

## Odpowiedź na akt oskarżenia

Sygn. 600 RKS/14/12; IV W 406/12

Zarzucam oskarżycielowi finansowemu, że:

- 1) nie ustalił rodzaju i rozmiaru szkody,
- 2) błędnie ustalił podmiot czyli sprawcę czynu,
- 3) pominął okoliczności zaniechania działania,
- 4) nie zachował w postępowaniu przygotowawczym zasady subiektywizmu co wynika z art. 1 par. 3 kks, nie wykazał umyślności; umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do wykroczenia z zakresu obowiązków podatkowych, wywodził z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego nie przywołując jakichkolwiek dowodów potwierdzających tezę o umyślnym działaniu,
- 5) pominął przesłanki niskiej społecznej szkodliwości czynu,
- 6) posłużył się wytrychem językowym: *zebrany materiał dowodowy uzasadnia*, a w treści aktu oskarżenia w istocie **nie zawarł uzasadnienia winy i zamiaru popełnienia wykroczenia** – chociaż miał świadomość, że czyn z art 80a par 2 polegający na niezłożeniu informacji podsumowującej w terminie może być popełniony wyłącznie umyślnie,
- 7) nie odniósł się do wyjaśnienia złożonego w materiale dowodowym,
- 8) nie zachował w postępowaniu przygotowawczym zasady, obiektywizmu co wynika z art. 4 k.p.k., zgodnie z którym organy prowadzące postępowanie karne są zobowiązane badać oraz uwzględniać okoliczności przemawiające na korzyść oskarżonego,
- 9) nie uwzględnił błędu jako okoliczności wyłączającej odpowiedzialność karną czym naruszył art. 10 kks par 1-5 kks.

Popełnianie błędów nie rodzi odpowiedzialności karnej, gdyż takowa odpowiedzialność wymaga celowego działania człowieka.

Na wstępie przytoczę fragmenty tekstu „Uzasadnienia Rady Ministrów RP do projektu Kodeks karny skarbowy”, przedstawione w chwili, gdy projekt ten skierowany został do Marszałka Sejmu. Tekst przytaczam na podstawie publikacji „Kodeks Karny Skarbowy” z wprowadzeniem Jacka Sobczaka, wydawnictwo Muza SA, Warszawa 1999 r.

Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeśli nie można mu przypisać winy w trakcie czynu. (paragraf 1 art. 3 kks)

*Warto podkreślić, że wprowadzenie tej ogólnej zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe ma wyjątkowo fundamentalne znaczenie, m. in. ze względu na potrzebę wzmocnienia gwarancyjnej funkcji prawa karnego skarbowego. To wyraźne rozgraniczenie strony podmiotowej od strony przedmiotowej czynu zabronionego, a więc **uznanie za dopuszczalne, że w praktyce mogą zaistnieć tego rodzaju sytuacje, w których mimo popełnienia czynu zabronionego nie będzie można przypisać sprawcy winy**, nabiera szczególnego znaczenia ze względu na ten fakt, że prawo karne skarbowe kryminalizuje czyny zabronione stanowiące z reguły przejaw nieposłuszeństwa obywatela wobec li tylko specjalnych zakazów i nakazów, określonych odrębnie w różnych przepisach prawa finansowego. Projekt zakłada, że **wprowadzenie przepisu wymagającego przypisania elementu winy powinno zmusić organ orzekający do zwrócenia większej uwagi nich dotychczas na tę istotną kwestię w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Bez wyjątku w każdej sprawie karnej skarbowej wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a więc nie wystarczy stwierdzenie jedynie znanego faktu czysto przedmiotowego naruszenia przez sprawcę przepisu prawa finansowego. Tak po raz pierwszy mocno zaakcentowana w prawie karnym skarbowym zasada subiektywizmu (łącznie z procesową zasadą domniemania niewinności) oznacza, że **bez karnoprawnego elementu winy samo niewykonanie zobowiązania finansowego (jako deliktu finansowego) nie jest jeszcze przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym.*****

Uzasadnienie Rady Ministrów RP do projektu Kodeks karny skarbowy podają za publikacją „Kodeks Karny Skarbowy” z wprowadzeniem Jacka Sobczaka, wydawnictwo Muza SA, Warszawa 1999 r. str. 132-133(podkreśl moje).

9. Przepis art. 4 par. 1 utrzymuje analogiczną zasadę nie tylko do kategorii przestępstw (pospolitych i skarbowych), lecz rozciąga ją nadal na kategorie wykroczeń skarbowych.

Zgodnie ze współczesnym ujęciem prawa karnego skarbowego *ultima ratio*, **projekt zrywa z jednakowym, zbyt szerokim traktowaniem**

## **karalności bez względu na rodzaj winy (umyślność, nieumyślność).**

Takie szerokie ujęcie granic odpowiedzialności wydaje się nieuzasadnione. Inaczej mówiąc, paradoksalną konsekwencją dotychczasowego unormowania było to, że lekkomyślność lub niedbalstwo wystarczyły do odpowiedzialności za każdy czyn błahy (np. określone wykroczenie skarbowe), podczas gdy odpowiedzialność ta za odpowiednie przestępstwa skarbowe wymagała zawsze ustalenia sprawcy. Ta asymetria odpowiedzialności była tym bardziej rażąca, jeśli dotyczyła z reguły wykroczeń skarbowych z grupy tzw. czynów przepołowionych. Tym istotnym *novum* projektu jest wprowadzenie w zakresie wykroczeń skarbowych jednolitej systemowo klauzuli form bezprawności, tak jak w zakresie przestępstw skarbowych (a także przestępstw pospolitych i wykroczeń pospolitych), tj. że można je popełnić umyślnie a nieumyślnie tylko wtedy gdy kodeks tak stanowi. W rezultacie, w odpowiedniej relacji do przestępstw skarbowych odrębnej typizacji wykroczeń umyślnych i nieumyślnych (przez użycie klasycznego zwrotu „jeżeli sprawca działa nieumyślnie”). Jeszcze dalsze ograniczenie intensywności penalizacji wykroczeń skarbowych w ramach winy nieumyślnej uzyskano przez usunięcie anachronicznych klauzul generalnych typu „kto chociażby nieumyślnie” (z wyjątkiem koniecznych czterech wypadków w art. 82 par. 1, art. 94 par. 1, art. 105 par. 1 i art. 110 par. 1 ). Nowe par. 2 i 3 zawierają – ze względów systemowych – odpowiednie rozwiązania przyjętego w ujęciu nowego Kodeksu karnego. Również projekt eliminuje całkowicie – jako zbędną w zakresie przestępstw skarbowych - konstrukcję przestępstwa umyślnie-nieumyślnego, tj. z uwagi na bezskutkowy (z naruszenia) charakter typowych przestępstw skarbowych, a zwłaszcza brak przestępstw skarbowych kwalifikowanych przez następstwo.

Uzasadnienie Rady Ministrów RP do projektu Kodeks karny skarbowy podają za publikacją „Kodeks Karny Skarbowy” z wprowadzeniem Jacka Sobczaka, wydawnictwo Muza SA, Warszawa 1999 r. str. 136-137 (podkreśl moje).

**Zarzucam finansowemu organowi dochodzenia niską kulturę prawną, która jest skutkiem braku znajomości przepisów Kodeksu karno- skarbowego.**

**Zarzucam finansowemu organowi dochodzenia działanie z niskich pobudek polegające na przypisywaniu celowego działania wtedy, kiedy jest to nie do pogodzenia z całokształtem okoliczności**

**sprawy, a przede wszystkim z tym co się działo po odkryciu zdarzenia, czyli z działaniem zmierzającym do naprawienia jego skutków.**

Sprawa dotyczy nabycia wewnątrzspółnotowego (WWN), konkretnie z Włoch od firmy AUTOIMPORT di A. Zanini s.r.l. na kwotę 13 050 EUR, tj. 51 969,02 zł. Był to zakup samochodu ciężarowego FIAT IVECO, zakwalifikowanego do środków trwałych firmy. Dokumenty Pan Mieczysław P. przyniósł dnia 6 maja 2011 r., w tym również ten dokument. Dokumenty dotyczące transakcji wewnątrzspółnotowej (WW) Pana Mieczysława P. trafiły do Pani Moniki Sz. zatrudnionej w biurze rachunkowym na stanowisku księgowej, która ma uprawnienia do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Dlatego powierzając jej prowadzenie obsługi klientów pod względem księgowym ufałem, że wszelkie obowiązki względem organów podatkowych są wykonywane prawidłowo i terminowo. Rzecz jasna pracownica mojego biura nie miała zamiaru przeoczyć transakcji Pana Pisarka, a stało się tak na skutek jej oczywistej pomyłki. Przeoczenie polegało na umieszczeniu transakcji w informacji kwartalnej zamiast miesięcznej. Rozliczenie za II kwartał zostało złożone w ustawowym terminie tj. 15.07.2011 r. Potwierdza to pismo US z dnia 22 sierpnia 2011 r. (w aktach sprawy oznaczone nr 1). Jednocześnie transakcja ta została wykazana na deklaracji VAT. Zatem brak tej informacji wynikał z nieuświadomienia w porę tego błędu przez pracownika prowadzącego księgowość podatnika. Okoliczności te wykluczają w sposób absolutny istnienie po mojej stronie jakiegokolwiek winy.

W sprawie nie budzi wątpliwości samo przekroczenie limitu, które miało charakter wyłącznie formalny i nie towarzyszyły mu jakiegokolwiek zamiary, w szczególności uszczuplenia należności budżetowych Skarbu Państwa.

Nie byłem w ogóle świadomy istnienia zdarzeń powodujących zgodnie z przepisami powstanie obowiązku informacyjnego. Powołuje się na okoliczność niewiedzy o transakcji Pana Mieczysława P., w której limit informacyjny został przekroczony o 1 969,02 zł. Wewnętrzny podział pracy w biurze rachunkowym polega na tym, że zatrudniam kilkanaście osób, które posiadają właściwe kwalifikacje do pracy w księgowości i nie jest możliwe przez właściciela biura kontrolowanie wszystkich czynności samodzielnego pracownika biura rachunkowego. Klienci są tego świadomi a urząd skarbowy w sprawach klientów również kontaktuje się na co dzień z pracownikami biura, co w danej sprawie wielokrotnie miało miejsce. Zatem organ podatkowy miał świadomość rozdzielenia poszczególnych czynności i co za tym idzie kompetencji przy obsłudze firmy pana Pisarka. Jako zarządzający mam wszelkie podstawy, aby pozostawać w przekonaniu, iż osoby którym powierzyłem realizowanie obowiązków publicznoprawnych podmiotów, które zawarły z biurem

rachunkowym umowę, o której organ został powiadomiony w ustawowym terminie, działają zgodnie z prawem i w ten sposób usprawiedliwione jest moje przekonanie, że w zarządzanym przeze mnie biurze nie dochodzi do nieprawidłowości. Przyznanie się do błędu jest nie do pogodzenia z działaniem określonym przez oskarżyciela jako celowe, przede wszystkim dlatego, że od samego początku pracownikom mojego biura i mnie osobiście chodziło o odwrócenie skutków pomyłki, i dlatego zostały wysłane informacje miesięczne z prośbą o anulowanie informacji kwartalnej. W tej sytuacji należy przyjąć, iż podjąłem w najwcześniejszym możliwym czasie decyzje i działania pozwalające na zniesienie skutków naruszenia przepisów informacyjnych.

Jestem przekonany, że takie moje zachowanie nie może nie mieć wpływu na ocenę okoliczności branych pod uwagę przy istnieniu zawinienia.

Rozliczenie miesiąca zostało złożone po wezwaniu telefonicznym bez wezwania pisemnego (Pismo US z 10 08.2011 r. oznaczone nr 2 w aktach sprawy) .

Złożenie informacji VAT-UE po terminie nie wywołuje ujemnych skutków finansowych dla Skarbu Państwa. (dowód: Pismo US z 10 08.2011 r. oznaczone nr 2 w aktach sprawy).

W piśmie z dnia 27 lipca 2011 r. prosiłem o wycofanie informacji podsumowującej VAT UE złożonej 18 lipca br. za II kwartał 2011 r. z uwagi na przekroczenie limitu nabycia wewnątrzwspólnotowego w kwietniu. 2011 r. Jednocześnie złożyłem informacje VAT-UE za poszczególne miesiące, tj. kwiecień – czerwiec 2011 r. Zdarzenie to nazwałem przeoczeniem. Przeoczenie według słownikowej definicji to „błąd, niedokładność; opuszczenie, luka wynikająca z braku uwagi, niedopatrzenie” ( SJP t 7 str 315).

Konsekwencją tego przeoczenia było wysłanie informacji kwartalnej zamiast wysyłki informacji miesięcznych, które to przeoczenie oskarżyciel nazywa „działaniem w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem sposobności”.

Pojęcia nie mam o jaką sposobność chodzi oskarżycielowi.

Sposobność wg Słownika Języka Polskiego PAN, t. 8 str. 596 oznacza;

1. „Sprzyjającą okoliczność, okazje do czego, odpowiednia chwila”; Oto może jedyna sposobność zdobycia pieniędzy. Górs. H. Czarn. 196. Szybko uchwycił doskonałą sposobność, aby zyskać sobie przychylność generała. BAR. Kum. 32.

2. daw. „uzdolnienie, talent, skłonność; Pierwszą zasadą i pomocą wymowy, jedną z największych, jest naturalna sposobność. Got. Wym. 86. (...) Przykładał się każdy według swojej sposobności, i tak mocniejsi znosili drwa do kuchni, młodsi zioła i jarzyny. KRAS. Życia VIII, 28.

Polskie prawo karne jest prawem karnym czynu; tak więc tylko czyn może być podstawą odpowiedzialności, a jego brak wyklucza konieczność zastanawiania się nad innymi warunkami ponoszenia odpowiedzialności karnej. Czynem jest społecznie doniosły, odpowiednio spójny fragment zewnętrznego zachowania się człowieka. Przeoczenie polegające na wysłaniu do urzędu skarbowego nie tej informacji co trzeba, co stało się na skutek oczywistej pomyłki, nie można traktować w kategorii czynu.

Oskarżyciel publiczny w akcie oskarżenia pominął następujące zagadnienia dotyczące czynu o znamionach określonych w ustawie jako wykroczenie:

- stopień szkodliwości społecznej
- rodzaj dobra
- rodzaj i rozmiar szkody
- sposób i okoliczności popełnienia wykroczenia
- czy umyślny czy nieumyślny
- motywacja sprawcy
- znamiona strony przedmiotowej (okoliczności dotyczące miejsca, sposób popełnienia wykroczenia, skutek zachowania sprawcy, sposób działania działanie czy zaniechanie)
- znamiona strony podmiotowej
- znamiona podmiotu wykroczenia (sprawcy), w tym to najważniejsze, że czyn musi być zawiniony

Nie można korzystać ze sposobności nie mając zamiaru dokonania określonego czynu. Konieczny z góry powzięty zamiar dla którego sposobność oznacza jedynie sprzyjające okoliczności umożliwiające realizację zamiaru. Sposobność sama w sobie nie jest zamiarem.

**Planu działania, czy też zamiaru oskarżyciel nie udowodnił w akcie oskarżenia.**

Tenże Słownik Języka Polskiego PAN, tom 10 str. 622 opisuje zamiar jako:

1. „to co kto zamierza; projekt; plan; intencja zrealizowana czego”: Zaraz po obiedzie wyciągnął się na kanapie w dyżurce, z widocznym zamiarem snu. BROSZ. Oczek.163. Kmicic, od czasu jak powziął zamiar wysadzenia prochem kolubryny, przykrzył sobie

w fortocy. SIENK. *Pot.* III, 312. (...) Ambitny, chwalebny zamiar. Poważne zamiary. Wrogie zamiary. Odstąpić od zamiaru. Trwać w zamiarze nosić się z zamiarem. Nosić się z zamiarem. Mieć poważne zamiary. (...)

2. Daw. „wyznaczona miara; wymiar, zakres, zasięg”: Te wszystkie młodych zabawy powinny mieć pewny zamiar do obowiązków obywatela-rycerza stosowny. STASZIC *Uwagi* 32.

W miejsce poddania analizie i ocenie obiektywnych okoliczności sprawy oskarżyciel posługuje się swoistymi wytrychami językowymi takimi jak: „z wykorzystaniem takiej samej sposobności”, „materiały dochodzenia zebrane w sprawie jednoznacznie wskazują”, „biorąc pod uwagę całokształt sprawy, w tym przed wszystkim rodzaj i charakter naruszonych przez podejrzanego obowiązków, stopień zawinienia oraz fakt, iż podejrzany odmówił przyjęcia mandatu karnego (...)” W istocie materiał dowodowy nie uzasadniał w najmniejszym stopniu przyjęcia przez oskarżyciela założeń dotyczących zarzucanemu obwinionemu czynu.

Stoi to w sprzeczności z okolicznościami sprawy, z których jednoznacznie wynika, że żadnego zamiaru nie było, a pomyłka przy wysyłce informacji zasada się na zwykłym przeoczeniu.

Ustanawiając przepisy karno-skarbowe ustawodawca wiedział, że nie dotyczą takiego dobra jakim jest życie człowieka. Skoro nie dotyczą życia ludzkiego, to nie jest wymagana od ludzi nieomyślność w tych sprawach. Nie można papieru stawiać wyżej od człowieka. Co innego w sprawach np. ruchu drogowego, tutaj każde nawet najmniejsze przewinienie może mieć wpływ na ludzkie bezpieczeństwo, a wszelkie naruszenia zawinione lub nie zawinione wymagają sprawiedliwego sądenia i ukarania. Oskarżycielowi pomylił się Kodeks Karno-Skarbowy z Kodeksem Drogowym.

### **O przypadku i etyce**

W kulturze judeo-chrześcijańskiej dziedzictwo antyku odgrywa olbrzymią rolę. Według Arystotelesa, który uznawany jest za jednego z trzech, obok Sokratesa i Platona najslawniejszych filozofów starożytnej Grecji, rzeczy powstają z wytwórczości, ze zrodzenia i z przypadku. Rzeczy powstałe z przypadku to takie, które nie powstają ani przez sztukę, ani z natury, ani z konieczności. Staigryta twierdzi, że to co powstaje przypadkiem, powstaje bez celu. Można się zatem tłumaczyć tym, że przyczyną takiego a nie innego stanu rzeczy był przypadek. Dziwi natomiast, że kwestia zrozumiała dla starożytnych filozofów stanowi dla oskarżyciela publicznego problem, ponieważ nie uznaje przypadku i odrzuca przypadek jako przyczynę zdarzeń. Arystotelesa w kwestii przypadku pisał:

*Frg. 11. Wśród rzeczy powstających jedne powstają dzięki pewnego rodzaju myśli albo sztuce, np. dom lub okręt (ich bowiem przyczyną jest pewna sztuka i proces myślowy) - inne natomiast powstają nic dzięki sztuce, lecz z natury. Natura jest przyczyną zwierząt i roślin, i wszystkie tego rodzaju twory powstają dzięki naturze. Ale też i przypadkiem powstają pewne rzeczy; o tych bowiem rzeczach, , mówimy, że powstają przypadkiem.*

*Frg. 12. Rzeczy, które powstały przypadkiem, nie powstały ze względu na coś, ani też nie mają żadnego celu; natomiast w rzeczach, które powstały dzięki sztuce istnieje i cel, i przyczyna- zawsze bowiem ten, kto posiada sztukę poda ci powód , dla którego napisał i w jakim celu to uczynił - i ten cel jest lepszy niż to, co ze względu na niego powstało. Mam na myśli rzeczy, których sztuka jest przyczyną z własnej natury, a nie z przypadku; należałoby bowiem określić sztukę lekarską raczej jako sztukę zdrowia niż choroby, architekturę zaś jako sztukę budowania domów, a nie ich burzenia. Zatem wszystko, co jest według sztuki, powstaje z jakiegoś powodu, i to jest najlepszym tego celem; natomiast to, co powstaje przypadkiem, powstaje bez celu. Może wprowadzić powstać coś dobrego i przypadkiem, ale jako że przypadkiem i ze względu na przypadek, nie jest dobre, ponieważ to, co powstaje przypadkiem, jest zawsze nieokreślone.*

## **ARYSTOTELES**

### **„ZACHĘTADOFILOZOFII„ (PROTEPTIKOS)**

Oskarżyciel nie uznaje przypadku

Podejmuje starania by każda taka sytuacja, popełnienia przeoczenia była omówiona i nie miała w przyszłości miejsca, ale nawet takie środki ostrożności i staranności nie wykluczają popełnianie błędów w pracy biurowej, gdyż każda znana mi instytucja popełnia błędy. Błędy popełniają sądy i urzędy w tym również urząd skarbowy na co mam dowód w postaci pomyłki Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego, za którą przeprosza mnie w piśmie z dnia 31 marca 2011 r. RP/820/1114/11.



NACZELNIK PIERWSZEGO  
URZĘDU SKARBOWEGO W CZĘSTOCHOWIE  
42-200 CZĘSTOCHOWA ul. ROLNICZA 33  
tel. (34) 329 02 06 fax (34) 325 57 70

RP/820/1114/11

Częstochowa, dnia 2011-03-31

**Biuro Rachunkowe**  
**mgr Paweł Lechowski**  
**ul. Średnia 11**  
**42-200 Częstochowa**

W związku ze złożonym pismem z dnia 23.03.2011r. przez Pana Pawła Lechowskiego pełnomocnika Pani Alicji Szczepaniak, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie wyjaśnia,

W dniu 16.08.2010r. Pan Paweł Lechowski skierował listem poleconym do tutejszego Urzędu korespondencję, w której między innymi wysłał pismo dot. podatnika Pani Alicji Szczepaniak z prośbą o przeksięgowanie różnicy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za m-c 6/2010 w kwocie 2733,00zł na poczet zryczałtowanego podatku dochodowego za m-c 7/2010 w kwocie 1734,00zł oraz na poczet zaliczki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za m-c 7/2010 w kwocie 780,00zł.

Pracownik kancelarii otwierając kopertę skierował pozostałe pisma do właściwych komórek organizacyjnych urzędu pomijając wniosek podatnika Pani Alicji Szczepaniak pozostawiając go w kopercie. W związku z powyższym brakiem odnotowania w/w wniosku w systemach informatycznych spowodował, że Dział Rachunkowości Podatkowej zadysponował zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za m-c 6/2010 w kwocie 4310,00zł zgodnie z pismem z dnia 12.07.2010r. tj. kwotę 1576,00zł przeksięgowano na zryczałtowany podatek dochodowy za m-c 6/2010 oraz kwotę 1,00zł tytułem niedopłaty za rok 2009 nie odnosząc się do dyspozycji podatnika według pisma z 16.08.2010r. Pozostała kwota 2733,00zł została zwrócona Pani Alicji Szczepaniak w dniu 20.09.2010r. na rachunek bankowy. W konsekwencji tut. Urząd nie odnotował wpłaty zaliczki z tytułu deklaracji P113AR za m-c 7/2010 w wysokości 1734,00zł oraz za m-c 4/2010 w kwocie 1,00zł oraz zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych za m-c 7/2010 w wysokości 780,00zł.

