

Można wycofać środek zaskarżenia do momentu rozpoznania przez izbę skarbową. Można to uczynić składając pismo z oświadczeniem o wycofaniu środka. W przypadku wycofania środka zaskarżone orzeczenie staje się prawomocne.

Izba skarbowa po rozpoznaniu środka zaskarżenia, a więc po rozpatrzeniu przedstawionych zarzutów, a gdy zaistnieje potrzeba po przeprowadzeniu uzupełniającego dochodzenia może:

- utrzymać orzeczenie w mocy,

- zmienić orzeczenie,

- uchylić w całości lub w części zaskarżone orzeczenie i przekazać sprawę urzędowi skarbowemu do ponownego rozpoznania,

- umorzyć postępowanie.

Przesłankami uchylenia lub zmiany orzeczenia, zgodnie z art. 213 u.k.s., są:

- obraza przepisów prawa materialnego np. czyn wyczerpuje znamiona wykroczenia, a stwierdzono, że popełniono przestępstwo,

- obraza przepisów prawa procesowego, np. gdy w wydaniu orzeczenia brał udział pracownik, który powinien zostać wyłączony z udziału w postępowaniu gdyż łączył go ze stroną stosunek osobisty, który mógł wywołać wątpliwość co do bezstronności pracownika,

- błąd w ustaleniach faktycznych, np. błędne ustalenie kwoty podatku, który nie został uiszczony,

- wymierzenie niewspółmiernie surowej kary.

Uchylenie zaskarżonego orzeczenia, niezależnie od zarzutów wskazanych w środku zaskarżenia i wpływu uchybień na treść orzeczenia następuje jeżeli:

- w wydaniu orzeczenia brał udział pracownik podlegający wyłączeniu z mocy prawa, a więc:

a) sprawa dotyczyła pracownika bezpośrednio,

b) pracownik jest małżonkiem strony albo jej obrońcy, pełnomocnika lub przedstawiciela ustawowego,

c) pracownik jest krewnym lub powinowatym w linii prostej i w linii bocznej albo jest związany z jedną z tych osób węzłem przysposobienia, opieki lub kurateli,

d) pracownik w tej samej sprawie był przesłuchiwany w charakterze świadka lub składał opinię jako biegły,

e) pracownik brał udział w niższej instancji w wydaniu zaskarżonego rozstrzygnięcia lub zarządzenia,

- orzeczono o karze, która nie jest wskazana w ustawie,

- zachodzi jedna z okoliczności wyłączających postępowanie a więc:

a) sprawca nie podlega orzecznictwu urzędu skarbowego,

b) oskarżony zmarł,

c) nastąpiło przedawnienie. Karalność wykroczenia ustaje jeżeli od popełnienia czynu upłynął rok, a gdy w tym okresie wszczęto postępowanie to wówczas z upływem dwóch lat od popełnienia czynu. Karalność przestępstwa podatkowego ustaje po upływie 5 lat, a jeżeli w tym okresie wszczęto postępowanie karalność ustaje z upływem 5 lat od zakończenia tego okresu.

d) postępowanie karne co do tego samego czynu lub tej samej osoby zostało prawomocnie ukończone lub wcześniej wszczęte toczy się,

e) oskarżony nie miał obrońcy, a był głuchy, niemy lub niewidomy, bądź zachodzi uzasadniona wątpliwość co do jego poczytalności,

f) finansowy organ orzekający orzekł w sprawie należącej do właściwości sądów,

g) orzeczenie zostało wydane z naruszeniem przepisów o właściwości rzeczowej,

h) w związku z postępowaniem dopuszczono się przestępstwa, a istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść orzeczenia,

i) po wydaniu orzeczenia ujawniły się nowe fakty lub dowody nie znane przedtem urzędowi skarbowemu, z których wynika, że należy wymierzyć karę surowszą.

Izba skarbowa nie może:

- orzec kary surowszej od wymierzonej w zaskarżonym orzeczeniu,

- przekroczyć środka odwołania, czyli wyjść poza zarzuty. Wyjątkiem jest sytuacja gdy izba skarbowa uchyla lub zmienia orzeczenie na korzyść współukaranych, a ci nie wnieśli środka zaskarżenia, oraz gdy uniewinnia oskarżonego bowiem stwierdzono, że czynu nie popełniono lub czyn nie zawiera ustawowych znamion czynu zabronionego oraz gdy sprawca nie podlega karze.

Rozdział VIII

UCHYLENIE LUB ZMIANA PRAWOMOCNYCH ROZSTRZYGNIEĆ

Prawomocnymi są rozstrzygnięcia, które nie zostały zaskarżone lub zostały podjęte w wyniku rozpoznania środka zaskarżenia.

