

WYROK Z DNIA 1 GRUDNIA 2005 R.

IV KK 122/05

W znaczeniu, w jakim pojęcie „podatnik” użyte zostało w przepisach rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego – a uprzednio w rozdziale 3 działu II części I Ustawy karnej skarbowej – podatnikiem jest ten tylko, czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających podmiot zobowiązany oraz przedmiot i stawkę opodatkowania.

Przewodniczący: sędzia SN J. Skwierawski (sprawozdawca).

Sędzia SN: T. Grzegorzczak, W. Płóciennik.

Prokurator Prokuratury Krajowej: B. Drozdowska.

Sąd Najwyższy w sprawie Andrzeja S. i Barbary M., oskarżonych z art. 286 § 1 w zw. z art. 294 § 1 k.k. i innych, po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie w dniu 1 grudnia 2005 r., kasacji wniesionych przez obrońcę oskarżonych od wyroku Sądu Okręgowego w C. z dnia 15 czerwca 2004 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Z. z dnia 28 października 2003 r.,

1. u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz wyrok Sądu Rejonowego w Z. w części skazującej Andrzeja S. za przestępstwa określone w art. 54 § 1 k.k.s. (pkt 4 i 7 wyroku Sądu Rejonowego) i uniewinnił Andrzeja S. od zarzutów popełnienia tych przestępstw,
2. u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz wyrok Sądu Rejonowego w Z. w części skazującej Andrzeja S. i Barbarę M. za przestępstwo określone w

art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k., opisane w punktach 1 i 10 wyroku Sądu Rejonowego, i w tym zakresie p r z e k a z a ł sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Rejonowemu w Z.,

3. u c h y l i ł rozstrzygnięcia o karze łącznej zawarte w punktach 8, 9 i 14 wyroku Sądu Rejonowego w Z.,
4. w pozostałym zakresie o d d a l i ł obie kasacje jako oczywiście bezzasadne (...)

Z u z a s a d n i e n i a :

Wyrokiem Sądu Rejonowego w Z. z dnia 28 października 2003 r. Andrzej S. uznany został za winnego tego, że: (...)

4. „w okresie od kwietnia 1998 r. do grudnia 1998 w K., pełniąc funkcję prezesa Zarządu Towarzystwa Handlowego «KTH» Sp. z o. o. dopuścił do nieujawnienia właściwemu urzędowi skarbowemu podstaw opodatkowania podatkiem akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju napędowego, jak również do nieskładania wymaganych deklaracji AKC – 2 za okres od marca do listopada 1998 r. przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku akcyzowego wielkiej wartości w łącznej kwocie 7 188 828 zł, czym naruszył przepisy art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 26 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), § 15 ust. 1 pkt 6, lit. a i § 19 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3)” – przy przyjęciu, że działał w warunkach określonych w art. 6 § 2 k.k.s. i art. 11 § 2 k.k.s.
 - i za to, na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 23 § 1 i 3 k.k.s., wymierzył mu karę roku pozbawienia wolności i karę grzywny w rozmiarze 200 stawek dziennych w wysokości po 200 zł,

5. „w czerwcu 1998 r. w K., pełniąc funkcję prezesa Zarządu Towarzystwa Handlowego «KTH» Sp. z o. o. (...) dopuścił do nieujawnienia właściwemu urzędowi skarbowemu podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług z tytułu prowadzenia działalności handlowej, jak również do niezłożenia wymaganej deklaracji VAT-7 za maj 1998 r., przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku od towarów i usług dużej wartości w kwocie 354 951 zł, czym naruszył przepisy art. 10 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)” – przy przyjęciu, że działał w warunkach określonych w art. 11 § 2 k.k.s., i za to, na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. i art. 23 § 1 k.k.s., wymierzył mu karę roku pozbawienia wolności i karę grzywny w rozmiarze 200 stawek dziennych w wysokości po 200 zł,
6. „w okresie od maja do grudnia 1998 r. w K., pełniąc funkcję prezesa Zarządu Towarzystwa Handlowego (...) działając czynem ciągłym dopuścił do podania nieprawdy w deklaracjach VAT-7 (...) przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku od towarów i usług wielkiej wartości w łącznej kwocie 2 170 476 zł...” – przy przyjęciu, że działał w warunkach określonych w art. 6 § 2 k.k.s. i art. 11 § 2 k.k.s., i za to, na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i art. 23 § 1 i 3 k.k.s., wymierzył mu karę 10 miesięcy pozbawienia wolności i karę grzywny w rozmiarze 200 stawek dziennych w wysokości po 200 zł,
7. „w okresie od grudnia 1997 r. do marca 1998 r. w K. nie ujawnił właściwemu urzędowi skarbowemu podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju napędowego, jak również nie składał wymaganych deklaracji AKC-2 za okres od listopada 1997 r. do lutego 1998 r., przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku akcyzowego wielkiej wartości w łącznej kwocie 4 332 367 zł, czym naruszył przepisy art. 10 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od

towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), § 10 ust. 1 pkt 1 i § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 1997 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 13, poz. 71), § 15 ust. 1 pkt 1 i § 19 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3)” – przyjmując, że działał w warunkach określonych w art. 6 § 2 k.k.s. i art. 11 § 2 k.k.s.

i za to, na podstawie art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 i art. 23 § 1 i 3 k.k.s, wymierzył mu karę roku pozbawienia wolności i karę grzywny w rozmiarze 200 stawek dziennych w wysokości po 200 zł.

Na podstawie wskazanych w wyroku przepisów (pkt 8 i 9 wyroku) Sąd Rejonowy orzekł wobec Andrzeja S. karę łączną 5 lat pozbawienia wolności oraz karę łączną grzywny w rozmiarze 400 stawek dziennych w wysokości po 200 zł (...)

Po rozpoznaniu apelacji, wniesionych przez obrońców oskarżonych, Sąd Okręgowy w C. wyrokiem z dnia 15 czerwca 2004 r. utrzymał w mocy zaskarżony wyrok, uznając apelacje za oczywiście bezzasadne.

Od wyroku Sądu Okręgowego kasacje wniósł w imieniu oskarżonych obrońca Andrzeja S. i Barbary M., zaskarżając ten wyrok w całości i wnosząc o uchylenie obu zapadłych w tej sprawie wyroków i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

W kasacji podniesiono zarzuty rażącego naruszenia: (...)

„3. art. 217 Konstytucji RP w zw. z art. 54 § 1 k.k.s., poprzez uznanie, że działanie oskarżonego Andrzeja S. wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s., podczas gdy jedynym aktem prawnym określającym podmioty i przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym, od którego zapłaty miał uchylać się oskarżony, było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3)”.

W pisemnej odpowiedzi na kasację Prokurator Okręgowy w Częstochowie wniósł o jej oddalenie, natomiast prokurator Prokuratury Krajowej uczestniczący w rozprawie kasacyjnej wniósł o oddalenie kasacji – jako oczywiście bezzasadnej – w zakresie, w jakim kwestionuje się w niej wartość dowodu z opinii biegłego – oraz o uchylenie zaskarżonego wyroku i utrzymanego nim w mocy wyroku Sądu Rejonowego w części skazującej Andrzeja S. za przestępstwa określone w art. 54 § 1 k.k.s., polegające na uchyleniu się od obowiązku opodatkowania podatkiem akcyzowym, i uniewinnienie oskarżonego od zarzutów popełnienia tych przestępstw.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Kasacja jest zasadna w zakresie, w jakim podniesiono w niej zarzuty rażącego naruszenia art. 201 k.p.k. oraz art. 54 § 1 k.k.s. w części dotyczącej odpowiedzialności za uchylenie się od obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego. (...)

W zakresie, w jakim Andrzej S. oskarżony został o popełnienie przestępstw określonych w art. 54 § 1 k.k.s. za czyny polegające na uchyleniu się od obowiązku opodatkowania podatkiem akcyzowym (opisane na wstępie w punkcie 4 i 7) oskarżyciel wskazał, a Sądy przyjęły w wyrokach skazujących, że o istnieniu ciążącego na nim obowiązku podatkowego przesądzały przepisy rozporządzeń Ministra Finansów z dnia 5 lutego 1997 r. (Dz. U. Nr 13, poz. 71) oraz z dnia 5 stycznia 1998 r. (Dz. U. Nr 2, poz. 3) w sprawie podatku akcyzowego.

W kasacji podniesiono zarzut, zgodnie z którym w art. 217 Konstytucji RP ustanowiono zasadę wyłączności ustawowej w sferze prawa daninowego w zakresie, w jakim prawo to określa m.in. podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe – gdy tymczasem Andrzej S. skazany został za niedopełnienie obowiązku podatkowego nałożonego z naruszeniem tej wyłączności, bo ustalonego w przepisie rozporządzenia. Autor kasacji stwierdził, że „sprzeczność z Konstytucją przepisów prawa podatkowego

określających obowiązek podatkowy (...) wyklucza możliwość zakwalifikowania zachowania jako przestępstwa z art. 54 § 1 k.k.s.”, przy czym Sąd „jest władny dokonać takiej oceny i nie stosować przepisu sprzecznego z Konstytucją”.