Za powstałą pomyłkę i dodatkowo utrudnienia serdecznie przepraszamy.

*(Znak i podpis)*  
mgr Dariusz Jędrzejak

Cała wiedza, wszelka wymiana informacji między ludźmi, zakłada tolerancję błędu. Odnosi się to do każdego przejawu ludzkiego działania, w nauce, sztuce, literaturze, religii, polityce i gospodarce.

Tolerancja w sensie społecznego regulatora odpowiedzialnego za w miarę sprawne funkcjonowanie zbiorowości ludzkich nabiera w wersji

socjologicznej zewnętrznej, w stosunku do człowieka wymiaru. Ujawnia się jako wkomponowany w struktury społeczno-prawne mechanizm wykorzystujący niedoskonałość, pewnego rodzaju odstępstwo od idealnego wzorca świata. W tym rozumieniu tolerancję można nazwać obszarem niewiedzy, który ją konstytuuje, niewiedzą tolerancyjną, niewiedzą wewnątrzsystemową, **niewiedzą niedokładności, definiującą potrzebny do sprawnego funkcjonowania systemu zakres swobody.**

Nawet w procesach technologicznych dopuszczalna jest tolerancja, błąd czy odchylenie od stanu wzorcowego. Dlaczego zatem w technologii papierowo-biurowej miałyby być inaczej. Przecież przy zachowaniu należytej staranności zdarzają się biurowe pomyłki i błędy wynikające z zapomnienia. Jakże obce życiu może być założenie, że człowiek, ze swoją niedoskonałą naturą jako podatnik może osiągnąć najwyższą doskonałość, że będzie zawsze i wszędzie pamiętał o różnych formalnościach. Czy jest coś takiego u ludzi i rzeczy jak najwyższa doskonałość. Pojęcie doskonałości można rozumieć teoretycznie jako zupełność każdej rzeczy w swoim rodzaju, albo w znaczeniu praktycznym jako zdatność, dostateczność rzeczy do wszelakich celów. Doskonałość ta, jako właściwość człowieka, a więc wewnętrzna jest niczym innym jak talentem, a to, co go wzmacnia lub uzupełnia, zręcznością, której to zręczności mi najwyraźniej zabrakło. Sytuacja ta podobna jest do sytuacji łyżwiarza figurowego, którego upadek na lodzie jest szalenie emocjonujący i trwalej zapada w pamięć niż potrójny Axel Paulsen, albo kiedy Marek Walczewski zapominał tekstu w spektaklu Krystiana Lupy. Między podatnikami a urzędnikami skarbowymi odbywa się nieustający ping-pong w grze na błędy i pomyłki.

Najwyższa doskonałość jest cechą boską, nazywa się ją doskonałością zewnętrzną. Śmiało można stwierdzić, że ani ludzie ani rzeczy takiej doskonałości osiągnąć nie mogą. W działaniach PUSa też takiej doskonałości nie widzę, kiedy czytam, że w 2009 r. 1,9% orzeczeń naczelnika PUS było wadliwych (w Drugim Urzędzie Skarbowym w Częstochowie tylko 0,1%).

*Źródło: Rzeczpospolita z 8 września 2010 str C6.*

Naturalne następstwo prawa do błędu i pomyłki zostało zastąpione bezwzględna walką urzędu z obywatelem. Automatyzm karania pieniężnego jest przejawem żerowania na ludności, które ma na celu zwiększenie środków budżetowych i pochodnych od nich premii urzędniczych. System ten powstał w pod zaborem rosyjskim w XIX w., a biurokracja skarbową przejęła go od biurokracji carskiej.

To jest jakaś choroba trawiąca nasze państwo, że jego aparat skarbowy nie pracuje na rzecz rozwoju kraju, ale nastawiony jest na wykańczanie, bez różnicy czy chodzi o Romana Kluskę, czy o nauczycielkę, która podała błędny NIP i trafiła do sądu, czy o księgową, która zapomniała wysłać informacje podsumowującą. Musimy zmienić sposób myślenia o państwie. Polska jest zżerana przez choroby trawiące instytucje, które istnieją dla samych siebie.

Urzednicy myślą, że wszystko im wolno, dlatego traktują ludzi z automatu jak kryminalistów. Dla nich każde niewykonanie obowiązku informacyjnego jest wykroczeniem karnym.

Zarzucam organowi brak rzetelności i bezstronności, brak dążenia do ujawnienia prawdy materialnej, szerokie traktowanie karalności wynikające z braku tolerancji.

### **Kwestie etyczne w pracy biura rachunkowego**

Wyraz Etyka pochodzi od greckiego słowa ethicos.

Ważnym aspektem działalności gospodarczej jest budowanie właściwego obrazu firmy i stałe o niego dbanie. Wśród elementów stanowiących o obrazie firmy- przedsiębiorstwa oraz jej produktów i usług obok takich jak cena, jakość, prestiż itd. ważne miejsce zajmują elementy natury etycznej, które w szczególny sposób wpływają na budowanie zaufania. Chodzi tu między innymi o solidność i niezawodność, które przejawiają się w wypełnianiu zobowiązań i obietnic. Praca jest nie tylko obowiązkiem, ale tworzy również uprawnienia: do godziwej zapłaty, do godziwych warunków pracy i życia człowieka pracującego. Oprócz tych ogólnych wskazań - wartości, powinności i uprawnień moralnych - istnieją również pewne wartości i normy szczegółowe, wynikające ze specyfiki poszczególnych zawodów (tzw. etyki zawodowe). Określają one bardziej szczegółowo relacje między pracodawcą a pracobiorcą, między wykonawcą a odbiorcą rezultatów pracy między członkami poszczególnych grup zawodowych. Nie znaczy to jednak, że całość etyki pracy składa się jedynie z kodeksów etycznych dla poszczególnych zawodów.

Jedną z podstawowych norm etyki pracy jest obowiązek dbania o całość "ustroju pracy" i wyrażanie przez pracę powszechnej solidarności. Do obowiązków moralnych związanych z pracą, oprócz osobistej pracowitości, należy takie staranie o struktury społeczne, by każdy człowiek mógł w sposób właściwy korzystać z czasu wolnego dla odpoczynku i kontemplacji, do której należy sfera religijna, moralności i kultury itp.

Od wieków ludzie prowadzą różnego rodzaju działalności gospodarcze,

których głównym celem jest osiągnięcie jak najlepszych wyników, a co za tym idzie chęć zdobycia jak największych ilości środków do życia. Niezależnie od tego czy jest to przedsiębiorstwo, jednostka gospodarcza, czy korporacja to zawsze głównym celem prowadzonej działalności gospodarczej jest nastawienie na zysk. Jak nam wiadomo, niezależnie od formy przedsiębiorstwa, organizacje tworzą ludzie, i to właśnie na postępowaniu człowieka koncentruje się etyka. Kwestie etyczne są w istocie pytaniami o to, czy powinniśmy podejmować pewnego rodzaju działania, czy te działania są dobre czy złe, godne pochwały czy potępienia. Różne czynniki decydują o zachowaniu ludzi zaangażowanych w działalność gospodarczą w szczególności w sytuacji wyboru między działaniem etycznym a opłacalnym.

W związku z tym rola etyki zawodowej powinna polegać na kształtowaniu hierarchii wartości, budzeniu wrażliwości etycznej, wskazywaniu na pewne wartości, takie jak dobro, uczciwość, wolność jako konstytutywne atrybuty człowieka, a nie jako środki prowadzące do celu, którym jest maksymalizacja zysku.

Wyszczególnić można w celu sprecyzowania te cechy osobowości, które wyraźnie określają znaczenie etyki zawodu, a z pewnością są wyjęte z ogólnych norm etycznych przyjętych w danym społeczeństwie, stanowią również element kultury narodu:

-pracowitość, obowiązkowość, sumienność, zdyscyplinowanie, rzetelność, itp.

Jedną z podstawowych zasad etycznych pracy biurowej jest:

**Zasada dobra klienta** - działanie zawodowe powinno być ukierunkowane na dobro klienta, konsumenta. Ta kategoria wiąże się ze starą zasadą – nie szkodzić (i dotyczy to większości wykonywanych zawodów). Z tej zasady formułują niektórzy zasadę dobra klienta, określa ona takie działania aby:

1. rzetelnie informować klienta o wszystkich elementach sprawy (np. w handlu o towarze, w księgowości i podatkach o możliwości wyboru),
2. wszechstronność informacji – informować również o tym co jest złe w jego dokumentach, o sytuacjach i rozwiązaniach prawno-podatkowych, dajemy przy tym możliwość optymalizacji, reklamacji, odwołania
3. dobre wrażenie – staramy się stworzyć przed klientem wizerunek godny zaufania, przekonać go że dbamy o jego interes oraz że ze taką zasadą moralną się opowiadamy
4. solidności – przy przetwarzaniu informacji i reprezentowaniu klienta przed organami podatkowymi.



**NACZELNIK PIERWSZEGO  
URZĘDU SKARBOWEGO  
W CZĘSTOCHOWIE**

Częstochowa, dnia 29 maja 2012 r.

Znak sprawy PP-1/446-49/12

**Pan**  
**Paweł Lechowski**  
**ul. Średnia 11**  
**42 – 200 Częstochowa**  
**NIP: 573-040-10-10**

W odpowiedzi na Pana pismo z dnia 14.05.2012 r. (data wpływu 14.05.2012 r.) uzupełnione pismem z dnia 22.05.2012 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie informuje, iż u Pana Mieczysława Pisarka NIP: 573-106-63-93, w latach 2006-2011 zostały przeprowadzone kontrole podatkowe w zakresie:

- prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 2007 r.
- prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 2009 r.

W wyniku kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

**NACZELNIK**  
**Pierwszego Urzędu Skarbowego**  
**w Częstochowie**  
*[Podpis]*  
**mgr Dariusz Zbroński**



ul. Rozłazna 33, | tel.: 449 34 329 01 00 | NIP: 149 00 02 701  
42-200 Częstochowa fax: 449 34 325 57 70 REGON: 15003969

www.e-naczelnikowia.pf.usc.gov.pl  
e-mail: us2409@sl.mafnet.gov.pl

Biuro rachunkowe solidnie wywiązuje się ze swoich obowiązków względem klienta Pana Mieczysława P. i jednocześnie względem Skarbu Państwa. Dowodem jest pismo nr PP-1/446-49/12 z dnia 29 maja 2012 r., w którym Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie informuje, że w wyniku kontroli podatkowych w zakresie podatku od

towarów i usług za miesiące lipiec 2007 i lipiec 2009 w wyniku kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

**Wina jest niezbędną przesłanką odpowiedzialności karnej skarbowej. W prasie często podejmowany był temat nakładania mandatów przez urzędników skarbowych.**

Księgowi, wobec których stawiane są zarzuty popełnienia czynów zabronionych przez Kodeks karny skarbowy nie zawsze mają świadomość, iż naruszenie przez nich przepisów prawa podatkowego nie musi być jednocześnie tożsame z popełnieniem przestępstwa czy też wykroczenia skarbowego.

Zgodnie z wolą ustawodawcy wyrażoną w art.1 § 1 K.k.s., odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Możliwość pociągnięcia jednak danej osoby do odpowiedzialności karnej skarbowej uwarunkowana jest przypisaniem jej zarzutu winy. W myśl bowiem art.1 § 3 K.k.s. nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Zatem, jeśli czyn zabroniony przepisami K.k.s. nie jest zawiniony, nie może być ani przestępstwem, ani wykroczeniem skarbowym. Oznacza to, że jeśli sprawcy nie można przypisać winy w czasie popełnienia danego czynu, nie może być on odpowiedzialnym według zasad ustalonych w K.k.s.

Kodeks karny skarbowy zdaniem rządu wyrażonym w „Uzasadnieniu Rady Ministrów RP do projektu k.k.s.” miał być współczesnym ujęciem prawa karnego skarbowego *ultima ratio*, miał zerwać z jednakowym, zbyt szerokim traktowaniem karalności bez względu na rodzaj winy (umyślność, nieumyślność). Dla projektodawcy kodeksu, a następnie dla ustawodawcy takie szerokie ujęcie granic odpowiedzialności było nieuzasadnione. Niestety praktyka organów skarbowych, w tym prezentowana tutaj praktyka PUS jest taka, że paradoksalnie lekkomyślność lub niedbalstwo wystarcza mu do karania za każdy czyn błahy (np. określone wykroczenie skarbowe), podczas gdy odpowiedzialność ta za odpowiednie przestępstwa skarbowe wymagała zawsze ustalenia sprawcy (Uzasadnienie Rady Ministrów RP do projektu Kodeks karny skarbowy podają za publikacją „Kodeks Karny Skarbowy”

z wprowadzeniem Jacka Sobczaka, wydawnictwo Muza SA, Warszawa 1999 r. str. 136-137).

Co istotne, czyn zabroniony w Kodeksie karnym skarbowym można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 4 § 1 K.k.s. ). Jako zasadę przyjęto więc umyślność, traktując popełnienie przestępstwa czy wykroczenia skarbowego nieumyślnie jako wyjątek. W aktualnie obowiązujących przepisach Kodeksu karnego skarbowego niewiele jest sytuacji, w których umyślność zrównano z nieumyślnością. Tak dzieje się np. w przypadku paserstwa wyrobami akcyzowymi, paserstwa celnego, a także subsydiarnych typów wykroczeń skarbowych braku nadzoru.

Zgodnie z brzmieniem § 2 i 3 art. 4 K.k.s., 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, natomiast 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.

Wykazanie umyślności działania sprawcy przestępstwa czy wykroczenia skarbowego w praktyce zazwyczaj powoduje wiele trudności. Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem judykatury o odpowiedzialności karnej za czyny popełnione w sferze działalności gospodarczej można mówić wtedy, gdy sprawcy udowodni się winę a więc – między innymi – wykaże, że działał ze świadomością bezprawności, lub też nie miał tej świadomości, ale mógł błędu uniknąć (wyrok SN z 07.09.1994 r., III KRN 116/94, OSN Nr 11–12/1994, poz. 74).

Zatem, profesjonaliści powinni znać obowiązujące przepisy prawa regulujące różnorodne aspekty działalności gospodarczej, w tym m. in. przepisy prawa podatkowego. Jeżeli pojawi się wątpliwość co do faktu, czy sprawca czynu karnego skarbowego miał świadomość bezprawności swego działania, organ prowadzący postępowanie karne skarbowe powinien ustalić, w drodze rzeczowego i logicznego wywodu, czy taka świadomość u sprawcy występowała, a gdyby jej nie było – czy faktycznie sprawca powinien taką świadomość mieć. Niestety, w praktyce zazwyczaj organy finansowe łączą naruszenie norm prawa podatkowego z koniecznością pociągnięcia sprawcy do

odpowiedzialności karnej skarbowej i przyjmują istnienia po stronie sprawców czynów zabronionych wiedzy o normach prawa podatkowego.

Na temat nieumyślności działania sprawcy czynu zabronionego ustawodawca stanowi w art.4 § 3 K.k.s. W myśl tego przepisu, czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie gdy 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.

Wg orzecznictwa, możliwość przewidywania, jako element niedbalstwa o charakterze subiektywnym, powinna być oceniona na tle cech osobowości konkretnego człowieka, działającego w określonej sytuacji. (...) Ustalenie owej możliwości przewidywania jest zależne od indywidualnych cech sprawcy (np. jego doświadczenia życiowego, posiadanego doświadczenia, zasobu wiadomości, wykonywanego zawodu itp.) oraz od funkcjonowania jego procesu skojarzeń w chwili czynu (wyrok Sądu Najwyższego z 6 lutego 1976 r., Rw 16/76, OSNKW Nr 4-5/1976, poz. 63).

Przesłanką przypisania danej osobie nieumyślności jest więc niezachowanie przez nią ostrożności. Reguły ostrożności i poziom wymagań ostrożnego zachowania określa się natomiast biorąc pod uwagę takie czynniki jak wykonywany zawód, rolę społeczną, sytuację faktyczną w jakiej się znalazł. Jeżeli sprawca jest w danej dziedzinie wybitnym specjalistą, wówczas „poprzeczka” wymagań co do zachowania reguł ostrożności jest zdecydowanie wyżej usytuowana.

Niezwykle istotną kwestią dla omawianej problematyki jest wskazanie okoliczności wyłączających odpowiedzialność karną skarbową, a mianowicie chodzi o:

- błąd co do znamion czynu zabronionego,
- błąd co do okoliczności wyłączającej bezprawność,
- błąd co do karalności,
- niepoczytalność,
- eksperyment ekonomiczny lub techniczny.



Zgodnie z art. 10 § 1 K.k.s., nie popełnia czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię. Tak więc nie można przypisać sprawcy, na podstawie

Odpowiedzialność jest ponoszona zarówno za umyślne, jak i nieumyślne naruszenie. Umyślne naruszenie zachodzi wówczas, gdy sprawca ma zamiar popełnienia czynu zabronionego, tj. chce go popełnić (zamiar bezpośredni) - sprawca zachowuje się z wyraźną wolą popełnienia czynu albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi (zamiar ewentualny). Natomiast w przypadku nieumyślnego naruszenia sprawca nie ma zamiaru popełnienia czynu. Nie zachowuje natomiast reguł ostrożności, popełniając czyn, mimo że możliwość jego popełnienia przewidywał (lekkomyślność) albo mógł przewidzieć (niedbalstwo). Inaczej mówiąc, lekkomyślność polega na świadomym naruszeniu reguł ostrożności - sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu. Niedbalstwo różni się od lekkomyślności brakiem świadomości sprawcy, że narusza zasady ostrożności, których miał obowiązek przestrzegać. Reasumując, wina to określony stosunek psychiczny sprawcy do czynu w chwili jego popełnienia, z tego też względu rozstrzygnięcie o winie jest trudne (wyrok WSA w Warszawie z 7 stycznia 2005 roku, sygn. akt III S.A./Wa 860/04, niepublikowany). Udowodnienie winy sprowadza się do wykazania określonej świadomości sprawcy do popełnionego czynu w momencie dokonywania naruszenia.

### **Przykłady opisane w prasie:**

## *Tylko błąd świadomy jest wykroczeniem*

12.05.2006, KP

*PODATKI Weryfikacja rozliczeń rocznych Tylko błąd świadomy jest wykroczeniem Urzędy skarbowe nie powinny nakładać mandatów na osoby, które niechcący popełniły błąd w deklaracji. Po wykryciu tego rodzaju nieprawidłowości podatnik ma jedynie zapłacić podatek wraz z odsetkami.*

*Praktyka niestety wygląda inaczej. Wbrew postanowieniom kodeksu karnego skarbowego oraz orzecznictwu Sądu Najwyższego urzędnicy nie badają, czy złamanie przepisów było zawinione.*

*Po złożeniu PIT część podatników wzywana jest do urzędów w celu zweryfikowania rozliczenia. Często obawiają się oni, że w razie jakichkolwiek błędów urząd ukarze ich mandatem. Teoretycznie nie mają czego się bać. W wyroku z 23 maja 2002 r. (sygn. V KKN 426/00) Sąd Najwyższy wyraźnie stwierdził, że warunkiem odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe jest umyślność. Niezbędne jest więc wykazanie, że sprawca co najmniej godził się na popełnienie czynu*

*zabronionego. Sędziowie podkreślili, że winy nie można domniemywać. Musi być wykazana przynajmniej na podstawie dowodów pośrednich. Sąd wypowiedział się także w sprawie osób powierzających rozliczenia osobom trzecim. Nie likwiduje ona odpowiedzialności podatnika, można go jednak ukarać tylko po udowodnieniu, że wiedział o wadliwości rozliczenia i tym samym godził się na postępowanie niezgodne z przepisami podatkowymi.*

*Wszystkie te wnioski wynikają z podstawowej reguły zawartej w art. 1 § 3 k.k.s. Stanowi ona, że nie popełnia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego osoba, której nie można przypisać winy. Zasadą jest, że przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym może być tylko działanie umyślne. A to oznacza, że sprawca ma zamiar jego popełnienia, czyli chce je popełnić albo godzi się na taką możliwość. Na takich zasadach odpowiadają także osoby, które w złożonej deklaracji wykazały nieprawidłowe dane.*

*- W praktyce postępowanie mandatowe wygląda zupełnie inaczej. W zdecydowanej większości urzędy w ogóle nie badają kwestii winy - mówi Aleksander Dąbrowski, radca prawny w KPMG.*

*Należy więc przypomnieć, że podatnik zawsze może odmówić przyjęcia mandatu. W takiej sytuacji sprawa zostanie ostatecznie rozpatrzona przez sąd. Aleksander Dąbrowski stwierdza jednak, że także w postępowaniu sądowym bardzo często kwestia winy podatnika nie jest dogłębnie analizowana. Dlatego wielu godzi się na mandat, aby uniknąć długiego sporu. Może się on bowiem zakończyć dla nich niekorzystnie, nawet jeśli niezgodne z prawem zachowanie było niezawinione.*

*Konrad Piłat 12.05.2006*

## **Pomyłka to nie przestępstwo**

Czy każdy podatnik, który nie przesłał deklaracji, informacji lub zaniżył wysokość zobowiązania podatkowego albo zawiążył kwotę nadpłaty, naraża się na takie sankcje? Czy każdego, kto źle wypełnił deklarację bądź zeznanie, można nazwać oszustem podatkowym? Nie. Bez wątpienia deklaracja, w której zostały podane dane niezgodne z rzeczywistością, jest deklaracją nierzetelną. To jednak jeszcze za mało, aby uznać, że podatnik popełnił przestępstwo skarbowe czy wykroczenie skarbowe. Do tego **potrzebne jest stwierdzenie jego winy - i to winy umyślnej.** Dany czyn popełniany jest zaś umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, tzn. chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, godzi się na to. Wynika to z art. 4 § 2 **Kodeksu** karnego skarbowego.

**Podatnikowi, który zaniżył zobowiązanie podatkowe czy zawiążył nadpłatę, nie może więc być automatycznie postawiony zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego.** Takie podejrzenie może paść na tego, kto umyślnie podaje nierzetelne dane, udaremniając w ten sposób prawidłowy wymiar podatku. Wina umyślna musi być ustalona w danej sprawie po wzięciu pod uwagę okoliczności danego czynu i świadomości jego popełniania przez podatnika.