Organami uchylającymi prawomocne rozstrzygnięcia są:

- **izba skarbowa** gdy rozstrzygnięcie urzędu skarbowego uprawomocniło się ponieważ nie został wniesiony środek zaskarżenia,

- **Minister Finansów** gdy orzeczenie wydano w II instancji wskutek zaskarżenia orzeczenia urzędu skarbowego.

Podstawami uchylenia lub zmiany prawomocnych rozstrzygnięć są:

- przesłanki, które stanowią podstawę wniesienia środka zaskarżenia,

- ujawnienie, po wydaniu orzeczenia nowych faktów lub dowodów nie znanych przedtem organowi orzekającemu, a które wskazuje na to, że skazany jest niewinny lub, że skazano go za czyn zagrożony karą surowszą niż ten, który popełnił, albo umorzenie postępowania było niezasadne.

Minister Finansów może zarządzić przeprowadzenie uzupełniającego dochodzenia, a następnie:

- umorzyć postępowanie,
- uniewinnić oskarżonego,
- utrzymać w mocy zaskarżone orzeczenie,
- przekazać sprawę do ponownego rozstrzygnięcia,
- karę złagodzić, jeżeli uchybienie polega wyłącznie na wymiarzeniu kary niewspółmiernie surowej.

Uchylenie lub zmiana prawomocnego rozstrzygnięcia może nastąpić w każdym czasie, jednak po upływie 6-ciu miesięcy od

daty uprawomocnienia się rozstrzygnięcia może to nastąpić wyłącznie na korzyść strony. Wyjątkiem od tej reguły są wypadki gdy urząd skarbowy orzekał w sprawie należącej do właściwości sądu oraz gdy w związku z postępowaniem dopuszczono się przestępstwa i istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść orzeczenia.

Rozdział IX

UŁASKAWIENIE

Skazany, osoba uprawniona do składania na jego korzyść środków odwoławczych (obrońca), krewny w linii prostej, przysposabiający lub przysposobiony, rodzeństwo i małżonek skazanego może złożyć **prośbę o ułaskawienie**. Prośbę składa się do urzędu skarbowego, który wydał orzeczenie w pierwszej instancji (art. 249 u.k.s.).

Z urzędu postępowanie o ułaskawienie może wszcząć Minister Finansów.

Urząd skarbowy po zapoznaniu się z treścią prośby o ułaskawienie:

- pozostawia prośbę bez dalszego biegu, jeżeli uzna, że nie zachodzą okoliczności uzasadniające ułaskawienie,
- przesyła akta sprawy wraz ze swoją opinią Ministrowi Finansów za pośrednictwem izby skarbowej. Izba skarbowa dołącza do akt opinię.

Minister Finansów po zapoznaniu się z aktami sprawy i opiniami urzędu skarbowego i izby skarbowej:

- pozostawia prośbę bez dalszego biegu,
- przedstawia Prezydentowi akta sprawy.

Przy rozpoznawaniu prośby o ułaskawienie bierze się pod uwagę rozmiar uiszczonej grzywny, stan zdrowia skazanego i warunki rodzinne powstałe po wydaniu orzeczenia oraz inne szczególne zdarzenia, które nastąpiły po wydaniu orzeczenia.

Minister Finansów, gdy uzna, że ważne powody przemawiają za ułaskawieniem może wstrzymać wykonanie kary.

Po upływie 6-ciu miesięcy od złożenia prośby o ułaskawienie można ponownie złożyć prośbę. Prośbę o ułaskawienie można składać wielokrotnie.

Rozdział X

POSTĘPOWANIE WYKONAWCZE

Postępowanie wykonawcze wszczyna się gdy rozstrzygnięcie uprawomocniło się, a więc upłynął termin do zaskarżenia rozstrzygnięcia w zwyczajnym trybie odwoławczym.

Można jednak wskazać wyjątki od tej reguły:

- postanowienie zezwalające na dobrowolne poddanie się karze staje się prawomocne z chwilą doręczenia oskarżonemu,

- postanowienie o zastosowaniu środka zapobiegawczego oraz postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym stają się prawomocne z chwilą doręczenia oskarżonemu, jednak organ, który je wydał może wstrzymać wykonanie do czasu uprawomocnienia się postanowienia.

Podstawą do wszczęcia postępowania wykonawczego jest tytuł wykonawczy czyli odpis rozstrzygnięcia ze wzmianką o wykonalności. Organem wykonującym rozstrzygnięcia jest urząd skarbowy.