Rozważania zasadności tak skonstruowanego zarzutu wymaga przedstawienia stanu prawnego w interesującym zakresie. Konstytucja RP weszła w życie w dniu 17 października 1997 r., a zatem w czasie obowiązywania wskazanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 1997 r. (zwanego dalej rozporządzeniem z 1997 r.), wydanego na podstawie i w granicach delegacji zawartej w art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – zwanej dalej ustawą. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. (zwana dalej rozporządzeniem z 1998 r.) wydane zostało na podstawie tej samej delegacji ustawowej, już po wejściu w życie Konstytucji, i w oczywistej sprzeczności z wyrażoną w niej zasadą wyłączności ustawowej.

Z przyjętego przez Sądy opisu czynów wynika bezspornie, że uchylenie się Andrzeja S. od obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego w okresie od grudnia 1997 r. do grudnia 1998 r., miało miejsce w czasie obowiązywania przepisów dwóch wskazanych wyżej, następujących po sobie rozporządzeń. Nie ulega więc wątpliwości, że w całym okresie czynu – mimo obowiązywania art. 217 Konstytucji – istniał stan prawny, który nie odpowiadał standardowi konstytucyjnemu. Wskazane w opisie czynów przepisy § 10 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1997 r. oraz § 15 ust. 1 pkt 1 i pkt 6 lit. a rozporządzenia z 1998 r. określały bowiem samodzielnie podmiot i przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym. W innych przepisach tych rozporządzeń organ wykonawczy określił zresztą inne jeszcze podmioty i przedmioty opodatkowania, rozszerzając je o kategorie nieznane ustawie podatkowej. Przepisy rozporządzeń ustanowiły zatem nie

tylko inne, nieobjęte ustawą podatkową podmioty zobowiązane do świadczenia podatku, lecz inaczej określiły również przedmiot opodatkowania – uzupełniając w ten sposób podmiotowy i przedmiotowy zakres obowiązku podatkowego. I jakkolwiek formalną podstawą takiej praktyki była ustawowa delegacja, to z pewnością od chwili wejścia w życie Konstytucji, zarówno powierzenie organowi wykonawczemu kompetencji zastrzeżonej wyłącznie dla władzy ustawodawczej, jak i korzystanie przez Ministra Finansów z tak udzielonego uprawnienia – pozostawało w sprzeczności z art. 217 Konstytucji.

W realiach niniejszej sprawy podkreślenia wymaga fakt, że była to praktyka niezgodna także z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm.). W tej właśnie kwestii Trybunał Konstytucyjny, w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 marca 2002 r. (P 7/00), stwierdził: „Artykuł 56 ust. 2 (...) powierzał aktom wykonawczym tylko taką materię, która stanowiła dopełnienie regulacji materii ustawowej w granicach tej treści, jakie zawiera sama ustawa podatkowa; ta zaś powinna regulować istotę obowiązku podatkowego (...). Delegacja do wydania rozporządzenia nie mogła zatem dotyczyć także i w ówczesnym stanie konstytucyjnym tych elementów stosunku prawnopodatkowego, które przesądzały o istocie ciężaru podatkowego”. Wyrokiem tym Trybunał Konstytucyjny orzekł: „§ 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (...) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ...” (sentencja ogłoszona dnia 16 marca 2002 r. w Dz. U. Nr 23, poz. 242). W wyroku z dnia 27 grudnia 2004 r. (SK 35/02), którego sentencja ogłoszona została w dniu 4 stycznia 2005 r. w Dz. U. Nr 1, poz. 4, Trybunał Konstytucyj-

ny orzekł o niezgodności z art. 217 Konstytucji także przepisu § 2b tego samego rozporządzenia.