## **Błąd można naprawić**

W większości przypadków zaniżenie podatku czy wykazanie nienależnej nadpłaty wynika nie z chęci oszukania fiskusa, lecz nieumyślnego błędu, przeoczenia, niejasności przepisów podatkowych. Podatnik, który jednak chce mieć pewność, że z tego powodu nie zostanie mu postawiony zarzut popełnienia występku skarbowego, powinien **skorygować błędną deklarację**. Aby to zrobić, trzeba złożyć w urzędzie **skarbowym** deklarację korygującą wraz z pismem wyjaśniającym powody dokonania korekty.

Ostatecznie, **funkcją przepisu karnego jest określenie czynu karalnego, jego typizacja, która pozwala na odgraniczenie go od czynów niekaralnych (niezależnie od tego, czy są one bezprawne, legalne czy też w ogóle niepodlegające kwalifikacji prawnokarnej) lub od innych czynów karalnych**. Przepis prawa karnego określa ostatecznie karę, jaka ma być orzeczona w przypadku naruszenia normy sankcjonowanej.

Istotny jest podział znamion przestępstwa na **znamiona określoności czynu**, których realizacja powoduje naruszenie normy sankcjonowanej i w konsekwencji – **bezprawność zachowania**, oraz **znamiona karalności** (czyli znamiona typu przestępstwa), których wypełnienie skutkuje aktualizacją obowiązku ukarania sprawcy czynu. Te pierwsze mogą być wypowiedziane w ustawie (znamiona ustawowe), ale nie muszą, a mimo to wpływają na ocenę bezprawności. Do tego rodzaju znamion należy m.in. naruszenie dobra chronionego lub stworzenie dla niego niebezpieczeństwa, czy naruszenie reguł postępowania z dobrem (reguł ostrożności) – a więc zasadniczo **znamiona przedmiotowe**. **Znamiona podmiotowe**, umyślność lub nieumyślność, zaliczają się do **znamion karalności**.

W sytuacjach opisanych jako niezłożenie informacji lub deklaracji podatkowej na skutek oczywistego błędu rozróżnienie płaszczyzny bezprawności od poziomu karalności jest proste.

Jednakże sama bezprawność nie wynika jedynie z formalnej sprzeczności zachowania z treścią normy sankcjonowanej, lecz jest wynikiem tego samego wartościowania. Tym kryterium wartościowania ujemnego, które stanowi podstawę stanowienia zakazu i oceny stopnia bezprawności, jest **zagrożenie lub naruszanie dobra prawnego w sposób niezgodny z wypracowanymi przez wiedzę i doświadczenie regułami postępowania**. Konieczne jest więc „...uwzględnienie społecznej tolerancji dla pewnych zachowań zagrażających dobrom społecznym. Narażenie tych dóbr jest konieczne, a więc ujemnie oceniać można jedynie zbytnie narażenie, przekraczające właśnie społeczne potrzeby codzienności”. Nie ma zatem wątpliwości, że **pojęcie bezprawności zostaje poddane wartościowaniu ze względu na stopień dopuszczalnego niebezpieczeństwa dla dóbr chronionych przez prawo**, jak również ze względu na **sposób postępowania człowieka** odpowiadający pewnym standardom postępowania z dobrem. Gdy zachowanie nie przekracza dopuszczalnego rozmiaru niebezpieczeństwa lub spełnia standardy postępowania z dobrem – jest ono **pierwotnie karnie nieistotne**.

STUDIA IURIDICA XLVI/2006

Michał Królikowski<sup>1</sup>

WPiA UW

## Przestępstwo skarbowe można popełnić tylko umyślnie

Małgorzata Sobońska 06-11-2008, ostatnia aktualizacja 06-11-2008 07:23

**Nie powinna odpowiadać karnie osoba, która pomyliła się w rozliczeniach podatkowych tylko z tego powodu, że przepisy są niejasne i różnie interpretowane**



autor zdjęcia: Piotr Nowak

źródło: Fotorzepa

+zobacz więcej

Trudno bowiem zarzucić jej, że działała umyślnie, a to jest warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy przestępstwa.

## Za wykroczenie mniejsza kara

Zgodnie z art. 53 § 2 kodeksu karnego skarbowego (k.k.s.) przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez k.k.s. pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Z kolei wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez k.k.s. pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia (art. 53 § 3 k.k.s.). Wykroczeniem skarbowym może być także inny czyn zabroniony, jeśli wyraźnie wynika to z przepisu k.k.s.

Zatem zarówno przestępstwo, jak i wykroczenie skarbowe są czynami zabronionymi przez kodeks pod groźbą kary. I to właśnie wymiar zagrożenia karnego jest podstawową cechą, która pozwala na rozróżnienie czynów zabronionych na te dwie kategorie.

## Kiedy popełniamy czyn zabroniony

Każde przestępstwo i wykroczenie skarbowe jest czynem zabronionym. Jednak nie każdy czyn zabroniony jest przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym. Wynika to wprost z jego definicji zawartej w art. 53 § 1 k.k.s. Czyn zabroniony staje się przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym tylko wówczas, gdy jest to wyraźnie przewidziane w kodeksie, a w szczególności wtedy, gdy są spełnione wszystkie znamiona właściwe dla przestępstw lub wykroczeń. Musi więc być społecznie szkodliwy w stopniu większym niż znikomy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia oraz zawiniony przez sprawcę. Dodatkowo, jeśli jednym ze znamion przestępstwa lub wykroczenia skarbowego jest określony skutek, sprawcę można pociągnąć do odpowiedzialności karnej skarbowej jedynie wtedy, gdy nastąpił, a na samym sprawcy ciążył szczególny obowiązek zapobiegnięcia temu skutkowi.

## Nieumyślnie tylko wyjątkowo

Przestępstwo lub wykroczenie skarbowe można popełnić tylko umyślnie, natomiast wszystkie wyjątki od tej zasady, a więc takie przypadki, w których do odpowiedzialności można pociągnąć sprawcę działającego nieumyślnie, są wyraźnie wymienione w kodeksie. Przy czym przepisy k.k.s. nie przewidują żadnego przypadku, w którym do odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa skarbowego może być pociągnięty sprawca działający nieumyślnie. Taki rodzaj odpowiedzialności przewidziany został wyraźnie jedynie w odniesieniu do niektórych i to nielicznych wykroczeń skarbowych (art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1 oraz art. 111 § 1 k.k.s.). Przykładowo art. 84 § 1 k.k.s. uznaje za wykroczenie skarbowe niedopełnienie obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy, w wyniku czego doszło do popełnienia określonego czynu zabronionego i to również w sytuacji, gdy miało ono charakter nieumyślny.

We wszystkich innych przypadkach, również wykroczeń skarbowych, odpowiedzialności karnej skarbowej podlega jedynie taki sprawca, któremu można przypisać winę umyślną.

## Przepisy są niejasne...

Ta reguła sprawia najwięcej problemów finansowym organom ścigania zwłaszcza w zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowemu. Problemy biorą się ze słabo rozpoznawalnej różnicy między zamiarem ewentualnym (czyli sytuacją gdy sprawca przewiduje możliwość popełnienia przestępstwa i godzi się na to) stanowiącym rodzaj winy umyślnej oraz winą nieumyślną. W praktyce okazuje się, że najczęstszą przyczyną występowania uszczupień w zakresie zobowiązań podatkowych jest niejasność przepisów, a przez to możliwość ich różnej interpretacji.

### ...księgowi więc się mylą

W takiej sytuacji trudno czynić zarzut podatnikowi, jeśli zdarzy mu się postąpić inaczej, niż oczekiwano by tego organy podatkowe. Z całą pewnością brak jest podstaw do tego, aby w takim wypadku przypisywać mu działanie oparte na winie umyślnej. Jednak właśnie w takich sytuacjach, wszczynając postępowanie karne skarbowe przeciwko domniemanemu sprawcy, finansowe organy ścigania bardzo często opierają swoje zarzuty na przypisywaniu sprawcy umyślności przybierającej formę zamiaru ewentualnego. Przy czym lansowana przez nie konstrukcja zamiaru ewentualnego najczęściej sprowadza się do tezy, że osoba, która w spółce zajmuje stanowisko głównego księgowego lub dyrektora finansowego, z założenia zna prawo podatkowe. Każda zatem decyzja podejmowana przez taką osobę dotknięta jest ryzykiem ewentualnego naruszenia przepisów prawa podatkowego, które przecież powinny jej być – zdaniem organu – doskonale znane.

## Gdy przewidujemy zaniżenie podatku

Oczywiście takie stawianie sprawy nie ma nic wspólnego z rzeczywistym pojęciem zamiaru ewentualnego, które ukształtowało się w doktrynie prawa karnego i które ma pełne zastosowanie w prawie karnym skarbowym. Zgodnie ze stanowiskiem tej doktryny zamiar ewentualny zawsze bazuje na innym zamiarze, który nie musi nawet dotyczyć czynu zabronionego. Przykładem działania sprawcy z zamiarem ewentualnym, które może powodować jego pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej, jest realizacja bezpośredniego zamiaru wyprowadzenia środków pieniężnych ze spółki bez tytułu prawnego pod pozorem zapłaty za usługę, która w rzeczywistości nie została wyświadczona. Zaklasyfikowanie takiego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu doprowadzi z kolei do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie podatku dochodowego. Takie działanie, jako umyślne (sprawca działał bowiem z zamiarem ewentualnym), będzie wyczerpywało znamiona przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (w zależności od wartości uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku) z art. 56 k.k.s.

*Autorka jest adwokatem współpracującym z MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy*

### Nie zawsze wpis do rejestru

Dane osób, które zostały prawomocnie skazane za popełnienie przestępstwa skarbowego, są umieszczane w Krajowym Rejestrze Karnym (z wyjątkami wskazanymi w przepisach k.k.s.). Nie są natomiast wpisywane tam osoby, które popełniły wykroczenie skarbowe. Tak więc mimo potwierdzonego prawomocnym orzeczeniem faktu popełnienia wykroczenia zachowują status osoby niekaranej.

## Błąd w prawie karnym skarbowym

**Odpowiedzialności karno-skarbowej boją się wszyscy podatnicy i przedsiębiorcy, gdyż skutkuje ona wysokimi karami. Warto wiedzieć, że kodeks karny skarbowy (dalej k.k.s.) przewiduje instytucję błędu, która może całkowicie wyłączyć umyślność czynu zabronionego lub zmniejszyć stopień odpowiedzialności.**

Zgodnie z wyjaśnieniem w słowniku języka polskiego "błędem" jest niezgodność z obowiązującymi regułami, odstępstwo od normy. Doktryna zaś, za błąd traktuje rozbieżność między świadomością sprawcy o rzeczywistości a obiektywną rzeczywistością. Przy błędzie sprawca jest w chwili czynu poczytalny, jednakże w konkretnym przypadku na skutek przyczyn wewnętrznych bądź zewnętrznych świadomość sprawcy o rzeczywistości jest mylna.

Kodeks karny skarbowy autonomicznie reguluje problematykę błędu w art. 10 § 1–5, w którym

odróżnia jego trzy rodzaje:

- 1) błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego typu zasadniczego, kwalifikowanego lub uprzywilejowanego (błąd co do faktu – art. 10 § 1–2 k.k.s.);
  - 2) błąd co do oceny prawnej czynu (błąd co do prawa – art. 10 § 4 k.k.s.);
  - 3) błąd co do okoliczności wyłączającej bezprawność (błąd co do kontratypu – art. 10 § 3 k.k.s.).
- Przedmiotem błędu mogą być wszelkie znamiona charakteryzujące stronę przedmiotową czynu, niezależnie od tego, czy mają charakter opisowy, czy ocenny albo czy dotyczą one faktów lub też pojęć prawnych. Nieświadomość jednej choćby tylko okoliczności, należącej do zespołu przedmiotowych znamion określonego czynu zabronionego, wyłącza odpowiedzialność za przestępstwo umyślne. Nie wyklucza to odpowiedzialności za występki nieumyślne. Sprawcy przestępstwa skarbowego mogą się go również dopuścić w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność stanowiąca znamię czynu zabronionego, od której zależy łagodniejsza odpowiedzialność, a więc pozostając w błędzie w postaci urojenia typu uprzywilejowanego. Z usprawiedliwionym błędnym przekonaniem sprawcy będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy nie będzie mu można zarzucić niedochowania należytej...

*Feliks Prusak*

## **błąd** *m IV, D. błędu, Ms. błędzie; Im M. błędy*

**1.** «niezgodność z obowiązującymi regułami pisania, liczenia, wymowy itp.; odstępstwo od normy; pomyłka»

Błąd ortograficzny, gramatyczny.

Błąd zecerski.

Błąd wymowy.

Błąd w rachunku.

Rysunek pełen błędów.

Liczyć bez błędu.

Zrobić kilka błędów w dyktandzie.

△ Błąd maszynowy «błąd zrobiony przy przepisywaniu tekstu na maszynie, polegający najczęściej na zmianie lub przestawieniu litery»

**2.** «postępek, działanie, które przynosi komuś złe skutki; niewłaściwe posunięcie, przedsięwzięcie»

Niewybaczalny błąd.

Błędy młodości.

Popęłnić błąd.

Naprawić swój błąd.

Wytykać komuś błędy.

**3. przestarz.** «mylne, fałszywe mniemanie o czymś»

dziś tylko we *fraz.* Być w błędzie «mylić się, nie mieć racji»

◇ Wprowadzić kogoś w błąd «być przyczyną czyjejs pomyłki, dać mylną, nieprawdziwą informację»

◇ Wyprowadzić kog

## **pomyłka** *ż III, CMs. ~łce; Im D. ~łtek*

«sąd lub postępek niezgodny z istotnym stanem rzeczy lub z obowiązującymi normami, mylne mniemanie, niewłaściwe, nieudane posunięcie; błąd, omyłka»

Gruba, śmieszna pomyłka.

Pomyłka w adresie, w rachunkach, w dodawaniu.

Pomyłka co do osoby wykonawcy.

Popęłnić pomyłkę.

Naprawić, sprostować pomyłkę.

Zrobić coś przez pomyłkę.

Nastąpiła, zaszła pomyłka.

Zakradła się gdzieś pomyłka.oś z błędu «sprostować czyjeś mylne, niewłaściwe mniemanie o czymś»

**V KKN 426/00** - postanowienie z dnia 23 maja 2002 r.

1. Wymagana przez przepisy dawnej ustawy karnej skarbowej (art. 4 u.k.s.) - podobnie zresztą, jak i obecnego kodeksu karnego skarbowego (art. 4 ( 1 k.k.s.) - jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego.

2. Powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi samo przez się odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia i godził się na ewentualnie niezgodne z przepisami prawa podatkowego rozliczenie.

[http://www.sn.pl/orzecznictwo/0209/1\\_1\\_3.html](http://www.sn.pl/orzecznictwo/0209/1_1_3.html)

## **Fiskus ukarze podatnika tylko, gdy jest winny**

Anna Wojda 13-03-2008, ostatnia aktualizacja 13-03-2008 08:00

**To, że przedsiębiorca nie składa w terminie deklaracji, nie oznacza jeszcze, że od razu można go ukarać. Aby tak się stało, konieczne jest wykazanie, że zawinił**

Warunkiem ponoszenia odpowiedzialności za czyn określany przez kodeks karny skarbowy (k.k.s.) jako wykroczenie lub przestępstwo skarbowe jest istnienie po stronie podatnika winy. Samo zatem naruszenie przepisów nie wystarczy. Jeśli przedsiębiorca nie składa na czas deklaracji podatkowej, nie oznacza to jeszcze, że jest winny. Mogły bowiem nastąpić pewne okoliczności, które spowodują, że nie można będzie przypisać mu winy. Tym samym nie powinien za swoje przewinienie ponieść odpowiedzialności. Art. 1 k.k.s. mówi wyraźnie, że nie popełnia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

## **Nie zawsze wina jest oczywista**

Winę – co wynika wyraźnie z przepisów – można przypisać jedynie osobie zdolnej do ponoszenia odpowiedzialności ze względu na wiek. Jak mówi art. 5 k.k.s., na zasadach w nim określonych odpowiada tylko ten, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat (chyba że co innego wynika z przepisów). Odpowiedni wiek nie wystarczy jednak do ponoszenia winy. Wyłącza ją bowiem niepoczytalność, a także działanie w usprawiedliwionej niepoczytalności lub usprawiedliwionym błędzie dotyczącym bezprawności zachowania.

## **Nie tylko umyślnie**

Przestępstwo lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także – gdy kodeks tak stanowi – nieumyślnie. Umyślnie czyn zabroniony popełnia podatnik, gdy ma zamiar jego popełnienia, a więc wtedy, gdy chce to zrobić albo przewidując taką możliwość – godzi się na to. Nieumyślnie czyn zabroniony popełnia wtedy, gdy nie ma co prawda takiego zamiaru, ale na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach popełnia wykroczenie lub przestępstwo, mimo że możliwość taką przewidywał lub mógł przewidzieć.

## **Wszystko trzeba udowodnić**

Winę podatnikowi trzeba jednak udowodnić. Nie można z góry zakładać, że w każdym przypadku przedsiębiorca, który nie wypełnia pewnych obowiązków, jest winny. Na konieczność udowodnienia winy uwagę zwracają również sądy. Przykładowo **Sąd Najwyższy w postanowieniu z 23 maja 2002 r. (V KKN 426/00)** stwierdził, że winy nie można domniemywać: „Należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego”.

## **Ostrożność na zapas**

Mimo oczywistej treści przepisów podatnicy często, na zapas, składają czynny żal (więcej o nim w DF z 11 lutego 2008 r. w artykule „Możesz uniknąć kary, gdy spóźnisz się z zeznaniem podatkowym”), nawet jeśli nie ponoszą winy za spóźnienie ze złożeniem deklaracji. Powód jest prosty: wolą uniknąć długotrwałego postępowania i ewentualnych nieprzyjemności. Czynny żal pozwala im na to. Jeśli przedsiębiorca prześle po terminie deklarację i dołączy do niej czynny żal, fiskus go nie ukarze (pod warunkiem jednak, że zapłaci podatek, jaki wynika z niezłożonej w terminie deklaracji).

Oczywiście wybór sposobu zachowania pozostawiony jest podatnikowi. Jeśli jest przekonany o swojej niewinności, czynny żal wydaje się zbędny. Jeśli jednak ma choć cień wątpliwości – lepiej chyba przygotować takie pismo. Nawet bowiem wtedy, gdy spóźniamy się ze złożeniem deklaracji z tego np. powodu, że byliśmy za granicą i nie zdążyliśmy na samolot, może okazać się, że fiskus stwierdzi, że nastąpiło to z naszej winy. I na nic tłumaczenia, że staliśmy w korkach. Zatłoczone ulice w miastach, zwłaszcza w godzinach szczytu, to zjawisko niemal powszechne. Fiskus może nam zarzucić, że wiedząc o tym, powinniśmy zamówić taksówkę na lotnisko odpowiednio wcześniej. Wtedy na samolot nie spóźnilibyśmy się i tym samym moglibyśmy złożyć na czas deklarację podatkową.

## **Zdaniem eksperta**

Artur Nowak, radca prawny, właściciel kancelarii w Warszawie



Przestępstwo lub wykroczenie skarbowe można popełnić z winy umyślnej, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks karny skarbowy tak stanowi. W praktyce te drugie występują w kodeksie bardzo rzadko (np. art. 84 czy art. 96 k.k.s. – oba dotyczące zaniedbania obowiązków w nadzorze). Nie w każdym wypadku niezłożenie deklaracji w terminie jest wynikiem działania zawinionego i umyślnego i nie zawsze w związku z tym stanowi wykroczenie skarbowe określone w art. 79 § 1 k.k.s. Praktyka podatników jest jednak taka, że w prawie każdym przypadku składają oni wraz z deklaracją tzw. czynny żal, chcąc się w ten sposób zabezpieczyć przed ewentualną odpowiedzialnością karną skarbową, mimo że w praktyce o takiej odpowiedzialności nie może być mowy w każdym wypadku. Zdarza się również, że niejako „na zapas” inicjują postępowanie zmierzające do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej skarbowej. Wydaje się jednak, że każdorazowo należy najpierw wnikliwie ocenić stan faktyczny w kontekście przepisów karnych skarbowych. Może się bowiem okazać, że zagrożenie ukaraniem jest pozorne.

Sąd Najwyższy podkreśla, iż zasada domniemania niewinności nakazuje udowodnić podatnikowi w sposób niebudzący wątpliwości, że ten co najmniej godził się na popełnienie czynu zabronionego jako przestępstwa (post. SN z 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW z 2002 nr 9 - 10, poz. 81). Organ skarbowy musi zatem wykazać umyślność w popełnieniu przestępstwa skarbowego.(...)

## Choć budżet nie stracił, trzeba ponieść karę

Anna Grabowska 09-10-2007, ostatnia aktualizacja 09-10-2007 23:26

**Podatnik, który się nie odwołał od decyzji wykazującej mu zaległość, może zostać uznany za przestępcę i ukarany grzywną. Skoro nie podjął „walki”, to organy uznają, że popełnił przestępstwo**

Taka sytuacja staje się również udziałem tych, którzy przez zapomnienie czy ze względu na niewielkie kwoty wchodzące w grę po prostu nie składają odwołań od decyzji urzędu skarbowego. Niekiedy też przyczyną jest brak czasu lub zbyt wysokie koszty postępowania.

### Wystarczy brak odwołania

Jako kuriozalny można podać przykład firmy, która wystąpiła do urzędu o bezpośredni (tj. przelewem na konto bankowe) zwrot VAT za styczeń 2007 r. Organ przyznał, że zwrot się należał i to w takiej kwocie, jaką wskazał podatnik. Różnica polegała tylko na tym, że według urzędników powinien go otrzymać w rozliczeniu za luty 2007 r., a nie styczeń. Wydali więc decyzję odmawiającą firmie zwrotu za styczeń, stwierdzając jednocześnie, że powinna wykazać tę kwotę w deklaracji za luty. Podatnik postąpił zgodnie ze wskazaniem urzędu i otrzymał pieniądze w następnym miesiącu. Nie widział potrzeby składania odwołania. Zdziwił się, gdy wszczęto przeciwko niemu postępowanie z art. 76 kodeksu karnego skarbowego, posądzając go o próbę wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT. Jeszcze bardziej spektakularna jest sytuacja przedsiębiorcy, który wystąpił o zwrot VAT o miesiąc za późno. Powinien był to zrobić w rozliczeniu za marzec lub kwiecień, a zażądał przelania na swoje konto kwoty nadpłaty w deklaracji za maj. W ten sposób budżet państwa przez miesiąc lub dwa dysponował jego pieniędzmi. Mimo to uznał, że sama pomyłka w rozliczeniach jest przestępstwem i wystarczy do wszczęcia postępowania z art. 76 k.k.s. i wymierzenia grzywy. Sprawstwem obarczyli osobę podpisaną pod deklaracją podatkową.