Skazanego na **karę grzywny** lub **karę pieniężną** wzywa się do jej uiszczenia w terminie 14 dni. Wezwanie powinno zawierać pouczenie o skutkach nieuiszczenia kary we wskazanym terminie.

Urząd skarbowy może:

- odroczyć ściągnięcie grzywny,
- rozłożyć na raty.

Może to nastąpić jeżeli natychmiastowe ściągnięcie grzywny pociągnęłoby dla skazanego lub jego rodziny skutki zbyt ciężkie. Odroczenie lub rozłożenie grzywny na raty następuje na okres nie przekraczający roku, a w szczególnych wypadkach (np. wysoka grzywna) na okres 3 lat. Odroczenie lub rozłożenie na raty może nastąpić w każdym czasie, aż do ściągnięcia grzywny lub odbycia zastępczej kary pozbawienia wolności.

Ściągnięcie kary pieniężnej, równowartości przedmiotu przestępstwa lub wykroczenia oraz kosztów postępowania można odroczyć lub rozłożyć na raty do jednego roku.

Rozłożenie na raty może zostać odwołane gdy skazany nie wywiązuje się z terminu płatności chociażby jednej raty, chyba, że uchybienie nastąpiło z przyczyn od niego niezależnych.

Po upływie 14 dni, jeżeli nie nastąpiło odroczenie lub rozłożenie na raty grzywny czy kary pieniężnej wszczyna się postępowanie egzekucyjne.

Jeżeli małżonkowie pozostają we wspólności majątkowej a grzywnę, karę pieniężną czy inne należności pieniężne orzeczono w stosunku do jednego z małżonków podlegają one zaspokojeniu z odrębnego majątku skazanego oraz z wynagrodzenia za pracę lub inne usługi świadczone osobiście oraz z pracy twórczej, wynalazku, wzoru użytkowego lub projektu racjonalizatorskiego. W przypadku gdy te źródła nie wystarczą na zaspokojenie grzywny czy innych należności pieniężnych egzekucja może być skierowana do majątku wspólnego. W tym przypadku małżonek skazanego może żądać ograniczenia lub wyłączenia w całości zaspokojenia grzywny z majątku wspólnego lub z niektórych jego składników jeżeli skazany nie przyczynił się lub przyczynił w stopniu nieznacznym do powstania tego majątku bądź do nabycia określonych jego składników albo gdy uiszczenie grzywny z majątku wspólnego byłoby sprzeczne z zasadami współżycia społecznego. Żądanie to może być zgłoszone w ciągu trzech miesięcy od skierowania egzekucji do majątku wspólnego.

W przypadku gdy egzekucja kary grzywny lub kary pieniężnej okazała się bezskuteczna urząd skarbowy:

- umarza wykonanie kary grzywny orzeczonej w wysokości do 250 zł, a kary pieniężnej do 50 zł,
- wydaje postanowienie o wykonaniu zastępczej kary pozbawienia wolności. W postanowieniu określa się wymiar zastępczej kary pozbawienia wolności, przyjmując jeden dzień pozbawienia wolności równoważny grzywnie od 5 zł do 150 zł.

Urząd skarbowy przesyła odpis prawomocnego postanowienia o wykonaniu zastępczej kary pozbawienia wolności wraz z odpisem orzeczenia karnego do sądu rejonowego z wnioskiem o zarządzenie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności. Należy zaznaczyć, że sąd po wysłuchaniu skazanego i po wyrażeniu przez niego zgody może zamienić grzywnę na pracę społecznie użyteczną określając jej rodzaj i czas trwania. Jeżeli skazany nie wyrazi zgody lub po wyrażeniu zgody nie wykonuje tej pracy sąd zarządza wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności.

Postępowanie wykonawcze umarza się:

- gdy nastąpi przedawnienie wykonania kary, a więc gdy upłynęło 10 lat od uprawomocnienia się orzeczeń,
- gdy oskarżony zmarł,
- gdy darowano karę w drodze indywidualnego aktu łaski.

Koszty postępowania ponosi skazany. O kosztach postępowania rozstrzyga urząd skarbowy w orzeczeniu karnym lub postanowieniem. Na rozstrzygnięcie o kosztach postępowania przysługuje zażalenie. Można zaniechać wydania rozstrzygnięcia o kosztach, jeżeli nie przekraczają one łącznie 2 zł.

Koszty postępowania obejmują:

- wydatki na przejazdy pracowników urzędu skarbowego prowadzących postępowanie,
- wydatki na sprowadzenie i przewóz oskarżonego, odpowiedzialnego posiłkowo, świadków, biegłych i tłumaczy,
- na oględziny, badania, przesyłki, przechowanie zajętych przedmiotów i ich sprzedaż,
- należności świadków, biegłych, tłumaczy, adwokata z urzędu, opłaty przewidziane za udzielanie informacji z rejestru skazanych.