### Niedozwolony automatyzm

Zgodnie z art. 1 § 1 k.k.s. za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe odpowiada ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy. Musi być on opisany w konkretnym przepisie ustawy. Żaden z nich nie mówi jednak o takich czynach, jak np. nieuzasadnione zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodu czy nieterminowe wystąpienie o zwrot VAT. Tymczasem to właśnie takie zdarzenia, polegające na przyjęciu przez podatnika innej kwalifikacji wydatków, wystarczają urzędnikom do stwierdzenia przestępstwa i karania przedsiębiorcy na podstawie k.k.s. Jest to działanie niemające podstaw prawnych. Potwierdził to **Sąd Najwyższy (sygn. V KKN 426/00)**, który stwierdził, że „Fakt wadliwego rozliczenia pociąga odpowiedzialność finansową sprawcy na gruncie prawa podatkowego, ale nie rodzi automatycznie i zawsze odpowiedzialności w sferze prawa karnego skarbowego”. Zresztą k.k.s. mówi wprost, że karze podlega tylko ten podatnik, który uchyla się od opodatkowania,

nie składa deklaracji, podaje w niej nieprawdę, a przez to wszystko świadomie uszczupla należności budżetu. Fakty te trzeba jednak sprawdzić, a nie po prostu wybrać sobie „ofiara” i albo ją karać, albo straszyć karami, sugerując złożenie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

## **Zdaniem eksperta**

Piotr Rydzewski

W wypadku kar z k.k.s. najważniejsza jest prawidłowa kwalifikacja czynu, czyli ustalenie okoliczności powstania zaległości. Niestety, organy podatkowe często tego nie analizują, zrównując zaległość z wykroczeniem lub przestępstwem. Tymczasem oczywiste jest, że gdyby karalne było samo powstanie zaległości podatkowej, wiele przepisów k.k.s., wskazujących okoliczności uszczuplenia należności publicznoprawnej lub co najmniej ryzyko jego powstania, byłoby niepotrzebnych. Nie miałyby znaczenia np., czy uszczuplenie podatku jest skutkiem uchylania się od zapłaty czy posługiwania się przez przedsiębiorcę danymi innego podmiotu. Wszystkie te przepisy byłyby zastąpione jednym, związanym z samym faktem istnienia długu wobec fiskusa.

AKCJA "RZ" W OBRONIE KSIĘGOWYCH Skala nieprawidłowości zwraca uwagę Na sądy można się skarżyć Nasze publikacje obnażające niesprawiedliwe karanie księgowych przyniosły pierwsze efekty. Ministerstwo Sprawiedliwości obiecuje zbadanie sprawy Ministerstwo Sprawiedliwości zamierza przyjrzeć się karaniu przez sądy za błędy księgowe (c) KRZYSZTOF ŁOKAJ

W trwającym od ubiegłego tygodnia cyklu opisaliśmy praktykę karania za błędy w rachunkowości. Nader często karę ponoszą osoby, które albo nie są winne tych nieprawidłowości, albo nie doprowadziły do nich umyślnie.

Złe praktyki nie ujdą płazem

Okazuje się, że Ministerstwo Sprawiedliwości w ogóle nie było świadome, że do takich sytuacji dochodzi. Jednak nagłośnienie tej sprawy skłoniło resort do działania.

- Akcja "Rzeczpospolitej" nie pozostanie bez echa. Zbadamy tę sprawę. Jeśli się okaże, że rzeczywiście jest tak dużo nieprawidłowości w orzekaniu w sprawach dotyczących kodeksu karnego skarbowego i rachunkowości, to wyślemy do sądów pismo zwracające na nie uwagę - zapewnia Grażyna Kołodziejska, dyrektor Departamentu Sądów Powszechnych w ministerstwie.

Niezadowoleni z wyroków sądów mogą przede wszystkim odwoływać się do wyższej instancji. Mogą też skorzystać z procedury skarg przewidzianej w kodeksie postępowania administracyjnego. Skargi trzeba kierować do Ministerstwa Sprawiedliwości.

- Jeżeli będziemy dokładnie wiedzieli, o jakie przypadki chodzi, będziemy szczegółowo je wyjaśniać - deklaruje dyrektor Kołodziejska.

W opisaney przez nas sprawie Marzeny J., księgowej z Pomorza ("Rz" z 8 listopada), można mówić o niedużym postępie. Jak się nieoficjalnie dowiedzieliśmy, urząd skarbowy, który praktycznie doprowadził do wymierzenia jej grzywny, jest właśnie kontrolowany przez audytorów wewnętrznych. Niewykluczone, że ma to związek z opisaną w "Rz" sprawą - urząd w uprzejmy sposób poprosił o dokumenty związane z transakcjami, którymi zajmowała się Marzena J.

### **A jeżeli podatnik działał pod wpływem błędu?**

Jeżeli sąd ustali, że był to błąd co do faktu, wówczas nie można zarzucić podatnikowi winy umyślnej, a co za tym idzie, zastosować wobec niego kary. Mogą też być błędy wyłączające lub ograniczające uznanie czynu za zabroniony lub jego karalność. W tej drugiej sytuacji podatnik może nie wiedzieć, że czyn jest zabroniony, lub sądzić, że istnieją okoliczności wyłączające jego bezprawność. Jeżeli jego przekonania można usprawiedliwić, wtedy sąd może nadzwyczajnie złagodzić karę, a przy wykroczeniu odstąpić od jej wymierzania.

## **Co należy rozumieć pod pojęciem "usprawiedliwione przekonanie"?**

Każdorazowo ocenia to sąd.

## **Ale nie dotyczy to błędu co do faktu?**

Nie, ten błąd zawsze wyłącza umyślność, a zatem winę. Wtedy zaś nie można mówić o przestępstwie, wykroczeniu czy karze.

## **Urząd czy izba skarbowa na pewno będą podkreślać, że prowadzący działalność zawodową nie powinien się mylić, a jeżeli już tak się stanie, to musi ponieść konsekwencje własnych błędów.**

Podatnik może bronić się brakiem precyzji w przepisach podatkowych, różną ich interpretacją, sprzecznymi decyzjami władz skarbowych w innych sprawach identycznych lub bardzo podobnych. W zakresie odliczeń, korekty faktur i zwrotów nadwyżki podatku naliczonego VAT jest ich szczególnie wiele. To zaś może oznaczać, że takiemu podatnikowi sąd raczej nie przypisze winy umyślnej.

## **Czy urząd może zarzucić podatnikowi niezachowanie należytej staranności, jeżeli nie zapytał, na podstawie art. 14 ordynacji podatkowej, urzędu skarbowego, jak należy interpretować powstałe w danej sprawie wątpliwości?**

Podatnik nie ma takiego obowiązku. Nie można mu nawet zarzucić braku należytej staranności. Zapoznał się przecież z orzecznictwem, komentarzami, przeanalizował ustawę, może nawet skonsultował się z doradcą i na tej podstawie mógł wywieść sposób postępowania.

## **Czy zasięgnięcie porady u doradcy podatkowego, księgowego czy radcy prawnego jest sposobem na uchylenie się od zarzutu winy umyślnej?**

Z całą pewnością jest co najmniej dowodem na dołożenie należytej staranności przy rozliczeniach podatkowych.

## **Kto przekonuje sąd, że nie popełnił błędu?**

Wywodzący z tego korzyści, czyli podatnik. Musi wykazać, że działał pod wpływem błędu co do faktów lub co do bezprawności albo karalności danego czynu.

## **A jeżeli błąd popełniło np. biuro rachunkowe obsługujące podatnika?**

Podobnie jak dotychczas, wobec skarbu państwa odpowiedzialny jest podatnik. Może natomiast dochodzić od biura odszkodowania. Jeżeli jednak wybrał do obsługi kompetentne biuro, posiadające odpowiednie uprawnienia, a ponadto przekazywał księgowym rzetelnie informacje i dokumenty, a błąd popełniło biuro, to podatnikowi nie można zarzucić winy umyślnej.

## **Czy więc pozostanie bezkarny?**

Jedynie z punktu widzenia kodeksu karnego skarbowego, i to pod warunkiem, że nie współdziałał z biurem rachunkowym w celu dokonania przestępstwa. Mógł przecież celowo przekazywać do biura fałszywe dokumenty czy informacje. To już jednak powinien udowodnić organ kontroli skarbowej albo prokurator.

Przestępstwo lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, ale tylko gdy kodeks tak stanowi. Zasadą karalności jest zatem w znakomitej większości przypadków opisanych w kodeksie umyślność. Czyn zabroniony popełniany jest umyślnie, jeżeli sprawca ma taki zamiar, to jest chce go popełnić albo, przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi.

Dopiero zatem udowodnienie właściwej osobie umyślnego działania jest podstawą do wydania wyroku skazującego.

Nic z automatu

Należy zwrócić szczególną uwagę na sposób prowadzenia postępowania przygotowawczego. Nie znajdują oparcia w kodeksie przypadki automatycznego uznawania i zakładania, że skoro naruszony został przepis materialnego prawa podatkowego, to wina sprawcy została udowodniona.

Bardzo często ujawnione w postępowaniach kontrolnych nieprawidłowości są rezultatem różnic w interpretacji tego samego zdarzenia gospodarczego.

Nawet jeśli zatem podatnik naruszy przepisy i nawet jeśli w wyniku tego dojdzie do powstania zaległości podatkowych, to gdy zabraknie winy, nie może dojść do skazania.

## **Przemoc administracyjna w praktyce działania organów skarbowych**

Przemocą administracyjną nazywamy taki przejaw totalizmu państwowego, który prowadzi do nadużyć niekontrolowanej władzy, do przemocy w stosunku do własnych obywateli, a w efekcie zabija inicjatywę prywatną prowadząc do ekonomicznej niewoli i nędzy.

W całym prawie jest 580 obowiązków informacyjnych dla właścicieli firm. *Dzisiaj mamy blisko 60 ustaw karnych, które dotyczą przedsiębiorców. A w nich jest ponad 300 przestępstw gospodarczych. - To najwięcej w całej Europie. I trzy razy więcej, niż było za czasów PRL-u. A przecież mamy wolność gospodarczą – twierdzi Mirosław Barszcz z Ministerstwa Sprawiedliwości („Gazeta Wyborcza”, 10.05.2012 str. 22)*

Jeśli polityk z pierwszych stron gazet dopuszcza się błędów w oświadczeniu majątkowym – Mirosław Drzewiecki miał zataić dochód z wynajmu domu – prokurator uznaje, że są „niezamierzone, a były poseł Drzewiecki nie działał umyślnie. *Mógł nie wiedzieć co wszystkich składnikach majątku żony*” - twierdzi rzecznik prokuratury Dariusz Ślepokura. I dodaje, że „trzeba udowodnić zamiar zatajenia prawdy”.

W przypadku posła Palikota prokurator w decyzji napisał; „nieprawidłowości w oświadczeniach majątkowych posła wynikają z filozoficznego wykształcenia i stosunku do wartości materialnych”.

(„Bat tylko na niektórych”, „Rzeczpospolita”, 26.04.2012 str A3).

Jeśli sprawa dotyczy niedochowania terminu wysłania informacji wewnątrzspółnotowej łatwo można zobaczyć, jak aparat skarbowy działając w oparciu o przepisy kodeksu karno-skarbowego dopuszcza się automatycznego nakładania kar. Po pierwsze okoliczności mogą wskazywać na wysłanie do urzędu dokumentów w ciągu kilku dni od daty obowiązku ich złożenia. Takie spóźnienia w oczywisty sposób powinno

traktowane być jako znikoma szkodliwość społeczna czynu. A nie jest. W istocie mamy tutaj do czynienia z pewną mechaniką działania organu polegająca na przyjęciu przez jego kierownictwo, że po pierwsze wszystkie naruszenia są zawinione. a po drugie wprowadza się termin graniczny dla ponoszenia lub nie ponoszenia odpowiedzialności za przewinienie Ustawodawca wymaga każdorazowo wykazania umyślności. Co więcej umyślność taka według ustawodawcy nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej w żadnym wypadku domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. PUS przyjmuje domniemanie, że za każdym razem kiedy nie przesłano informacji mamy do czynienia z wykroczeniem skarbowe. Na podstawie takiego domniemania PUS wszczyna postępowania karne. Z punktu widzenia PUSa вина oskarżonego jest kwestią nieistotną. PUS w ogóle nie bierze pod uwagę wyjaśnienia okoliczności sprawy. Dla PUSa najważniejsze jest, żeby oskarżony się przyznał. Powodem takiego stanu jest także bierność osób, którym stawiane są zarzuty. W zasadniczej większości przyjmują to, co „proponuje” im finansowy organ dochodzenia. Wyjątkowo tylko decydują się na wykazanie swojej niewinności.

Przypomina mi się historia, którą opowiedział mój znajomy Pan Marjankowski. Jako zawodowy kierowca często przebywa w ciągu tygodnia w drodze. Zdarzyło się, że wysłał żonę do Pierwszego Urzędu Skarbowego w celu zgłoszenia umowy zakupu samochodu ciężarowego. Za każdym razem jak przychodziła z dokumentami urzędnicy dopatrywali się jakiś braków i odsyłali ją celem uzupełnienia. Zanim przyjechał mąż z trasy upływały kolejne dni i tak kiedy trzeci raz przyszła do urzędu skarbowego i wreszcie złożyła wymagane dokumenty stało się to po dwóch tygodniach od zakupu, czyli po ustawowym terminie. Skorzystał z tego organ, który w trybie karno-skarbowym nałożył na podatnika mandat. Powstaje pytanie dlaczego człowiek zgadza się przyznać do umyślnego działania, czyli do czegoś czego nie było. Odpowiedź jest prosta. Człowiek jest mądry i wie, że nie ma co się kopać z koniem. Jaką ma pewność, że gdy jego sprawa trafi do sądu wygra w z organem skarbowym. Na studiach prawniczych nie ma wykładów z ekonomii i

przedsiębiorczości. Sędzia też się kształci w sprawach gospodarczych na własnych błędach. Skąd niby ma wiedzieć, że fundamentem każdej wolności w sferze gospodarczej jest prawo do popełniania błędów. **W sprawach karno-skarbowych z automatu przyczynę celową zastępuje się sprawcą i statystyka rośnie.**

Poniżej podaje kilka drastycznych przykładów przemocy administracyjnej w PUS. Na porządku dziennym w tym urzędzie jest zarzucanie komuś przestępstwa z winy umyślnej w sytuacji kiedy sąd administracyjny przyznaje podatnikowi rację i nie było podstaw do powstania zobowiązania podatkowego.

Podaje przykłady:

*Częstochowa, 19.09.2007 r.*

*Szanowny Pan*

*Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego*

*w Częstochowie*

*Właśnie zostało oddalonych 12 skarg kasacyjnych izby skarbowej w Częstochowie w sprawach Alicji Szczepanik, której jestem pełnomocnikiem. Wyroki te są już prawomocne.*

*Poprzednie wyroki w tej sprawie zapadły w dniu 3 kwietnia 2006 r. WSA nie tylko uchylił wtedy decyzje izby ale stwierdził, że decyzje te nie podlegają wykonaniu.*

*Mimo to tutejszy organ zagarnął Szczepanikom w 2006 r. kolejny zwrot w podatku dochodowym (Nr RP/825-6/06/433.*

*Jestem ciekaw ile czasu zabierze Panu Naczelnikowi rozliczenie się z Panią Szczepanik.*

*Przypominam, że w 15 sprawach AUTO-CENTRUM s.c. podatnicy do dzisiaj nie zostali rozliczeni, chociaż prawomocne wyroki NSA zapadły 15.09.2006 r.*

*Pani Alicji Szczepanik należą się ponadto przeprosiny za to jak ją tutejszy organ podatkowy potraktował:*

*Podatnik w dniu 4 lipca 2003 r. zwrócił się do urzędu skarbowego z wnioskami o wszczęcie postępowań podatkowych w celu ustalenia „czy import usług dokonany przez podatnika był zwolniony z VAT”. Potem mamy mało obiektywną kontrolę, a w niej patologię radcy prawnego tut. urzędu: ubezwłasnowolnienie kontrolujących, „opinia prawna” jednostronicowa. Wskazywałem na patologiczny wpływ radcy prawnego – pismo z dnia 30.03.2004 r.*

*Urząd zajmuje się sprawą podatkową dopiero po roku – postanowienie nr PP/440/1488/2004 z 16.07.2004 R.*

*Następnie organ wszczyna postępowanie karno skarbowe RKS/294/04 przed zakończeniem szeroko rozumianego postępowania podatkowego i nasyla urzędników z komórki k.k.*

*Alicja Szczepanik odmawia składania zeznań, a mimo to organ kolejny raz wzywa ją a nawet każe policji doprowadzić siłą.*

*Podsumujmy: Podatnika, który w dobrej wierze zwraca się w swojej sprawie, niszczy ponury autorytet przenikający Pierwszy Urząd Skarbowy w Częstochowie.*

*Nie zapomnimy sprawy Alicji Szczepanik.*

***Tutejszy organ podatkowy pokazał się jako wspaniała kolekcja biurokratycznych drapieżników, których jedynym celem życia jest obrona paragrafów podatkowych przy pomocy poborców skarbowych i policji.***

Częstochowa, 10.05.2006 r.

Częstochowa, 10.05.2006 r.

Szanowna Pani mgr inż. Zdzisława Przybylska

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego

w Częstochowie

Właśnie jestem świeżo po lekturze uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2006 r. w sprawie skargi Alicji Szczepanik 24 strony prawniczego pisma, w tym 11 stron totalnej krytyki prawnego stanowiska Pierwszego Urzędu Skarbowego, w tym 11 punktów błędów w sztuce analizy prawnej.

Ma Pani w swoim urzędzie niekompetentną radczynię prawną. Sytuacja ta oczywiście wcale mnie nie martwi. Cieszę się, że w ubiegłym roku ten urząd skarbowy przegrał 15 spraw s.c. „AUTO-CENTRUM”, w tym roku jeszcze jedną, a teraz 12 spraw „Alicji”. Wraz ze mną cieszą Szczepanikowie, Rajkowie i Dylewscy. Słowem wszyscy ci których Pani organ (podatkowy) chciał wykończyć i zaczął to robić, ale nie zdążył. Do Dylewskich organ wchodził na posesję z policją i ze ślusarzem. Alicje Szczepanik organ kazał policji doprowadzić siłą, Rajkowi wziął z konta pieniądze komisanta. Rzecz jasna sytuacja ta nie należy do normalnych, ale zawsze tak dzieje się wszędzie tam gdzie jedni ludzie zabraniają myślenia innym ludziom. Brak myślenia wywołany strachem to u was norma. Przejawia się uzależnieniem urzędnika prowadzącego sprawę czy to na etapie kontroli, czy też w postępowaniu - od „Radcy Prawnego tutaj. Urzędu” – cytata z analizy ostatecznej mat. kontroli „Alicji”, który to radca prawny tutaj. urzędu wbił do głowy innym tutaj. urzędnikom jak mają traktować należność za korzystanie z rzeczy, co mają pisać w sprawie. Rozmawiam z nimi i wiem jak się czują, jak się wstydzą tego co zrobili. Jedna kartka papieru z tą niby „opinią prawną”, z nabazgrołonym nieczytelnym podpisem radczyni, przesądziła o losie Pani Alicji Szczepanik na dwa lata.

Przesądziła o wszczęciu postępowania podatkowego (po rocznej zwłóce), o ustaleniu zaległości, o egzekucji, o wstrzymaniu zwrotów podatku, wreszcie o wszczęciu sprawy karno skarbowej. Już na etapie kontroli podatkowej wskazywałem na patologiczny wpływ radcy prawnego – pismo z dnia 30.03.2004 r. Patrzę teraz na stroniczkę urzędowej opinii, patrzę na 25 stron uzasadnienia wyroku WSA i widzę oczywisty brak staranności, co więcej brak

staranności tolerowany przez zwierzchników, czyli Panią Naczelnik. Bo przecież niekompetencja tej radczyni nie wzięła się znikąd – jest rezultatem tolerancji dla ogólnego braku staranności w pracy tut. urzędu.

Od prawnika Tomasza Głębockiego 4 strony opinii na temat umowy, z sądu wyszło 11 stron (14 stron opisu odliczam) – natomiast organ wyprodukował tylko jedną stroniczkę „Opinii prawnej dot. opodatkowania importu usług w Firmie „Alicja” Alicji Szczepanik”.

To, że Pierwszy Urząd Skarbowy w Częstochowie leci w rankingach jest skutkiem ubezwłasnowolnienia urzędników i ogólnego braku staranności.

Walka o autonomię intelektualną sięga średniowiecznych sporów o ważność i autorytet tradycji. Zamknięcie się urzędu skarbowego na myślenie jest pewnego rodzaju scholastyką. Postęp, który się dokonuje w naszej cywilizacji wynika z tego, że nie udało się zabronić myślenia, nie udało się narzucić poczucia wszechwiedzy i autorytetu. Żadna taka struktura nie utrzyma się w nowoczesnym społeczeństwie na dłuższą metę, chociaż może stać się przykładem ciemnogrodu i pośmiewiskiem.

Niech Pani wyciągnie z tej sprawy właściwe wnioski. Niech Pani pozwoli ludziom myśleć. Niech Pani wymaga starannej pracy.

Paweł Lechowski

Częstochowa, 30.09.2006 r.

Paweł Lechowski

NIP 573-040-10-10

Ul. Średnia 11

Częstochowa

Pan Dariusz Zbroński

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego

Chcę zwrócić uwagę na bardzo niedobre rzeczy, które dzieją się w podległym Panu urzędzie skarbowym.

Na wstępie może nieco górnolotnie stwierdzę, że żyjąc na początku XXI w. kieruje mną wiara w ludzkość, wiara w ludzką pomysłowość, rozwój cywilizacyjny, wiara w człowieka.



Niestety patrzenie na niektóre działania ludzi zatrudnionych w Pana urzędzie skarbowym osłabia moją wiarę w człowieka.

Opowiem Panu dwie historie molestowania skarbowego.

*Przez **molestowanie skarbowe** rozumiem proces rozmyślnej destrukcji podatnika jako jednostki ludzkiej, przez inną jednostkę lub grupę przy systematycznym i trwającym w czasie użyciu lub nadużyciu władzy skarbowej.*

### Historia pierwsza.

Podatnik i człowiek o numerze NIP 573 010 12 59 ma dobrze prosperujący biznes polegający na produkcji części motoryzacyjnych do naszych polskich samochodów. Lata lecą, epoki się zmieniają, a on produkuje cały czas te same części – linki motoryzacyjne. Wszystko byłoby dobrze, gdyby nie to, że wyroby te wymagają posiadania znaku bezpieczeństwa. I on ten znak uzyskuje – niemałym nakładem kosztów. Ale certyfikat jest wydany na określony czas. Nasz bohater nie przedłuża certyfikatu – czy to z oszczędności, czy też z zapomnienia. Przychodzą do niego panie z Państwowej Inspekcji Handlowej i stwierdzają, że ma wpłacić do budżetu 100% sumy uzyskanej ze sprzedaży, co w jego przypadku wynosi 50 tys. Roszczenie to kierują do natychmiastowej egzekucji przez urząd skarbowy. Nasz bohater pogubił się, nie złożył w terminie skargi, nie skorzystał z dobrodziejstw systemu instancyjnego. Pracuje jakby nigdy nic. Organ przystępuje do działania. Jest to sankcja straszna, następuje utrata płynności. A w kolejnych latach mimo, że pracuje z dwoma z synami, następuje powolna degradacja jego przedsiębiorstwa. Najpierw jeden syn, a potem drugi wyjeżdża z Polski – kraju, który doprowadził jego ojca do ruiny. Teraz czas na Pana urząd skarbowy. Nawet bank, który ma hipotekę na zakładzie produkcyjnym nie jest tak okrutny. Pierwszy raz ludzie z pokoju nr 16 w lutym 2004 r. oskarżają naszego bohatera o celowe niepłacenie podatków i posyłają go do sądu. Ale im się nie udaje i w sądzie przegrywają, bo sąd nie widzi celowego działania. Nasz bohater chce płacić podatki – pomimo wyjazdu synów, utraty pracowników, sam dalej produkuje, zawozi, a to co mu zostaje zanoszi do fiskusa. Pokazuje w sądzie karty kontowe. Urzędnicy z pokoju nr 16 nie dają za wygraną. We wrześniu tego roku na nowo wszczynają sprawę i oskarżają tego człowieka o celowe niepłacenie podatków. Pewnie Pan powie takie są procedury, nic nie mogę zrobić. Może pan i to dużo.

Sprawa ściągania należności budżetowych w oparciu o art. 26 ust. 1 ustawy o badaniach i certyfikacji w tym konkretnym przypadku w ogóle nie powinna mieć miejsca. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 kwietnia 2002 r. (syg. Akt I SA/Wr 257/2000) ograniczył odpowiedzialność przedsiębiorcy do sytuacji, gdy wprowadza on do obrotu wyroby nieoznaczone znakiem bezpieczeństwa, jednocześnie wyprodukowane niezgodnie z wymaganiami stanowiącymi podstawę przyznania prawa stosowania tego znaku,.

NSA wbrew praktyce organów skarbowych stwierdził, że zastosowanie wobec przedsiębiorcy sankcji ekonomicznej jest możliwe tylko wtedy, gdy jego wyrób nie posiada wymaganego

znaku bezpieczeństwa i jest niebezpieczny. Patrząc na sprawę naszego bohatera widzimy, że miał znak bezpieczeństwa. Jego wyroby nie zagrażały i nie zagrażają bezpieczeństwu użytkowników. Jego sprawa to oczywista pomyłka i przejaw nadgorliwości urzędniczej.

Teraz Pan to wie i może pomóc człowiekowi, a przynajmniej nie wyrządzać mu dalszej krzywdy.

Pisałem o tej sprawie w 2003 r. ( w załączeniu mój materiał z nr 23/2003 „Gazety Częstochowskiej” mogę napisać i teraz.

W oparciu o art. art. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej składam wniosek o udostępnienie mi informacji o imieniu i nazwisku oraz stanowisku służbowym urzędnika z pok. 16, który zajmuje się sprawą karnoskarbową Pana Krzysztofa Polańskiego. Wnoszę także o udostępnienie akt poprzedniej sprawy karnoskarbowej z 2004 r.

Ponadto wnoszę o wydanie mi kart kontowych podatnika.

### Historia druga.

Pani Alicja Szczepanik wybrała do obsługi swojej firmy moje koncesjonowane biuro rachunkowe. Zostałem przez nią upoważniony jako jej pełnomocnik do podpisywania deklaracji VAT. Miałem wątpliwości co do stawki podatkowej przy zakupie usług rozrywkowych. Dwa razy w odstępie dwóch dni tj. 2 i 4 lipca 2003 r. składałem korekty deklaracji VAT za okres od maja do października 2001 r, W końcu w dniu 4 lipca 2003 r. zwróciłem się do urzędu skarbowego z wnioskami o wszczęcie postępowań podatkowych. w celu ustalenia „czy import usług dokonany przez podatnika był zwolniony z VAT”.

Wyobraża Pan sobie to, że przez rok Pana urząd nie wszczął postępowań podatkowych, co potwierdził tym że wydał postanowienia o wszczęciu 16 lipca 2004 r.

Za to do postępowania karnoskarbowego urząd był bardzo szybki.

Jeszcze się nie spotkałem z sytuacją, żeby w trakcie postępowania instancyjnego, zanim rozstrzygnięta została sprawa podatkowa, która ma charakter sporu prawniczego, i która trafia do WSA organ wszczywał przeciwko podatnikowi postępowanie karno-skarbowe. Tutaj miało to miejsce.

Może dlatego, że złożyłem skargę na naczelnika. W swojej naiwności myślałem, że jest to klasyczny przypadek opisany w art. 142 ordynacji podatkowej. Myślałem, że naczelnik zostanie ukarany karą porządkową. Ale się pomyliłem.

Częstochowska izba skarbowa stanęła murem za naczelnikiem. Pan Miodyński napisał mi w pięciostronicowym piśmie PPC-2-051/2/05/7 z dnia 5 sierpnia 2005 r., o postępowaniu wstępnym, a potem o przekształceniu fazy wstępnej w postępowanie zasadnicze itp. rzeczy wymyślone przez niego tylko po to żeby ukryć ewidentny fakt niezakończania sprawy w terminie. Potem zaczęły się dziać dziwne rzeczy. **Ktoś uruchomił pokój nr 16.** Było przesłuchanie. Pani Alicja zdecydowanie odmówiła składania zeznań. Potem było nękanie. Wezwania na następne przesłuchanie. Wnioski na policję o doprowadzenie.

Tydzień przed aresztowaniem naczelnika przyniosłem, złożyłem i objaśniłem w pok. nr 16 300 stron materiałów z postępowania podatkowego. Miesiąc później postępowanie umorzono. W tej historii nie pominę wątku braku staranności, o którym już wcześniej pisałem.

*Jedna kartka papieru z tą niby „opinią prawną”, z nabazgrołonym nieczytelnym podpisem radczyni, przesądziła o losie Pani Alicji Szczepanik na dwa lata.*

*Przesądziła o wszczęciu postępowania podatkowego (po rocznej zwłoce), o ustaleniu zaległości, o egzekucji, o wstrzymaniu zwrotów podatku, wreszcie o wszczęciu sprawy karno skarbowej. Już na etapie kontroli podatkowej wskazywałem na patologiczny wpływ radcy prawnego – pismo z dnia 30.03.2004 r. Patrzę teraz na stroniczkę urzędowej opinii, patrzę na 25 stron uzasadnienia wyroku WSA i widzę oczywisty brak staranności, co więcej brak staranności tolerowany przez zwierzchników, czyli Panią Naczelnik. Bo przecież niekompetencja tej radczyni nie wzięła się znikąd – jest rezultatem tolerancji dla ogólnego braku staranności w pracy tut. urzędu.*

*Od prawnika Tomasza Głębockiego 4 strony opinii na temat umowy, z sądu wyszło 11 stron (14 stron opisu odliczam) – natomiast organ wyprodukował tylko jedną stroniczkę „Opinii prawnej dot. opodatkowania importu usług w Firmie „Alicja” Alicji Szczepanik”.*

*To, że Pierwszy Urząd Skarbowy w Częstochowie leci w rankingach jest skutkiem ubezwłasnowolnienia urzędników i ogólnego braku staranności.*

W oparciu o art. art. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej składam wnioszek o udostępnienie mi informacji z akt sprawy karnoskarbowej Pani Alicji Szczepanik.

Ponadto proszę o udzielenie odpowiedzi na pytania:

- 1) Ile było takich przypadków, kiedy podatnikowi, który miał spór z pierwszym urzędem skarbowym w sądzie administracyjnym było wszczynane w tym czasie postępowanie karno-skarbowe?
- 2) Czy w sprawie pani Alicji Szczepanik były naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Pan Bogdan Zieliński bezpośrednio lub pośrednio wydawał dyspozycje urzędnikom z pok. nr 16?

Częstochowa, 2006-10-13

Nr KS.600.RKA-26/06

P. Paweł Lechowski  
ul. Średnia 11  
42-200 Częstochowa  
NIP 573-040-10-10

W odpowiedzi na Pana pismo z dnia 30.09.2006r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie uprzejmie informuje, że zgodnie z art. 53§37 kks, Urząd Skarbowy jest tylko organem postępowania przygotowawczego, natomiast organem rozstrzygającym o winie i karze jest niezależny Sąd.

Postępowanie karne skarbowe przedwko P. Alicji Szczepanik i P. Krzysztofowi Polańskiemu zostało wszczęte zgodnie z obowiązującą procedurą na podstawie art. 303, 305§1, 325 a-i, 325e§1 kpk w związku z art. 113§1 kks.

Działaniem urzędu nie kierowała premedytacja do tych podatników, tylko obowiązki nałożone przepisami prawa podatkowego i karnego skarbowego. Każde naruszenie przepisów prawa podatkowego skutkuje sankcjami z kodeksu karnego skarbowego. Żaden przepis nie uzależnia i nie wstrzymuje wszczęcia postępowania karnego skarbowego przed wydaniem decyzji podatkowej. Art. 303 kpk mówi wyraźnie, że jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (wykroczenia) wydaje się z urzędu lub na skutek zawiadomienia o przestępstwie, postanowienie o wszczęciu dochodzenia (śledztwa), w którym określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996r. O urzędach i Izbach skarbowych określa co należy do zakresu działania naczelników urzędów skarbowych i urzędów skarbowych.

Naczelnik urzędu jest kierownikiem finansowego organu postępowania przygotowawczego i w ramach swoich obowiązków sprawuje nadzór nad każdym postępowaniem karnym skarbowym. Ponadto informuję, że z uwagi na podział obowiązków konkretna sprawa nie jest przypisana w całości jednemu pracownikowi.

W Wielosobowym stanowisku do spraw karnych skarbowych zatrudnieni są:

- 1/ komisarz skarbowy – Bogumiła Galecka,
- 2/ komisarz skarbowy – Bożena Depta,

3/ komisarz skarbowy – Katarzyna Jeziorowska,

4/ Inspektor – Marek Gołachowski.

W przypadku sankcji ekonomicznej po kontroli PIH, sankcje te egzekwowane są przez urzędy skarbowe, podatnik ma prawo do zgłoszenia uwag do protokołu lub na piśmie. Jeżeli sankcje nie zostaną wpłacone, zgodnie z obowiązującymi przepisami wszczyna się postępowanie egzekucyjne. Należność ta nie wynika z działania urzędu, jest sankcją nałożoną przez PIH i tam powinny być kierowane zarzuty.

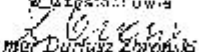
Odnosnie kwestii dotyczącej wszczęcia postępowania podatkowego i naruszenia zasad skargowości został Pan dwukrotnie poinformowany o sposobie i skutkach prowadzonego postępowania podatkowego pismami Izby Skarbowej w Katowicach. Karty kontowe podatnika P. Krzysztofa Polańskiego zostaną Panu wydane, po zgłoszeniu się do Pierwszego Urzędu Skarbowego, o powyższym poinformowano pracownika Pana Biura P. Jaworską w dniu 10.10.2006r.

Reasumując, tutejszy organ podatkowy nie przyczynił się do problemów finansowych i „powolnej degradacji przedsiębiorstwa” należącego do „podatnika i człowieka o numerze NTP 573-010-12-59”.

Nie leży w zakresie kompetencji Naczelnika Urzędu Skarbowego ocena działań PIH. Natomiast czynności podejmowane są tylko dalszą konsekwencją zdarzeń stwierdzonych przez PIH. Również nie mogą się odnieść do tego „czy w sprawie pani Alicji Szczepanik były naczelnik PUS B. Zieliński bezpośrednio lub pośrednio wydawał dyspozycje urzędnikom z pok. Nr 16”, gdyż nie pracowałem w tutejszym urzędzie, a jak Pan sam pisze „postępowanie umorzono”

Odnosnie dostępu do informacji publicznej została wydana do Pana decyzja z dnia 11.10.2006r. Nr IN/1822-2/06.

Mam nadzieję, że w przyszłości kontakty służbowe Pana i innych podatników z tutejszym urzędem będą przebiegać w dobrej atmosferze i zgodnie z przepisami prawa, o co osobiście będę się starał.

p.o. NACZELNIKA  
Pierwszego Urzędu Skarbowego  
w Szopocie  
  
mgr Dariusz Zbroński

**PIERWSZY URZĄD SKARBOWY**  
UL. ROLNICZA NR 33  
42-200 CZĘSTOCHOWA  
NIP: 849-00-02-731  
Nr KS.600.RKA-25/08

Częstochowa, dn. 23.01.2007r.

P. Paweł Lechowski  
ul. Średnia 11  
42-200 Częstochowa  
NIP: 573 040 10 10

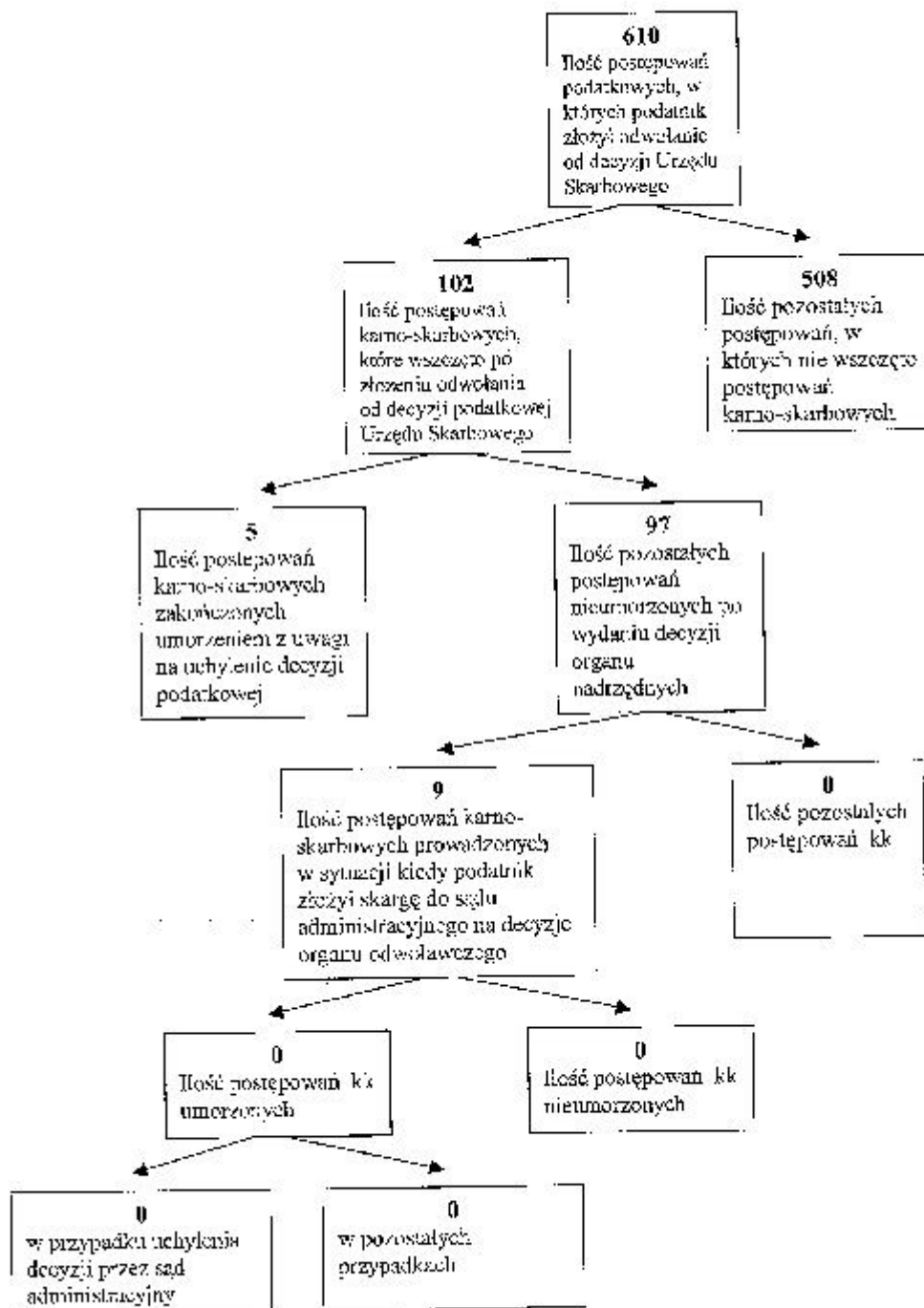
W odpowiedzi na Pana wniosek z dnia 11.12.2006r. o udostępnienie informacji publicznej Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie uprzejmie informuje, że wszystkie czynności w postępowaniu karnym skarbowym prowadzone są zgodnie z obowiązującymi procedurami na podstawie art. 303, 305 § 1, 325 a - i, 325e § 1, 752 § 2 kpk, co zostało opisane w piśmie skierowanym do Pana z dnia 13.10.2006r. Podejmowanie działań polegających na doprowadzeniu policyjnym Pani Szczepanik czy innego podejrzanego nie jest uzależnione od dyspozycji służbowej, wynika wprost z art. 75 § 2 kpk, do którego stosowania zobligowany jest organ prowadzący postępowanie przygotowawcze, w tym przypadku Urząd Skarbowy. Zgodnie z art. 300 kpk, przed pierwszym przesłuchaniem podejrzaną została pouczone o swoich uprawnieniach oraz o obowiązkach i konsekwencjach wskazanych w art. 75, 138 i 139 kpk. Pouczenie zostało wręczone na piśmie P. Szczepanik w dniu 10.02.2005r. Postanowienie o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego wydano na podstawie art. 22 § 1 kpk. Natomiast zgodnie z art. 22 § 3 kpk: „w czasie zawieszenia postępowania należy jednak dokonać odpowiednich czynności w celu zabezpieczenia dowodów przed ich utratą lub zniekształceniem”. Świadczenie Pana, że w aktach karnych skarbowych brak było dokumentów podatkowych jest bezpodstawne ponieważ nie był Pan stroną tego postępowania (art. 120 kks - przesłuchany w charakterze świadka) i nie miał Pan wglądu w akta karno skarbowe.

W załączeniu schemat zawierający żądane informacje za lata 2001 - 2006 dotyczące prowadzonych postępowań karno-skarbowych.

**NACZELNIKA**  
Pierwszego Urzędu Skarbowego  
w Częstochowie

*miej Dariusz Zbroński*

Informacja w zakresie podania ilości przypadków, kiedy przeciwko podatnikowi, który miał spór z Pierwszym Urzędem Skarbowym w Częstochowie w sądzie administracyjnym było jednocześnie prowadzone postępowanie karno-skarbowe za lata 2001 – 2006



Powyżej zamieszczam dwie odpowiedzi Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego. Zgadzam się z jego stwierdzeniem, że nie może odpowiadać za błędy poprzednika. Zwracam uwagę na złożenie przez

niego oświadczenia, „że w przyszłości kontakty służbowe Pana i innych podatników z tutejszym urzędem będą przebiegać w dobrej atmosferze i zgodnie z przepisami prawa, o co będę się starał”.

Nie jest to łatwe, żeby urząd skarbowy właściwie reagował na błędy własne i podatników.

O tym, że jest to możliwe świadczy o tym przykład Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie.

**W okresie kiedy Drugim Urzędem Skarbowym w Częstochowie kierował Pan Jan Zieliński urząd ten wielokrotnie był nagradzany Certyfikatem "Urzędu Skarbowego Przyjaznego Przedsiębiorcy", a jego pracownicy przyswoili sobie pozytywne dla klientów urzędu wzorce zachowań.**

**Na moje pytanie: „Jakie działania można podejmować aby stworzyć klimat wzajemnej życzliwości między urzędem a obywatelami?”, Pan Naczelnik odpowiedział:**

*Kształtowanie pozytywnego wizerunku organu fiskalnego jest niewątpliwie procesem trudnym, skomplikowanym i długotrwałym. Zmiana postrzegania urzędu skarbowego jako podstawowego instrumentu fiskalizmu, napotyka na przeszkody, które wymagają ze strony kierującego tym urzędem, umiejętności nie tyle natury zarządczej, co natury psychologicznej. Zmiana mentalności urzędniczej, kształtowanej bądź co bądź przez lata, jest wyzwaniem, któremu można nie sprostać. Przebudowa procesu myślowego urzędnika siedzącego za biurkiem i utożsamiającego się z jakąś bliżej nieokreśloną „quasi” wiedzą wymaga nader skomplikowanych zabiegów. Przeto – mając na uwadze te spostrzeżenia – obejmując stanowisko Naczelnika Urzędu, podjąłem radykalne działania w kierunku utrwalenia wśród moich współpracowników takich schematów myślowych i podjęcia takich czynności, które w sposób skuteczny zmienią ten niekorzystny obraz urzędniczej maszyny, wyzwalał ją co najmniej niechęć, agresję, niskie mniemanie o kompetencjach, arogancję zachowań z obydwu stron biurka. Tak więc wszystkie te działania, które były sukcesywnie wdrażane, analizowane, częstokroć zmieniane, pozwoliły na skuteczne przeobrażenie wizerunku urzędu w organ podatkowy, który już nie może wywoływać strachu, niechęci bądź mniemania o pracujących tam niekompetentnych urzędnikach, szczytujących się niezasadnie „urzędnikami urzędu skarbowego”.*

*Te działania zatem można skonkretyzować i przez 10 lat mojego kierownictwa sprowadzały się przede wszystkim do:*

- wytworzenia takiej atmosfery wewnątrz Urzędu, która ma stymulować określone i pożądane zachowania wobec podatników, którzy nie są naszymi wrogami, a sprzymierzeńcami, bowiem to oni również są współorganizatorami naszych stanowisk pracy,*
- utrwalenia w mentalności urzędniczej (poprzez permanentną edukację) szerszego pojmowania rzeczywistości, która stoi na podatkach i naszej własnej roli w tym zakresie,*
- wdrożenie własnego systemu podnoszenia kwalifikacji w formie samokształcenia w zespołach tematycznych i monitorowanie zdobytych umiejętności i wiedzy, takie poczynania okazały się nader skuteczne, bowiem współuczestnictwo w szkoleniu pozwala skutecznie przyswoić wiedzę i następnie przekładać ją w rzeczywistość prezentowaną przez podatników i oczekujących od nas rozwiązania ich problemów,*
- zawsze przykładam dużą wagę do uczestnictwa w wszelkiego rodzaju szkoleniach zewnętrznych, prezentacjach, bieżącego monitorowania linii, orzecznictwa i zrozumienia tychże częstokroć skomplikowanych uregulowań prawnych, a przede wszystkim zrozumienie celowości ich wprowadzenia,*



- wytworzenie atmosfery przyjaźni, sympatii, zrozumienia podatników, którzy muszą zmagać się częstokroć z realiami nie zawsze im sprzyjającymi,
- stworzenie u pracowników poczucie uznania dla przedsiębiorczości, uznania i estymy dla godności podatników, poprzez zachowania które będą świadczyć o kulturze osobistej tegoż pracownika, próbie zrozumienia, iż prowadzona działalność stanowi wszak o bycie tego człowieka i jego rodziny,
- utrwalenie wśród pracowników zasad wyboru priorytetów i wag dla poszczególnych działań w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa,
- prowadzenie racjonalnej polityki karno-skarbowej; pouczenie podatnika, uwrażliwienie na ewentualne zagrożenie skutkuje o wiele lepiej, aniżeli rygorystyczne kwalifikowanie czynów sankcjonowanych mandatami, grzywnami itp.,
- systematyczne prowadzenie spotkań z pracownikami i permanentne monitorowanie zachowań urzędników wytworzyło niejako „obowiązkową” życzliwość, uprzejmość w bezpośrednich kontaktach z podatnikami,
- podejmowanie takich rozwiązań organizacyjnych, które winny mieć na względzie przede wszystkim komfort obsługi konkretnego podatnika, bez potrzeby wyczekiwania, odejścia od urzędnika bez uzyskania informacji, czy uzyskania jej niepełnej, bądź zgoła błędnej.