Urząd skarbowy może zwolnić w całości lub w części od uiszczenia kosztów postępowania:

- z urzędu,
- na wniosek skazanego.

Zwolnienie może nastąpić gdy zebrany w toku postępowania materiał daje podstawę do uznania, że uiszczenie kosztów postępowania byłoby zbyt uciążliwe dla skazanego ze względu na stan rodzinny, majątkowy i wysokość dochodów skazanego.

Przedawnienie ścigania kosztów postępowania następuje z upływem 3 lat, a w sprawach o wykroczenia podatkowe z upływem 2 lat od dnia kiedy należało je uiścić.

Aneks I

Wzory pism

Wzór nr 1

Poznań, 1996.10.20

Ignacy Kowalski
zam. Poznań
ul. Lipowa 18

Pierwszy Urząd Skarbowy
w Poznaniu

Z a w i a d o m i e n i e

o popełnieniu wykroczenia podatkowego

Zawiadamiam Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu, że popełniłem wykroczenie podatkowe polegające na tym, iż w wymaganym terminie do dnia 20-go następnego miesiąca nie złożyłem za miesiące od lipca do października 1996 r. deklaracji na podatek dochodowy z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w ramach firmy DEWO - Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe w Poznaniu przy ul. Wiśniowej 5.

Niedopełnienie przeze mnie obowiązku wynikało z mojej niewiedzy o zobowiązaniach podatkowych.

Jednocześnie informuję, że w dniu dzisiejszym uiszczyłem uszczuploną należność państwową.

Ignacy Kowalski

Załącznik:

1. Pokwitowanie wpłaty

Bydgoszcz, 1996.10.30

Konstanty Żakowski
zam. Bydgoszcz
ul. Słoneczna 25

Drugi Urząd Skarbowy
w Bydgoszczy

Sprawa nr
RK-324/96

Wniosek o zezwolenie
na dobrowolne poddanie się karze

W związku z prowadzonym przeciwko mnie postępowaniem w sprawie uchylania się od uiszczenia należnej opłaty skarbowej z tytułu czynności cywilnoprawnych, tj. umowy sprzedaży w dniu 12 września 1996 r. w Bydgoszczy Zofii Toczyńskiej samochodu osobowego marki Mercedes za kwotę 40.000 zł, wnoszę o wydanie zezwolenia na dobrowolne poddanie się karze.

Przyznaję, że swoim czynem naraziłem Skarb Państwa na uszczuplenie opłaty skarbowej i deklaruję gotowość poniesienia kary.

Tytułem zasadniczej kary grzywny w dniu wczorajszym uiszczyłem kwotę 100 złotych.

Konstanty Żakowski

Załącznik:

1. Pokwitowanie wpłaty

Wzór nr 3

Białystok, dn. 7.09.1996

Urząd Skarbowy w Białymstoku

nr sprawy
412/96

Anastazy Pyć
zam. Białystok
ul. Kozia 106

Wniosek

o przywrócenie terminu do złożenia odwołania

Na zasadzie art. 111 k.p.k. wnoszę o przywrócenie terminu do złożenia odwołania.

Uzasadnienie

Dnia 15.08.1996 roku zostałem ukarany grzywną za popełnienie wykroczenia z art. 92 § 4 u.k.s.

Zważywszy, że nie czuję się winnym popełnionego czynu zamierzałem złożyć odwołanie od orzeczenia karnego.

Dnia 20.08.1996 roku zostałem potrącony przez samochód i przebywałem do 5.09.1996 roku w szpitalu.

W związku z niezawinionym niezłożeniem w terminie odwołania proszę o przywrócenie terminu.

Jednocześnie załączam odwołanie.

Anastazy Pyć

Załączniki:

1. Zaświadczenie ze szpitala
2. Odwołanie

Wzór nr 4

Białystok, dn. 7.09.1996 rok

Urząd Skarbowy w Białymstoku

nr sprawy
217/96

Marian Zebra
zam. Białystok
ul. Ptasia 105

W n i o s e k

o zezwolenie na uiszczenie grzywny w ratach

Uprzejmie proszę na zasadzie art. 244 § 1 u.k.s. o zezwolenie na uiszczenie grzywny w wysokości 60.000 zł orzeczonej w dniu 2.09.1996 roku w ratach. W chwili obecnej nie dysponuję żadną większą kwotą, zaś prowadzona działalność gospodarcza (wyrób pomników) ze względu na porę roku przynosi wręcz minimalne dochody.