*Przedkładając Panu powyższe uwagi, traktuję je jako najważniejsze w moim mniemaniu, pozwalające jak Pan to ujął „... stworzyć klimat wzajemnej życzliwości między urzędem a obywatelami”. Takie też miałem zamierzenia, gdy obejmowałem stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego i myślę, że z powodzeniem je zrealizowałem, a co jak trafnie Pan zauważył między innymi, pozwoliło tutaj urzędowi wielokrotnie zdobyć Certyfikat „Urzędu Skarbowego Przyjaznego Przedsiębiorcy”.*

**mgr Jan Wróblewski pracownik skarbowości od 1993r. – Izba Skarbowa w Częstochowie, Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Zawierciu i od 2001r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie.**

**W czasie kierowania Urzędem w Częstochowie otrzymał następujące wyróżnienia:**

- pięć razy „Certyfikat Urzędu przyjaznego przedsiębiorcy” ( 2004r., 2005r., 2007r., 2008r., 2010r.) organizowany przez Min. Fin. i BCC,
- w VII Rankingu urzędów skarbowych organizowanym przez „Dziennik Gazetę Prawną „ – wyróżnienie wśród dużych urzędów w 2010r.
- w 2009 r. Urząd dostał wyróżnienie w zakresie „jako jedyny w kraju zakończył rozpoczęte w 2008 r. kontrole podatkowe” – „Rzeczpospolita” z dnia 22.09.2009r.

źródło: <http://psus.info/NewsDetails.aspx?id=198>

Jak te zasady praktycznie były stosowane za czasów naczelnikowania Pana Jana Zielińskiego opowiem autentyczną, własną historię niedosłego „seryjnego” wykroczenia karno-skarbowego.

CZESTOCHOWA, 17.11.2008

NACZELNIK  
DRUGIEGO URZĘDU SKARBOWEGO  
W CZESTOCHOWIE  
UL. TKACKA 3  
42-200 CZESTOCHOWA  
TEL. 0-34/378-81-00

HP/446-387/08/PO  
NIP 9492088676

249348 / 249382

~~USŁUGI TARTACZNE I HANDEL DREWNIEM Z.I  
A. KNYSAK S.C., ANETA KNYSAK, ZANETA  
KNYSAK  
LIPNICKA 39  
ZURAW  
42-253 JANÓW~~

### POUCZENIE

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, w związku ze złożeniem przez Spółkę deklaracji VAT-7 za miesiąc wrzesień 2008r. po ustawowym terminie tj. w dniu 28.10.2008r. (data nadania przesyłki) przypomina, że zgodnie z art. 99 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004r. Nr 54, poz.535 z późn. zm.) - "podatnicy, o których mowa w art.15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust.2-10 i art.133."

W przypadku ponownego uchybienia terminu złożenia deklaracji podatkowej VAT-7 zostanie wszczęte postępowanie karno skarbowe.

Do wiadomości:  
Pełnomocnik Spółki p.Paweł Lechowski  
42-221 Częstochowa ul.Średnia 11

Z. upoważniona Naczelnika  
Drugiego Urzędu Skarbowego  
w Częstochowie  
mgr Marta Miśnek  
Państwowy Urząd Skarbowy

.....  
/pocis z podaniem imienia,  
nazwiska i stanowiska służb./

Urząd Skarbowy przysłał pouczenie podatnikowi, który złożył po terminie deklarację VAT-7

keno

Częstochowa



Drugi Urząd Skarbowy w Częstochowie

Zwracam się o anulowanie pouczenia dotyczącego rzekomego złożenia deklaracji VAT po terminie

Dotyczy: USKUBI TARTACZNE I HANDEL DREWNIEM S.p.A.  
UL. LIPNICKA 39 20240

Nr pouczenia: PP/kw6-367/08/PO/249348/249348

Upzejnię informuje, że w dniu 27.10.2008 r. nadałem w agencji pocztowej ul. Biała 20 Częstochowa 6 listów poleconych do następujących urzędów skarbowych:

- Urząd Skarbowy w Kłobucku
- Urząd Skarbowy w Zawierciu
- Pierwszy Urząd Skarbowy w Częstochowie
- Drugi Urząd Skarbowy w Częstochowie
- I Śląski Urząd Skarbowy
- Urząd Skarbowy w Pajęcznie

Listy zawierały deklaracje podatkowe, których termin wysyłki przypadł na dzień 27.10.2008 r. Otrzymałem potwierdzenia nadania tych listów i pokwitowania wpłaty opatrzone stemplem z datą 27.10.2008 r. (ksery w załączeniu)

Natomiast na kopercie listu do Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, przybito stemple z datą 28.10.2008 r. Być może i na pozostałych kopertach przybito datę 28.10.2008 r.

Drugi Urząd Skarbowy się pospieszył i wysłał do podatnika pouczenie, że deklaracja została wysłana po terminie i że w przypadku ponownego uschybienia terminu zostanie wszczęte postępowanie karno-skarbowe.

W związku zaistniałą sytuacją poprosiłem w dniu 12.11.2008 agencje pocztową o pisemne wyjaśnienie jak do tego doszło, że na kopertach przybito pieczętkę z datą 28.10.2008 r. W odpowiedzi otrzymałem informację (pisem w załączeniu), że „niezgodność powstała w wyniku błędnego przedstawienia datownika”.

W związku z powyższym wnoszę o pisemne powiadomienie podatnika o anulowaniu pouczenia.

mgr Paweł Lechowicki  
ul. Średzka 1  
42-200 Częstochowa  
tel. 620 00 00  
tel. 620 00 00  
ul. Średzka 1  
42-200 Częstochowa

Drugi Urząd Skarbowy w Częstochowie  
ul. Biała 20  
42-200 Częstochowa  
tel. 620 00 00  
tel. 620 00 00

Podatnik wyjaśnia, że nie jest winny złożenia deklaracji VAT po terminie

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 BIURO RACHUNKOWE  
 ul. Świdnicka 11  
 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 BIURO RACHUNKOWE  
 ul. Świdnicka 11  
 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 BIURO RACHUNKOWE  
 ul. Świdnicka 11  
 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 BIURO RACHUNKOWE  
 ul. Świdnicka 11  
 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 BIURO RACHUNKOWE  
 ul. Świdnicka 11  
 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 BIURO RACHUNKOWE  
 ul. Świdnicka 11  
 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

**POTWIERDZENIE NADANIA**  
 przesyłka listowej poleconej nr *14526001*  
 wysłana dnia *30.01.2011*

**NADAWCA:**  
 firma Jolanta Komaryś - GARDŁOWA  
 "ALICJA"  
 ul. 20 Czerwona 11, 52-201 CZĘSTOCHOWA  
 tel. 051 213-00-63, fax: 051 257-262  
 legon 15282298, NIP 673-015-27-05  
 kod pocztowy

**ADRESAT:**  
 Władimir Świdrowski  
 ul. *14526001*  
 kod pocztowy

*30.01.2011*

Podatnik przedstawia dowód nadania wysyłki pocztowej

**Firma GENTO**  
Rugieniusa Poczak  
ul. Bała 20, 42-221 Częstochowa  
SE. 004 382 05 10 NIP 573-137-84-02

Częstochowa, dnia 13.11.2008

AGENCJA POCZTOWA  
ul. Bała 20  
42-221 Częstochowa 22

**Biurowo Rachunkowe**  
**Pan Paweł Lechowski**  
ul. Środzina 11  
42-221 Częstochowa

BIURO URZĘDOWE	
M. Częstochowa	
DATA	2008-11-27
ZACZYNANO OSUBS. S.C.E	
M.I.	

W związku z niezgodnością dat na potwierdzeniu listu poleconego, skierowanym do Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, nadanym w dniu 27.10.2008 roku wyjaśniam:

Niezgodność powstała w wyniku błędnego przedstawienia datownika podczas zmiany godziny na datowniku. Zaświadczam, że przesyłka została nadana w dniu 27 października 2008 roku. Za zaistniałą pomyłkę mojej pracownicy przepraszam.

**Firma GENTO**  
Rugieniusa POCZAK  
wzicki

AGENCJA POCZTOWA  
ul. Bała 20  
42-221 Częstochowa 22

Podatnik przedstawia pismo wyjaśniające z agencji pocztowej.

CZĘSTOCHOWA, 02 12 2008

NACZELNIK  
DRUGIEGO URZĘDU SKARBOWEGO  
W CZĘSTOCHOWIE  
UL. TKACKA 3  
42-200 CZĘSTOCHOWA  
TEL. 0-34/378-61-00

PH:446-378/08/PO | 25.12.08 | S38  
NIP 8492089678

~~USŁUGI TARTACZNE I HANDEL DREWNIEM Ż. I  
A. KNYSAK S.C., ANETA KNYSAK, ZANETA  
KNYSAK  
LIPNICKA 39  
ŻURAW  
42-283 JANÓW~~

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, informuje, iż przyjął wyjaśnienia dot. błędnego przystawienia datownika na kopercie zawierającej deklaracje VAT-7 za miesiąc wrzesień 2008r. i tym samym uznał zachowanie ustawowego terminu złożenia deklaracji.

W związku z powyższym wysłane pouczenie w tej sprawie stało się nieaktualne.

Do wiadomości:  
Pełnomocnik Spółki p. Paweł Lechowski  
42-221 Częstochowa ul. Średnia 11

Z upoważnienia Naczelnika  
Drugiego Urzędu Skarbowego  
w Częstochowie  
mgr Małgorzata Młyniek  
- - - - -  
Kontroler

.....  
/podpis z podaniem imienia,  
nazwiska i stanowiska służbowego

Podatnik otrzymuje anulowanie pouczenia.

Porównując styl działania Pierwszego i Drugiego Urzędu skarbowego w Częstochowie widać wyraźnie, kto poucza, kto potrafi wycofać się i przyjąć argumentację podatnika a kto wali młotem karno-skarbowym gdzie popadnie.



**NACZELNIK  
URZĘDU SKARBOWEGO  
W KŁOBUCKU**

Kłobuck, dnia 14 maja 2012 r.

Szanowny Pan

Paweł Lechowski  
ul. Śródnia 11  
42-200 Częstochowa

W związku z zakończoną akcją składania deklaracji rozliczeniowych za 2011 rok pragnę podziękować w imieniu własnym i moich współpracowników za dotychczasową współpracę w tym zakresie a przede wszystkim za propagowanie wśród podatników możliwości elektronicznego składania deklaracji.

Złożenie deklaracji za pomocą internetu to rozwiązanie na miarę XXI wieku, które eliminuje konieczność wizyt w Urzędzie Skarbowym, oczekiwania w kolejkach oraz skraca czas obsługi zeznania – ekonomicznie i ekologicznie, a co przekłada się na szybkość dekontowania zwrotów nadpłat przez organ podatkowy. W świetle powyższego zachęcam Pana do dalszego propagowania tej formy składania wszystkich deklaracji podatkowych dostępnych na platformie e-podatku i zarazem zapewniam że moi współpracownicy służą wszelką pomocą w tym zakresie.

Jednocześnie życzę Panu wszelkiej pomyślności i dalszych sukcesów zarówno na płaszczyźnie zawodowej jak i w życiu prywatnym.

Z wyrazami szacunku



Kłobuck, ul. Jana Pawła II 1, tel.: +48 34 310 68 95 | NIP: 571-04-23-87 8  
42-100 Kłobuck, fax: +48 34 310 68 95 REGON: 140204007

www.usnet.czestochowa.pus.gov.pl  
e-mail: us2@usnet.moh.gov.pl

Pismo z podziękowaniem od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kłobucku.

Na tle działania innych urzędów skarbowych stwierdzam, że urzędnicy PUS zajmują nieuczciwą postawę moralną ponieważ wydaje im się, że więcej mogą, niż pozwalają na to przepisy prawa.

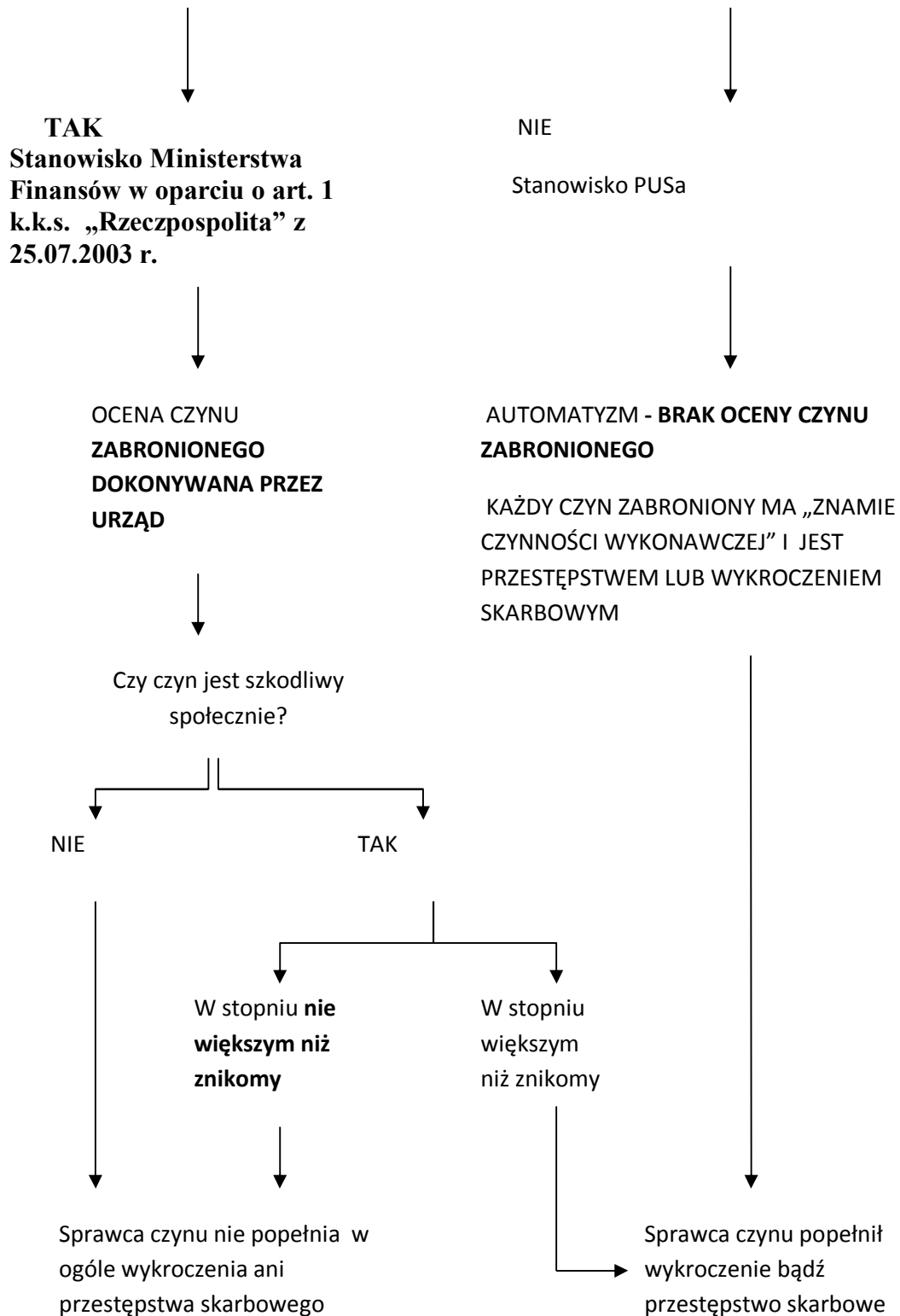
Urzędnicy PUS z niskich pieniężnych pobudek wszczynają sprawy karno skarbowe i często naruszają zasadę domniemania niewinności oraz łamią zasadę obiektywizmu. Posługują się przy tym domniemaniem winy oraz opierają się wyłącznie na - jak to się nazywa – „znamionach czynności wykonawczej”.

Normą w praktyce karania przez PUS jest automatyzm i formalizm.

Zgodnie z art. 1 § 1 k.k.s. za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe odpowiada ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy. Musi być on opisany w konkretnym przepisie ustawy. Żaden z nich nie mówi jednak o takich czynach, jak np. nieuzasadnione zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodu czy nieterminowe wystąpienie o zwrot VAT. Tymczasem to właśnie takie zdarzenia, polegające na przyjęciu przez podatnika innej kwalifikacji wydatków, wystarczają urzędnikom do stwierdzenia przestępstwa i karania przedsiębiorcy na podstawie k.k.s. Jest to działanie niemające podstaw prawnych. Potwierdził to **Sąd Najwyższy (sygn. V KKN 426/00)**, który stwierdził, że „Fakt wadliwego rozliczenia pociąga odpowiedzialność finansową sprawcy na gruncie prawa podatkowego, ale nie rodzi automatycznie i zawsze odpowiedzialności w sferze prawa karnego skarbowego”. Zresztą k.k.s. mówi wprost, że karze podlega tylko ten podatnik, który uchyla się od opodatkowania, nie składa deklaracji, podaje w niej nieprawdę, a przez to wszystko świadomie uszczupla należności budżetu. Fakty te trzeba jednak sprawdzić, a nie po prostu wybrać sobie „ofiara” i albo ją karać, albo straszyć karami, sugerując złożenie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.



zasada obiektywizmu w postępowaniu  
przygotowawczym - art. 4 k.p.k.,



## **Każdy kogo PUS typuje do odpowiedzialności karnej zmuszony jest do udowodnienia nieumyślności**

Akt oskarżenia sporządzony przez PUS nie zawiera przedstawienia dowodów świadczących o zamiarze popełnienia wykroczenia przez oskarżonego. Posługuje się określeniami i pojęciami spełniającymi rolę swoistych wytrychów językowych typu „zebrany materiał dowodowy uzasadnia”. Można odtworzyć tok rozumowania PUS.

W praktyce działania komórki karno-skarbowej PUS uznaje się, że profesjonaliści (jakimi są główny księgowy, dyrektor finansowy, prezes spółki, osoba uprawniona do prowadzenia ksiąg rachunkowych, doradca podatkowy itp) nie mogą zastrzajać się nieumyślnością, skoro zawodowo zajmują się finansami i podatkami, a zatem powinni wiedzieć, jak prawidłowo rozliczać deklaracje podatkowe i kiedy je składać. Za tym idzie kolejne uproszczenie polegające na przyjęciu założenia, że osoby rozliczające podatki muszą się „godzić” z możliwością popełnienia wykroczenia lub przestępstwa. Często używa się też słowa sposobność w znaczeniu „zamiaru”. Wspomaganie oskarżenia określeniem „miał sposobność” zastępuje dowód na drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu.

Stwierdzenie faktu (tzw. zamiar ewentualny) to dla urzędnika skarbowego prosta droga do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej.

Dlatego w akcie oskarżenia PUS nie znalazło się uzasadnienie winy i zamiaru popełnienia wykroczenia. **Brak uzasadnienia oskarżenia, wskazania konkretnych przesłanek jakimi kierował się oskarżyciel uniemożliwia czynną obronę. Od organów administracji skarbowej można wymagać, co znajduje podstawy w k.p.k starannego uzasadnienia oskarżenia, tymczasem użyty szablon tego wymogu nie spełnia.**

W pewnym sensie winni są sami oskarżeni, którzy nie starają się wykazywać swojej nieumyślności lecz dążąc do zaniechania ukarania (np. dzięki dobrowolnemu poddaniu się odpowiedzialności) stosunkowo szybko przyznają się do popełnienia określonego czynu.

## **Urzednicy karno-skarbowi znajdują się pod presją wskaźników rezultatu**

Finansowe organa dochodzenia nie sprawują wymiaru sprawiedliwości. Podatnik nie musi składać czynnego żalu lub godzić się na dobrowolne poddanie odpowiedzialności ponieważ w zwyczajnym trybie postępowania przed sadem ma znacznie większe szanse uniknięcia odpowiedzialności karnej, jeżeli zarzucanego mu czynu nie popełnił w sposób zawiniony.

W polskim systemie prawnym zachowania podatników polegające na naruszaniu norm prawa podatkowego są objęte systemem kar, określonym w przepisach ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.).

Kodeks karny skarbowy (kks) jest ustawą spójną z prawem karnym powszechnym oraz realizuje konstytucyjną zasadę, iż wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują sądy. Kks rozszerza zakres czynów uznawanych za karalne na naruszanie zakazów i nakazów prawa finansowego należącego do obszaru zadań Ministra Finansów, tj. prawa podatkowego, celnego, dewizowego oraz w zakresie gier liczbowych.

W postępowaniu w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu karnego i kodeksu postępowania karnego.

We wszystkich sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe orzekają sądy powszechne albo sądy wojskowe, co wyłącza kompetencję administracyjnych organów finansowych do orzekania o winie i karze za przestępstwa i wykroczenia skarbowe - poza możliwością ukarania mandatem karnym za wykroczenie skarbowe, za zgodą sprawcy czynu.

**Przestępstwem skarbowym** jest czyn zabroniony przez kks pod groźbą kary grzywny określonej w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Natomiast **wykroczenie skarbowe** jest to czyn zabroniony przez kks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi.

Kodeks określa kary m.in. za takie czyny zabronione jak: oszustwo podatkowe, nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg, niewystawianie lub fałszowanie rachunków, nieterminowe wpłacanie podatków, narażenie na bezpodstawny zwrot podatku, czyny związane z zakresem naruszeń obowiązków oznaczania skarbowymi znakami akcyzy, obowiązków płatnika i inkasenta, utrudniania kontroli podatkowej i

skarbowej, naruszania obowiązków z zakresu systemu ewidencji i identyfikacji podatników "NIP".

Odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega tylko ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Czyn – będący przestępstwem (wykroczeniem) skarbowym musi być społecznie szkodliwy i to w stopniu wyższym niż znikomy. Nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

Odpowiedzialność karną skarbową ponoszą wyłącznie osoby fizyczne, żadne inne natomiast podmioty zbiorowe (osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej) odpowiedzialności karnej nie ponoszą. Odpowiada tylko ten, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat, chyba że przepis ustawy stanowi inaczej.

Czyn sprawcy, aby stanowił przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, musi być bezprawny, czyli sprzeczny z obowiązującym porządkiem prawnym. Przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest ponadto zachowaniem karalnym, to znaczy zabronionym pod groźbą kary.

Niezbędnym warunkiem nałożenia odpowiedzialności karnej za przestępstwa i wykroczenia skarbowe jest, obok wypełnienia przez sprawcę znamion przedmiotowych czynu zabronionego, zaistnienie elementu podmiotowego, tzn. udowodnienie sprawcy winy. Przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można, co do zasady, popełnić wyłącznie umyślnie, a nieumyślnie jedynie wtedy, gdy 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.

Do odpowiedzialności karnej może zostać pociągnięty sprawca tylko wówczas, o ile czyn, którego się dopuścił, był zabroniony i karalny już w momencie popełnienia.

Szczególnie istotna dla podatników jest instytucja **czynnego żalu**. Zgodnie z przepisem art. 16 kodeksu, nie podlega karze za przestępstwo

skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu. Zatem czynny żal stosuje się tylko w razie wykroczenia lub przestępstwa, kiedy sprawca ma zamiar popełnić czyn karalny. Niestety w praktyce czynny żal jest stosowany przez podatników nawet wtedy, kiedy wiadomo, że nie mieli zamiaru (np. przegapili termin złożenia deklaracji). Osoby takie wolą ze strachu przed organami skarbowymi dokonać samodenuncjacji, niż liczyć na praworządność organów. Sprawca donoszący na siebie nie ma zwykle wiedzy prawniczej i trudno mu jest określić poziom „istotności” poszczególnych faktów lub „winy”. Woli na wszelki wypadek złożyć „czynny żal” niż w skierowanym przeciw sobie postępowaniu karno-skarbowym wyjaśniać, kwestie działania przypadku, niewiedzy czy znikomej szkodliwości.

### **Wykroczenie musi udowodnić organ**

Niewywiązanie się z obowiązku złożenia deklaracji w terminie może stanowić **wykroczenie**. Zależec to będzie od tego, czy sprawcy takiego czynu można przypisać umyślność działania. Jeśli nie, to **samo niedotrzymanie terminu nie podlega karze**. Czyn jest popełniony umyślnie, gdy popełniający chciał go popełnić lub przynajmniej się na to godził. Odpowiedzialność można więc ponieść tylko wtedy, gdy złożenie deklaracji jest szkodliwe społecznie i to w stopniu wyższym niż znikomy. Kodeks karny skarbowy wskazuje, jakie bierze się okoliczności dla ustalenia stopnia szkodliwości.

Trzeba pamiętać, że to organ musi udowodnić, że wszystkie przesłanki do poniesienia odpowiedzialności karnej zostały spełnione. Jeśli chce nałożyć karę za złożenie deklaracji np. z pięciodniowym opóźnieniem, to musi mieć dowody, że przekroczenie terminu nastąpiło umyślnie i wskazać, jaką widzi społeczną szkodliwość takiego zaniedbania. Brak jednej z tych okoliczności uniemożliwia nałożenie kary.

**Każdy ma prawo się mylić. I każdy, a szczególnie osoby pracujące na odpowiedzialnych stanowiskach, musi uczyć się na własnych błędach.** W pracy biurowej, polegającej na sporządzaniu i wysyłaniu dokumentów, kontroli terminów, zwrotek, pism itp. Jest to praca podobna do pracy w urzędach lub sądach, gdzie również następuje kontrola terminów, zwrotek, legitymacji, pism, prawomocności, wyznaczania sesji - i wielu, wielu innych spraw. Zarówno biura rachunkowe, urzędy skarbowe i sądy borykają się z hojnością ustawodawcy, który obdarzył nas jednymi z bujniej rozbudowanych procedur, z mnogością

postępowań, różnorodnością dat i terminów, których należy dotrzymać - etc.

Chociaż liczba sędziów w Polsce jest jedną z większych w Europie, a liczebność personelu pomocniczego jest mniejsza niż w innych krajach europejskich pomyłki zdarzają się też w sądach. Jak wiadomo są to pomyłki różnego rodzaju, wśród których pomyłki biurowe należą do najprzyjemniejszych. Organ dochodzenia i sąd powinni zbadać czy księgowy działał w zamiarze niezłożenia informacji, czy też zaniechanie było wynikiem oczywistej pomyłki. Czyn z art 80a par 2 polegający na niezłożeniu informacji podsumowującej w terminie może być popełniony wyłącznie umyślnie. Zarzucam PUS automatyzm i formalizm w stosowaniu prawa karno-skarbowego.

Z powyższych wywodów wynika, że człowiek nie musi być nieomylny. **Przepisy prawne nie nakazują bycia nieomylnym.** Nie wprowadzają takiego obowiązku. Wręcz przeciwnie. Chociaż wobec pracownika księgowości można przyjąć większe wymagania co do terminowości składania informacji, to równocześnie nie można pozbawiać go prawa do pomyłki polegającej na przeoczeniu terminu wysłania jakiejś informacji.

### **O tym, że w akcie oskarżenia nie znalazło się uzasadnienie winy i zamiaru popełnienia wykroczenia**

Wg słownika języka polskiego PWN

#### **przeoczenie** *n l*

1. rzecz. od przeoczyć.

2. *Im D.* ~eń

«opuszczenie czegoś, luka wynikająca z braku uwagi, z niedopatrzenia; błąd, niedokładność»

Charakterystycznym dla PUSa sposobem opisu czynu zabronionego, w którym dla uzasadnienia aktu oskarżenia posługuje się określeniami i pojęciami spełniającymi rolę swoistych „wytrychów językowych” np. „z materiału dowodowego wynika”, albo „znamień czynności wykonawczej”. Dlatego w akcie oskarżenia nie znalazło się uzasadnienie winy i zamiaru popełnienia wykroczenia. Oskarżyciel w ogóle nie wykazał, że czyn był społecznie szkodliwy w stopniu większym niż znikomy oraz zawiniony.

Sprzeczne z prawem postępowanie może być nieumyślnym przeoczeniem, którego nigdy nie można całkowicie uniknąć. W Polsce wysyła się co roku do urzędów około 500 mln wszelkiego rodzaju formularzy. Na pewno zdarza się tak, że któreś z tych deklaracji nie trafiają do urzędu w terminie, a nawet w ogóle nie są wysłane. **Gdzie tu jest szkodliwość społeczna, kiedy informacja wewnątrzspółnotowa, w ogóle nie związana z powstaniem zobowiązania podatkowego trafia do urzędu skarbowego później niż zwykle, urząd i tak informacje o transakcjach wewnątrzspółnotowych posiada i sobie z informacją od podatnika porównuje.** Nie wiemy co się takiego szkodliwego społecznie stało, że jeden z pół miliarda papierków trafił do PUSa później niż zwykle.

W opisie czynu powinno znaleźć się powołanie na prawo do popełnienia błędu lub pomyłki, które to prawo wynika z natury ludzkiej i jej ułomności, oraz wpływa na postępowanie ludzi.

Wszyscy ludzie należący do gatunku Homo Sapiens temu prawu podlegają, także te osoby które mnie oskarżają. Tym właśnie tłumaczę, że w taki bezmyślny sposób postępują.

### **Jak powinno wyglądać rozpatrywanie kwestii winy, przez finansowy organ dochodzenia i sąd karny**

Społecznie niebezpieczny czyn człowieka o ustawowych znamionach, bezprawny, i karalny może być uznany za wykroczenie bądź przestępstwo (karno-skarbowe) dopiero wówczas kiedy zostanie przez sprawcę zawiniony. Podstawowym fundamentem naszego prawa karnego jest zasada „nie ma przestępstwa bez zawinienia”. Czyn nie zawiniony przez sprawcę nie może pociągać za sobą odpowiedzialności karnej. Ustalenie więc stosunku psychicznego sprawcy do czynu, którego dokonał jest podstawa stwierdzenia winy.

Życie psychiczne człowieka składa się w zasadzie z dwóch podstawowych elementów: z woli i świadomości. W zależności od wzajemnego stosunku tych dwóch elementów ich istnienia lub ich braku możemy winę sprawcy podzielić na dwa zasadnicze rodzaje, na winę umyślną i winę nieumyślną.

#### **a) W i n a u m y ś l n a .**

Zgodnie z założeniami kodeksu karnego skarbowego wykroczenie lub przestępstwo zawinione umyślnie zachodzi nie tylko wtedy, gdy sprawca

chce popełnić czyn zabroniony, ale także wtedy, gdy możliwość popełnienia takiego czynu przewiduje i na to się godzi (art. 4 par. 2 k.k.s.). Widzimy więc, że przestępstwo zawinione umyślnie może występować w dwóch postaciach:

- 1) zamiaru bezpośredniego (tzw. dolus directus)
- 2) zamiaru ewentualnego (tzw. dolus eventualis)

Zamiar bezpośredni (dolus directus) zachodzi wtedy, gdy sprawca chce popełnić wykroczenie lub przestępstwo i je popełnia. Na przykład sprawca chce zabić człowieka, w tym celu strzela do niego z pistoletu i zabija go. Przy zamiarze bezpośrednim więc mamy do czynienia zarówno z wola sprawcy (chce zabić człowieka), jak i z jego świadomością (zdaje sobie sprawę z tego, że strzelając do człowieka powoduje jego śmierć). W takim przypadku mówimy, że sprawca dopuścił się zawinionego umyślnie zabójstwa w postaci zamiaru bezpośredniego.

Zamiar ewentualny (dolus eventualis) zachodzi wtedy, gdy sprawca ma świadomość, że może popełnić przestępstwo lub wykroczenie skarbowe i na popełnienie tego przestępstwa się godzi. Na przykład sprawca podpala stodołę, wiedząc, że śpi w niej człowiek. Sprawcy nie zależy na śmierci człowieka śpiącego w stodole, jednakże podpalając stodołę, godzi się na tę śmierć. Sprawca odpowiada za śmierć tego człowieka, chociaż bezpośrednim jego zamiarem było podpalenie stodoły, nie zabicie człowieka; skoro jednak godził się na śmierć człowieka, tym samym dopuścił się zawinionego umyślnie zabójstwa w postaci zamiaru ewentualnego.

## b) w i n a n i e u m y ś l n a

Przestępstwo zawinione nieumyślnie zachodzi zarówno wtedy, gdy sprawca możliwość popełnienia czynu przewiduje, lecz bezpodstawnie przypuszcza, że tego uniknie, jak i wtedy, gdy możliwości takiej nie przewiduje, choć powinien i może przewidzieć (art. 4 par. 3 k.k.s.). Jak więc widzimy wina nieumyślna może pojawiać się w dwóch postaciach, a mianowicie w postaci:

- 1) lekkomyślności (tzw. luxuria)
- 2) niedbalstwa (tzw. negligentia)

Lekkomyslność (luxuria) zachodzi wtedy, gdy sprawca mając świadomość możliwości nastąpienia wyniku przestępnego, bezpodstawnie przypuszcza, że go uniknie (a więc nie godzi się na jego nastąpienie, podczas gdy przy zamiarze ewentualnym sprawca na



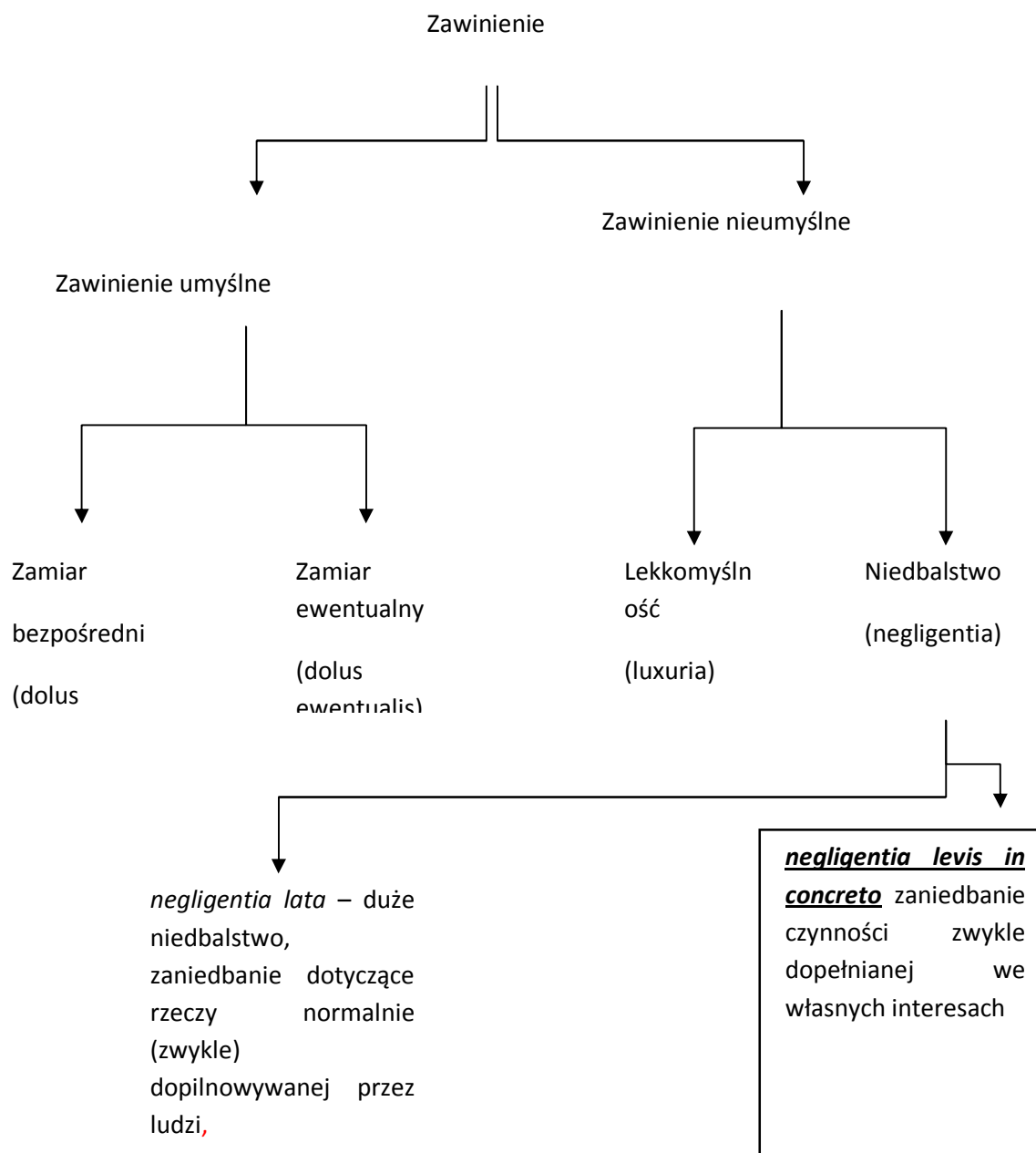
nastąpienie złego skutku się godzi), np. kierowca wie, że jedzie zbyt szybko, ale najzupełniej bezpodstawnie przypuszcza, że w razie potrzeby zdoła w porę zahamować, a w rezultacie powoduje wypadek. Przy lekkomyślności u sprawcy występuje tylko świadomość działania (przewiduje, że może popełnić przestępstwo), brak jest natomiast woli wywołania skutku przestępnego (żadnego skutku nie chce i z tym się nie godzi), sprawca przypuszcza, że w zaistniałej sytuacji uda mu się zażegnać skutek przestępny albo – inaczej – uda mu się uniknąć przestępstwa, lecz niestety myli się, jego rachuby zawodzą. Niedbalstwo (negligentia) zachodzi wtedy, gdy sprawca w ogóle nie przewiduje skutku przestępnego, choć powinien i może go przewidzieć. Przy niedbalstwie zatem – inaczej niż przy lekkomyślności – sprawca nie uświadamia sobie tego (brak świadomości), że z jego zachowania może wyniknąć skutek przestępny lub że samo jego zachowanie może być przestępne. Samo jednak stwierdzenie braku świadomości nie wystarcza, aby zachowanie sprawcy uznać za przestępne. Do tego potrzeba (oprócz braku świadomości) stwierdzenia dalszych elementów zachowania sprawcy, którymi są powinność i realne możliwości przewidywania przez sprawcę, że z jego zachowania mogą powstać skutki przestępne lub że jego zachowanie może być przestępne. Na przykład kierowca autobusu, wyjeżdżając za miasto, nie wie że pojazd, który prowadzi ma uszkodzone hamulce (brak świadomości), co przyczynia się do powstania wypadku. Jeżeli jednak stwierdzimy, że na kierowcy ciążył obowiązek dokładnego sprawdzenia hamulców (czego nie uczynił), jak również, że miał on pełną możliwość wykonania tego obowiązku (z czego nie skorzystał), to wówczas możemy takiemu kierowcy przypisać niedbalstwo. Zgodnie z artykułem 9 par. 3 kodeksu karno skarbowego, za przestępstwa i wykroczenia skarbowe odpowiada także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, a szczególnie finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Odpowiedzialność ta jest identyczna z odpowiedzialnością sprawcy. Dotyczy ona również doradców podatkowych oraz właścicieli biur rachunkowych, aczkolwiek w praktyce nieczęsto się zdarza, aby doradca podatkowy lub pracownik biura rachunkowego ponosił taką odpowiedzialność. Odpowiedzialność karna skarbową jest najczęściej uzależniona od umyślności, to jest od popełnienia czynu zabronionego lub przynajmniej akceptacji możliwości popełnienia na skutek swojego działania lub zaniechania. Trudno sobie wyobrazić aby profesjonalny podmiot zajmujący się świadczeniem usług w powyższym zakresie postępował w taki sposób – oznaczałoby to dla niego de facto śmierć cywilną i pewną utratę klientów. Dlatego w przypadku czynu polegającego na niezłożeniu informacji nie może by mowy o zamiarze ewentualnym (dolus eventualis), lecz co najwyżej

lekkomyślności lub niedbalstwie. Lekkomyślność (luxuria) bym wykluczył z tego względu, że musiałyby u sprawcy wystąpić świadomość możliwości nastąpienia wyniku przestępnego, tzn. musiałby wiedzieć że nastąpi przeoczenie. Pozostaje niedbalstwo (negligentia). Czy można przewidzieć, że pomimo wprowadzenia systemu zapisów na kontrolkach wysyłkowych może dojść w tym konkretnym przypadku do pominięcia tej jednej wysyłki informacji wewnątrzspółnotowej. Doszło do zaniedbania wykonania dodatkowej czynności kontrolnej, kontrolki wysyłkowej. To, że nie złożyłem w terminie deklaracji, nie oznacza jeszcze, że od razu można mnie ukarać. Aby tak się stało, konieczne jest wykazanie, że zawiniłem. Warunkiem ponoszenia odpowiedzialności za czyn określany przez kodeks karny skarbowy (k.k.s.) jako wykroczenie lub przestępstwo skarbowe jest istnienie po stronie podatnika winy. Samo zatem naruszenie przepisów nie wystarczy. Jeśli przedsiębiorca nie składa na czas deklaracji podatkowej, nie oznacza to jeszcze, że jest winny. Mogły bowiem nastąpić pewne okoliczności, które spowodują, że nie można będzie przypisać mu winy. Tym samym nie powinien za swoje przewinienie ponieść odpowiedzialności. Art. 1 k.k.s. mówi wyraźnie, że nie popełnia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

Kodeks karno skarbowy wyraża zasadę, że odpowiedzialność karną ponosi się za przestępstwa i wykroczenia zawinione umyślnie. Za przestępstwa zawinione nieumyślnie można być pociągniętym do odpowiedzialności karnej tylko wtedy, gdy ustawa wyraźnie na to zezwala. Jeśli zatem na podstawie całokształtu okoliczności sprawy dochodzimy do przekonania, że sprawca popełnił przestępstwo bądź wykroczenie z winy nieumyślnej (lekkomyślność lub niedbalstwo) zawsze należy dokładnie sprawdzić czy przepis ustawy wyraźnie przewiduje odpowiedzialność karną za taki czyn.

Czyn z art 80a par 2 polegający na niezłożeniu informacji podsumowującej w terminie może być popełniony wyłącznie umyślnie.

Przestępstwo lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także – gdy kodeks tak stanowi – nieumyślnie. Umyślnie czyn zabroniony popełnia podatnik, gdy ma zamiar jego popełnienia, a więc wtedy, gdy chce to zrobić albo przewidując taką możliwość – godzi się na to. Nieumyślnie czyn zabroniony popełnia wtedy, gdy nie ma co prawda takiego zamiaru, ale na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach popełnia wykroczenie lub przestępstwo, mimo że możliwość taką przewidywał lub mógł przewidzieć.



Schemat : Rodzaje zawinienia

Czyn z art 80a par 2 polegający na niezłożeniu informacji podsumowującej w terminie może być popełniony wyłącznie umyślnie.

Winę podatnikowi trzeba jednak udowodnić. Nie można z góry zakładać, że w każdym przypadku przedsiębiorca, który nie wypełnia pewnych obowiązków, jest winny. Na konieczność udowodnienia winy uwagę zwracają również sądy. W myśl zasady: wyższy szczebel sądowy – wyższa uwaga na literę prawa karnego.

Przykładowo **Sąd Najwyższy w postanowieniu z 23 maja 2002 r. (V KKN 426/00)** stwierdził, że winy nie można domniemywać: „Należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak **wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego**”.

**V KKN 426/00** - postanowienie z dnia 23 maja 2002 r.

#### **Postanowienie**

z dnia 23 maja 2002 r.