Moją rodzinę spotkała wielka tragedia. Syn mój został potrącony przez samochód i wymaga specjalistycznego leczenia co także wiąże się z licznymi wydatkami.

Marian Zebra

Załączniki:

1. Zaświadczenie lekarskie

Wzór nr 5

Białystok, dn. 5.09.1996 rok

Sąd Rejonowy w Kaliszu
za pośrednictwem
Urzędu Skarbowego w Kaliszu

nr sprawy
215/96

Jan Kmieć
zam. Kalisz
ul. Zielona 5

Żądanie

skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego

Na podstawie art. 208 § 2 u.k.s. wnoszę o przekazanie sprawy zakończonej orzeczeniem karnym nr 215/96 z dnia 3.09.1996 r. wydanym przez Urząd Skarbowy w Koszalinie do Sądu Rejonowego w Koszalinie.

Uzasadnienie

Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucam błąd w ustaleniach faktycznych. Uznano mnie winnego popełnienia przestępstwa z art. 92 2 u.k.s. Z dowodów, które przedstawiłem jednoznacznie wynika, że podatek narażony na uszczuplenie nie przekraczał kwoty 4.000 zł, a więc popełniłem wykroczenie.

Jan Kmieć

Białystok, dn. 5.09.1996 rok

Izba Skarbowa w Białymstoku
za pośrednictwem
Urzędu Skarbowego w Białymstoku

nr sprawy
105/96

Jan Kowalski
zam. Białystok
ul. Gwiezdna 1

O d w o ł a n i e

od orzeczenia Urzędu Skarbowego w Białymstoku
z dnia 3.09.1996 roku, nr 105/96

Na podstawie art. 208 u.k.s. zaskarżam orzeczenie karne i wnoszę o jego uchylenie.

U z a s a d n i e n i e

W postępowaniu dopuszczono się obrazy przepisów prawa procesowego. W trakcie postępowania złożyłem wnioski o wyłączenie pracownika - Pana X. Y. Wskazałem, że Pan X. Y. jest dobrym znajomym mojej żony, z którą od trzech lat pozostaję w separacji. Moja żona mieszka wraz z Panem X. Y. Postępowanie Pana X. Y. było stronnicze i z całą pewnością miało wpływ na ocenę dowodów które przedstawiłem.

Jan Kowalski

Aneks II

Wykaz ważniejszej literatury

1. Białobrzeski J.: Ustawa karna skarbową, „Przegląd Podatkowy” 92/12
2. Gajdus D.: Czynny żal w polskim prawie skarbowym, ZN UMK, Prawo 79/17
3. Prusak F.: Normatywne i pragmatyczne aspekty dobrowolnego poddania się karze, NP 80/3
4. Prusak F.: Ustawa karna skarbową z komentarzem, Warszawa 1995
5. Prusak F.: Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 1996
6. Siwik Z.: Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej, Część ogólna, Wrocław 1993
7. Siwik Z.: System środków penalnych w prawie karnym skarbowym, Wrocław 1986
8. Stefanowicz K.: Ustawa karna skarbową, Komentarz (wybrane zagadnienia), Warszawa 1991
9. Świda W., Prusak F.: Prawo karne skarbowe, Warszawa 1986

Spis treści

Wykaz skrótów	3
Wprowadzenie	5
Rozdział I	
Pojęcie przestępstwa i wykroczenia podatkowego	7
Rozdział II	
Katalog przestępstw i wykroczeń podatkowych w świetle u.k.s. ...	12
Rozdział III	
Czynny żal	18
Rozdział IV	
Uczestnicy postępowania	20
Rozdział V	
Środki reakcji na przestępstwa i wykroczenia podatkowe	23
Rozdział VI	
Rodzaje rozstrzygnięć	37
Rozdział VII	
Środki zaskarżenia orzeczeń karnych urzędów skarbowych	39
Rozdział VIII	
Uchylenie lub zmiana prawomocnych rozstrzygnięć	44
Rozdział IX	
Ułaskawienie	46
Rozdział X	
Postępowanie wykonawcze	47

Aneks I: Wzory pism.....	51
Wzór nr 1	
Zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa.....	53
Wzór nr 2	
Wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się karze.....	54
Wzór nr 3	
Wniosek o przywrócenie terminu.....	55
Wzór nr 4	
Wniosek o zezwolenie na uiszczenie grzywny w ratach	56
Wzór nr 5	
Żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego ...	57
Wzór nr 6	
Odwołanie od orzeczenia urzędu skarbowego.....	58
Aneks II: Wykaz ważniejszej literatury.....	59