Sąd Najwyższy

**V KKN 426/00**

1. Wymagana przez przepisy dawnej ustawy karnej skarbowej (art. 4 u.k.s.) - podobnie zresztą, jak i obecnego kodeksu karnego skarbowego (art. 4 § 1 k.k.s.) - jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego.

2. Powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi samo przez się odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia i godził się na rozliczenie niezgodne z przepisami prawa podatkowego.

*OSNKW 2002/9-10/81, Biul.SN 2002/9/22*

**53330**

Dz.U.07.111.765: art. 4

Dz.U.84.22.103: art. 4

glosa aprobująca: Bieniak M. M.Podat. 2003/11/48

artykuł: Raglewski J. PUG 2004/12/23

Przewodniczący: sędzia SN T. Grzegorzczak (sprawozdawca).

Sędziowie: SN J. Szewczyk, SO (del. do SN) A. Tomczyk.

Prokurator Prokuratury Krajowej: J. Gemra.

Sąd Najwyższy w sprawie Janusza T., niewinnionego od zarzutu popełnienia przestępstwa określonego w art. 113 § 1 i art. 99 § 1 u.k.s., po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 23 maja 2002 r., kasacji, wniesionej przez Urząd Kontroli Skarbowej w W. na niekorzyść Janusza T. od wyroku Sądu Okręgowego w W. z dnia 6 stycznia 2000 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w W. z dnia 30 kwietnia 1999 r.

oddalił kasację jako oczywiście bezzasadną, (...).

Janusz T. został oskarżony o to, że w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1994 r. w W., pełniąc funkcję prezesa jednoosobowego zarządu "Towarzystwa Finansowego" S.A., jako odpowiedzialny za prawidłowe rozliczanie się tej spółki z budżetem z tytułu zobowiązań podatkowych, "w wyniku zawartych umów (...) na udzielanie poręczenia i gwarancji spłaty kredytów zaciągniętych przez osoby dokonujące zakupów w systemie sprzedaży ratalnej, wbrew przepisowi art. 16 ust. 1 pkt 10b i pkt 25 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wliczył w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatki (...) poniesione w związku z zawartymi umowami, przez co spowodował uszczuplenie należności podatkowych (...) za 1994 r.", tj. o czyn z art. 113 § 1 i 99 § 1 u.k.s. Wyrokiem z dnia 30 kwietnia 1999 r. Sąd Rejonowy w W. uniewinnił oskarżonego od tego zarzutu, podnosząc, że brak podstaw do przyjęcia, by oskarżony naruszył przepisy ustaw wskazanych w art. 113 § 1 u.k.s., a ponadto, że brak też "podstaw dowodowych, by zarzucić oskarżonemu

umyślność działania nakierowanego na uszczuplenie zobowiązań podatkowych". W wyniku apelacji Urzędu Kontroli Skarbowej, jako oskarżyciela, w której zarzucono błędną interpretację art. 113 u.k.s. w związku z przepisami Ordynacji podatkowej oraz błąd w ustaleniach faktycznych, Sąd Okręgowy w W., po rozpoznaniu sprawy w drugiej instancji, wyrokiem z dnia 6 stycznia 2000 r. zaskarżone orzeczenie utrzymał w mocy. W kasacji od tego wyroku, wywiedzionej przez Urząd Kontroli Skarbowej, podniesiono zarzut obrazy art. 113 u.k.s. przez błędną interpretację art. 21 ustawy - Ordynacja podatkowa, wskazując, że przy prawidłowej interpretacji tego przepisu wypełnione zostają znamiona art. 113 u.k.s., a to daje podstawę do rozstrzygnięcia o winie oskarżonego. Na rozprawie kasacyjnej przed Sądem Najwyższym, na którą autor kasacji, mimo powiadomienia, nie stawiał się, prokurator Prokuratury Krajowej oraz obrońcy oskarżonego wnosili o uznanie tej kasacji jako oczywiście bezzasadnej.

Rozpoznając kasację Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kasacja ta jest oczywiście bezzasadna. Jest bowiem taką również kasacja, która podnosi uchybienie mające w istocie miejsce w postępowaniu, jeżeli w oczywisty sposób nie miało ono charakteru rażącego i nie mogło mieć istotnego wpływu na treść orzeczenia (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 października 1998 r., V KKN 314/98, OSNKW 1998, z. 11-12, poz. 60). Z uwagi na specyficzny, karny skarbowy charakter tej sprawy Sąd Najwyższy zrezygnował jednak z możliwości niesporządzania pisemnego uzasadnienia (art. 535 § 2 zd. III k.p.k.), i stąd dalsze rozważania.

W niniejszej sprawie Sąd Rejonowy wskazując trafnie, iż aktualnie (w dacie orzekania) naruszenie art. 113 u.k.s. powstaje jedynie przez uprzednie naruszenie przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa, wdał się w analizę art. 21 tej ustawy, łącząc w swych wywodach, niestety, niewłaściwie przepisy § 2 i 3 oraz 5 tego przepisu, i nietrafnie wywodząc, że przy deklaracji wskazanej w § 2 art. 21 Ordynacji podatkowej także istotne jest jedynie, aby podane w niej dane były zgodne ze stanem faktycznym, a nie prawnym. Skarżący ma rację podnosząc, że deklaracja wskazana w § 2 i 3 art. 21 Ordynacji podatkowej, do złożenia której zobligowany był oskarżony, łączy się z tzw. samoopodatkowaniem (art. 21 § 1 pkt 1 ustawy), a tym samym musi ona być zgodna także z obowiązującym stanem prawnym, gdy tymczasem deklaracja, o jakiej mowa w § 5 art. 21 Ordynacji podatkowej, wiąże się z potrzebą wydania decyzji podatkowej, od dnia doręczenia której powstaje dopiero zobowiązanie podatkowe, przeto deklaracja ta jest w istocie zeznaniem, czyli wnioskiem podatnika co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu oraz jego rozmiarów. Od razu jednak zauważyć trzeba, że w czasie, w jakim działał oskarżony (1994 r.), obowiązywała nie wspomniana Ordynacja podatkowa z 1997 r., lecz ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jedn. tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), i wprawdzie w art. 341 Ordynacji podatkowej wskazano, że ilekroć inne przepisy odwołują się do ustawy o zobowiązaniach podatkowych - a takim był art. 113 § 1 u.k.s. - należy stosować obecnie przepisy działu III Ordynacji, to jednak należało zachowanie oskarżonego ocenić z punktu widzenia ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jako tej, która obowiązywała go w 1994 r., a dopiero następnie rozważyć, czy Ordynacja podatkowa wprowadziła zmiany istotne dla tej oceny. Trzeba jednak podnieść, co wskazuje i sam skarżący, że omawianą tu kwestię tak samo normował art. 5 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (zob. też F. Prusak: Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem, Warszawa 1996, s. 63 i n.).

Czy i w jakim stopniu powyższe uchybienie w rozumowaniu sądu mogło mieć wpływ na treść orzeczenia? Otóż, in concreto w żadnym. Rzecz w tym, że po rozważaniach na temat istoty art. 21 Ordynacji podatkowej, Sąd Rejonowy zajął się analizą naruszeń z art. 113 i 99 u.k.s. od strony kwestii umyślności zachowania się sprawcy jako wymogu odpowiedzialności, wywodząc, że brak podstaw do przyjęcia choćby zamiaru ewentualnego po stronie oskarżonego. I to właśnie stało się przyczyną uniewinnienia, a także utrzymania w mocy tego orzeczenia. Sądy obu instancji zgodnie stwierdziły, że działania oskarżonego jako prezesa zarządu spółki były sprzeczne z brzmieniem art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który wyłączał z kosztów uzyskania przychodów wydatki na spłatę zobowiązań z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń, a ich zaliczenie przez spółkę w poczet kosztów pomniejszyło należny podatek, co oznaczało także naruszenie art. 99 u.k.s. Trafnie jednak sądy wskazały, że art. 4 u.k.s. wymagał umyślności zachowania się sprawcy przestępstwa skarbowego, zakładając wprawdzie także odpowiedzialność z winy nieumyślnej, ale tylko wtedy, gdy przepis szczególny ją przewidywał, a ani art. 113 § 1, ani art. 99 u.k.s. takiej nie zastrzegały. W niniejszej sprawie kwestią rozliczeń podatkowych w spółce zajmowała się księgowa, a także radca prawny i wykwalifikowany biegły rewident. Nigdy nie przekazali oni oskarżonemu jako prezesowi spółki jakichkolwiek swoich wątpliwości co do zaliczania w poczet kosztów uzyskania dochodu wydatków związanych z regulowaniem zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji i dokonywali oraz opiniowali takie zaliczenia jako poprawne. Biegły rewident w umowie ze spółką z dnia 30 grudnia 1994 r. zastrzegał wprawdzie, że badanie sprawozdania nastąpi "w sposób wyrwykowy", ale z wystawionej przez niego opinii za rok 1994 wynika wyraźnie, że badał "faktury,

rachunki, noty i polecenia" oraz że rozliczenie "nie budzi zastrzeżeń". Brak było więc w sprawie jakichkolwiek dowodów, iż oskarżony kiedykolwiek powziął świadomość, iżby możliwe były wątpliwości co do prawidłowości rozliczeń z budżetem i godził się na dokonanie wątpliwego w sferze prawa rozliczenia, a tym samym i na narażenie podatku na uszczuplenie (art. 113 § 1 w zw. z art. 99 § 1 u.k.s.). **Wymagana przez przepisy dawnej ustawy karnej skarbowej (art. 4 u.k.s.) - podobnie zresztą, jak i obecnego kodeksu karnego skarbowego (art. 4 § 1 k.k.s.) - jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być - jak to sugeruje autor kasacji - wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej w żadnym wypadku domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. (teza 1). Samo powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowemu osobom trzecim nie znosi odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia i godził się na ewentualnie niezgodne z przepisami prawa podatkowego rozliczenie. (teza 2). W niniejszej sprawie dowodów w tym zakresie brakowało, co stało się przyczyną uniewinnienia oskarżonego. Autor kasacji w ogóle kwestii tej nie dostrzega, mimo że sąd odwoławczy - a to od jego orzeczenia występuje się z kasacją - także wyraźnie akcentował ten właśnie aspekt sprawy. Skarżący zdaje się uznawać, że strona przedmiotowa czynu przesądza automatycznie o odpowiedzialności karnej skarbowej sprawcy, a tego nie można akceptować. **Fakt wadliwego rozliczenia podatkowego może pociągać i pociąga odpowiedzialność finansową sprawcy na gruncie prawa podatkowego, ale nie oznacza to, iżby automatycznie rodziła się wówczas zawsze również odpowiedzialność w sferze prawa karnego skarbowego. Jednym z warunków tej ostatniej jest bowiem, poza spełnieniem znamion przedmiotowych przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, także umyślność (wyjątkowo - nieumyślność) zachowania sprawcy (teza 3).****

Mając to wszystko na uwadze, niniejszą kasację Sąd Najwyższy oddalił jako oczywiście bezzasadną, obciążając kosztami sądowymi postępowania kasacyjnego Skarb Państwa. Z tych też względów orzeczono jak w postanowieniu.

Uzasadnienie zasadniczo można zamknąć w trzech tezach oznaczonych przeze mnie w tekście

Teza 1 o wymaganej umyślności

Teza 2 usprawiedliwiona niewiedza zarządzającego

Teza 3 brak automatyzmu odpowiedzialności karnej skarbowej

Pierwsza i trzecia teza są wystarczająco wyjaśnione. Natomiast druga teza ma szczególne znaczenie w kwestii odpowiedzialności karnej skarbowej za czyny zabronione. Istotą problemu jest odpowiedź na klasyczne już pytanie: czy jeżeli osoba zarządzająca podmiotem powierzy komuś określone czynności związane z realizacją publicznoprawnych obowiązków finansowych, to zdejmuje to z niej ciężar odpowiedzialności karnej za ewentualne nieprawidłowości w realizacji tych obowiązków.

Powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowemu osobom trzecim nie znosi samo przez się odpowiedzialności, ale jeśli zarządzający ma wszelkie podstawy aby pozostawać w przekonaniu, iż osoby którym powierzono realizowanie obowiązków publicznoprawnych podmiotów, działają zgodnie z prawem i w ten sposób usprawiedliwione jest przekonanie, że w zarządzanym przez niego podmiocie nie dochodzi do nieprawidłowości.

Wymagana przez przepisy dawnej ustawy karnej skarbowej (art. 4 u.k.s.) - podobnie zresztą, jak i obecnego kodeksu karnego skarbowego (art. 1 k.k.s.) - jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego.

[http://www.sn.pl/orzecznictwo/0209/1\\_1\\_3.html](http://www.sn.pl/orzecznictwo/0209/1_1_3.html)

Generalnie przy wykroczeniach PUS zakłada z góry winę podatnika.

W postępowaniach karnoskarbowych nie bierze pod uwagę przesłanek dot. winy oraz umyślności bądź nieumyślności w popełnieniu czynu zabronionego. Z zasady przyjmuje się umyślną winę podatnika. Również pomijana jest instytucja znikomej szkodliwości czynu. Z moich obserwacji wynika, że po pierwsze postępowanie karno skarbowe ma głównie cel fiskalny, po drugie urzędnicy tej komórki wykazują całkowity brak znajomości pojęć; winy oraz rozróżnienia winy umyślnej od nieumyślnej.

Czynności tych urzędników organów to katastrofa. Jedna wielka AROGANCJA i CYNIZM.

**W sprawie KS/600.RKS/14/12 PUS w żadnym miejscu w akcie oskarżenia PUS nie udowadnia winy, choćby na podstawie dowodów pośrednich.**

**Brak jest także logicznego rozumowania z całokształtu materiału dowodowego, że się obwiniony godził się na możliwość popełnienia tego konkretnego czynu zabronionego.**

Sąd Najwyższy podkreśla, iż **zasada domniemania niewinności nakazuje udowodnić podatnikowi w sposób niebudzący wątpliwości**, że ten co najmniej godził się na popełnienie czynu zabronionego jako przestępstwa (post. SN z 23 maja 2002 r., V KKN

426/00, OSNKW z 2002 nr 9 - 10, poz. 81). Organ skarbowy musi zatem wykazać umyślność w popełnieniu przestępstwa skarbowego.(...)

Wiedza, informacja i komunikacja to filary społeczeństwa informacyjnego dostępna dla krajów członkowskich Unii Europejskiej.

Analizując strumień informacji o transakcjach WW należy wziąć pod uwagę: posiadanie oraz aspekt zewnętrzny i wewnętrzny. Wymiana informacji o transakcjach WW powoduje, że informacja ta jest w posiadaniu publicznym jako informacja systemowa, W tym się zawiera aspekt zewnętrznej kontroli informacji WW. Kolejną istotną kwestią jest zarządzanie informacją spływająca od podatników. Ta informacja ma charakter wewnętrzny. Składają się na nią osobne formularze VAT-UE oraz pola 31,33,34 na deklaracji VAT-7. Wykazane na obu tych nośnikach kwoty transakcji muszą być zgodne. Nawet jeśli organ nie otrzyma informacji WW, te same transakcje wykazywane są na deklaracji VAT-7. Jak wynika z zamieszczonych powyżej dokumentów PUS otrzymał informację WW w deklaracji VAT za kwiecień, oraz drugi raz w kwartalnym VAT\_UE i trzeci raz w miesięcznym VAT-UE. Organ miał świadomość, że rozliczenie zostało złożone w ustawowym terminie tj. 15 lipca 2011 r. (Pismo US z 22 08.2011 r. oznaczone nr 1 w aktach sprawy). Jednakże podatnik w pierwszym miesiącu kwartału przekroczył wartość 50 tys zł WWN. Zatem osoba dokonująca czynności sporządzenia informacji była w przekonaniu, że podatnik ma prawo doskładania informacji kwartalnej. Z tego i tylko tego względu nie została złożona informacja za maj, a całość transakcji była wykazana w informacji kwartalnej. Dla organu sprawa przedstawia się zgoła odmiennie. W tymże piśmie z 22 sierpnia 2011 r. organ odmawia odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego (bez uzasadnienia), a następnie w toku postępowania stawia zarzut „działania w krótkich odstępach czasu z wykorzystaniem takiej samej sposobności”. **W stanowisku oskarżyciela widzę istotną sprzeczność nie można bowiem najpierw twierdzić, że rozliczenie zostało złożone w ustawowym terminie przy przekroczeniu limitu, a następnie przypisywać temu kto złożył to rozliczenie zaniechania złożenia innych rozliczeń, jako zamierzonego działania w krótkich odstępach czasu.**

Jeśli na 1200 informacji i deklaracji wysyłanych do urzędu zabraknie takiej czy innej informacji, która nie wywołuje ujemnych skutków finansowych dla Skarbu Państwa sprawca takiego czynu zawinionego nieumyślnie, nie może być pociągnięty do odpowiedzialności karnej.

Nie popełnia od bowiem wykroczenia, ponieważ, w takim wypadku przepisy nie przewidują odpowiedzialności karnej. Jeżeli nie można



udowodnić, że popełnił czyn zawiniony, przypisać mu winy umyślnej w postaci zamiaru bezpośredniego lub zamiaru ewentualnego, a odpowiedni przepis kks nie stanowi, że czyn taki można popełnić także z winy nieumyślnej, to sprawcę należy uniewinnić.



**NACZELNIK PIERWSZEGO  
URZĘDU SKARBOWEGO  
W CZĘSTOCHOWIE**

Częstochowa, dnia 6 lutego 2012 r.

OB.4/446-10/12

**Pani  
Anna Powroźnik  
ul. Dostojewskiego 3  
42-200 Częstochowa**

W odpowiedzi na pismo z dnia 23.01.2012r. w sprawie zamknięcia wszczęcia postępowania karnego skarbowego w związku ze złożeniem po terminie informacji podsumowującej VAT-UE za IV kwartał 2011r. doł. Pana Jacka Badory, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie informuje, iż działając na podstawie art. 16 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999r. Kodeks karny skarbowy ( tj. Dz. U. z 2007r. Nr 111 poz 765 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wszystkich okoliczności sprawy wyraża zgodę na odstąpienie od wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Z up. Naczelnik  
Urzędu Skarbowego w Częstochowie  
Krzysztof Kozłowski  
*Krzysztof Kozłowski*



ul. Różnicze 33, 42-200 Częstochowa  
tel: +48 34 329 01 00 fax: +48 34 325 67 70  
NIP: 544-00-00-00 REGON 150033956

ANNA.POWROZNIK@PUS.CZESTOCHOWA.PL  
e-mail: us2406@sk.mof.gov.pl

Przykład zaniechania wszczęcia postępowania karnego skarbowego w związku ze złożeniem po terminie informacji VAT-UE.

Zebrany materiał pozwala postawić tezę, że w pracy urzędników PUS zatrudnionych w wieloosobowym stanowisku do spraw karnych skarbowych dochodzi do wielu nieprawidłowości.

- urzędnicy PUS przekroczyli granice swych uprawnień lub obowiązków. Ich działanie zawiera w sobie cechy społecznego niebezpieczeństwa.
- urzędnicy PUS zadowolili się ustaleniem sprawstwa a powinni jeszcze wykazać, że czyn był bezprawny, społecznie szkodliwy w stopniu większym niż znikomy oraz zawiniony.
- urzędnicy PUS nadużywają swoich uprawnień na szkodę interesu prywatnego
- urzędnicy PUS nie pracują dla państwa czy obywateli ale dla samych siebie.

W sprawach dotyczących wykroczeń spowodowanych lekkomyślnością lub niedbalstwem czyn błahy lub zaniechanie stanowi dla urzędników PUS automatyczny tytuł do wszczynania postępowania karnego skarbowego. Zdarza się, że w analogicznych sprawach złożenia po terminie informacji podsumowującej VAT-UE urzędnicy skarbowi postępują całkowicie odmiennie. Daje się odczuć brak procedur opartych na prawie karnym skarbowym oraz brak szkolenia zawodowego w tym zakresie.

Ze społecznego punktu widzenia niezwykle istotne jest aby tego typu sprawy karne preparowane przez oskarżyciela finansowego miały jednoznaczną negatywną kwalifikację sądową, gdyż tylko w ten sposób organy otrzymają właściwy sygnał do oczyszczenia swoich szeregów z urzędników nadużywających władzy skarbowej.

Podstawową zasadą kodeksu karno-skarbowego jest to, że odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe popełnione umyślnie ponosi się w każdym przypadku, natomiast za popełnione nieumyślnie tylko wtedy kiedy kodeks o tym stanowi. Zgodnie z Konstytucją RP obywatel ma prawo do obrony. Niestety urzędnicy lekceważą to prawo w ten sposób, że z góry

zakładają umyślność. Odrzucają argumentację opartą na tolerancji dla przypadkowego błędu, ale też nie udowadniają winy, która musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a więc nie wystarczy stwierdzenie jedynie znanego faktu czysto przedmiotowego naruszenia przez sprawcę przepisu prawa finansowego.

Powodem takiego stanu jest także często bierność osób, którym stawiane są zarzuty. W zasadniczej większości przyjmują to, co „proponuje” im finansowy organ dochodzenia. Proszą o „dobrowolny” wymiar kary, bo przyznanie się jest królową dowodów. Nie decydują się na przekazanie sprawy sądu. Nie mają do sądu zaufania, ponieważ często zdarza się, że sądy przyjmują automatycznie ustalenia urzędników skarbowych i mechanicznie podchodzą do sprawy. Uznałem, że wreszcie trzeba w przestrzeni publicznej nazwać to co czyni PUS – przemocą administracyjną. Można tu mówić dużo o praworządności, sprawiedliwości, o tym jak rządowy projekt Kodeksu karno-skarbowego miał zmusić organ orzekający do zwrócenia większej uwagi na kwestie winy. Skądinąd bardzo słusznie, że rząd RP przypomina o konieczności udowodnienia oskarżonemu winy przez sąd, bo jest to prawdziwie rewolucyjna zmiana w stosunku do procedury inkwizycyjnej. Ale dopóki sami prawnicy nie złączą uwzględniać wartości w prawie i jego stosowaniu, dopóty prawo będzie niesprawiedliwe. Rzymianie mówili, że prawo jest sztuką piękną i dobra (*ius est art boni et aequi*). Aksjologie i etykę trzeba uczynić niezbędnym warunkiem uprawiania zawodów prawniczych. Nie pierwszy raz zdarza się, że pozornie słusznie przepisy mogą w praktyce stać się instrumentem uciemnienia wszystkich „małych ludzi”, krzywdzonych abstrakcyjnie pojmowanymi zasadami sprawiedliwości – pisał w XIX w młody Leon Petrażycki.

Paweł Lechowski