Trzeba uznać za oczywiste, że wszystkie zastosowane w niniejszej sprawie przepisy § 10 rozporządzenia z 1997 r. i § 15 rozporządzenia z 1998 r. mają w pełni analogiczną konstrukcję, kreującą podmioty obowiązku podatkowego. Z tych samych zatem powodów, które precyzyjnie przedstawione zostały w obu przytoczonych wyżej wyrokach Trybunału Konstytucyjnego, i te przepisy, a w szczególności przepisy § 15 rozporządzenia z 1998 r. należałoby uznać za niezgodne z art. 217 Konstytucji. Wbrew stanowisku wyrażonemu przez prokuratora w pisemnej odpowiedzi na kasację, zasadności tego stwierdzenia nie podważa wcale argument wyprowadzony z treści art. 236 ust. 1 Konstytucji, skoro – jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu pierwszego z przytoczonych wyroków – „nawet przy nadaniu temu przepisowi najszerszego rozumienia”, jego istotność dla omawianej kwestii możliwa byłaby do stwierdzenia „dopiero po przyjęciu, iż wydane rozporządzenie, choć niezgodne z wymaganiami nowej Konstytucji, było jednak zgodne z wymaganiami uprzedniego porządku konstytucyjnego”. Tymczasem, jak wskazano już wyżej, postanowienie art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej wykluczało możliwość takiego ustalenia (zob. też: uzasadnienie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 1996 r., U 4/96).

W podsumowaniu dotychczasowych wywodów należy stwierdzić, że podniesiony w kasacji zarzut rażącego naruszenia art. 217 Konstytucji w zw. z art. 54 § 1 k.k.s. uznać należy za zasadny w takim zakresie, w jakim wskazuje na kwestię podustawowego określenia podmiotu daniny publicznej, a więc kwestię konstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę obowiązku (normy sankcjonowanej), którego niespełnienie jest przesłanką materialną odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie normy sankcjonującej, zamieszczonej w Kodeksie karnym skarbowym. Jednakże, tylko

w wypadku stwierdzenia niekonstytucyjności ustawowego przepisu wyrażającego normę sankcjonującą, stanowiącą podstawę wymierzenia kary za określony czyn, zastosowanie takiej normy przesądzałoby o naruszeniu prawa materialnego. W wypadku stwierdzenia niekonstytucyjności normy podustawowej, stanowiącej wyłącznie źródło obowiązku, którego niewykonanie sankcjonowane jest następnie przez odpowiednią normę ustawową, domniemanie konstytucyjności przepisu podstawowego obowiązuje do chwili orzeczenia o niezgodności tego przepisu z postanowieniem Konstytucji. Wskazane wyżej przepisy rozporządzeń Ministra Finansów nie były przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w aspekcie ich zgodności z Konstytucją; nie istnieje zatem judykat, który stwierdza niekonstytucyjność tych przepisów, a to wyklucza możliwość uchylenia *in concreto* konsekwencji karnych tych przepisów.

Żaden stanowczy wniosek nie wynika również z faktu, że z dniem 31 października 2001 r., a więc z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 18 września 2001 r. (Dz. U. Nr 122, poz. 1324) zmieniającej m.in. art. 35 omawianej ustawy, uchylony został dotychczasowy ust. 4 tego artykułu, a w pkt. 1 określono wyczerpująco, podmiotowo i przedmiotowo, granice obowiązku podatkowego w zakresie akcyzy. Od tej chwili przepisy rozporządzeń nie stanowiły już podstawy obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, a dokonana zmiana była najpewniej reakcją na podwyższone wymagania konstytucyjne w zakresie uregulowań prawnopodatkowych. Nieuprawniony byłby jednak wniosek, że zmiany tej dokonano w celu uchylenia karalności czynów, których istotą było naruszenie obowiązków wynikających z przepisów rozporządzeń – podobnie jak wniosek, że skutek taki należy z nią wiązać. Przemawia przeciwko temu zarówno fakt, że zmiany nie dokonano przez cztery lata od chwili wejścia w życie Konstytucji, jak i stwierdzenie, iż w katalogu zamieszczonym w ust. 1 art. 35 ustawy podmiotem podatku pozostał nadal sprzedawca wyrobów akcyzowych, i to w szerszym

podmiotowo zakresie od określonego przepisami rozporządzenia z 1998 r. Zmiana nie polegała więc na uwolnieniu podmiotu od obowiązku, lecz na usytuowaniu prawnej podstawy jego obowiązku w akcie normatywnym wyższej rangi. Mimo braku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, nie istnieje jednak konieczność orzekania w tej sprawie w rezultacie bezpośredniego stosowania art. 217 Konstytucji, ani potrzeba przyjęcia kontrowersyjnego poglądu, że doszło do wyrażenia przez ustawodawcę w sposób konkludentny woli depenalizacji. Rozważania takie nie są w niniejszej sprawie nieodzowne, ponieważ rozstrzygnięcie w przedmiocie zasadności zarzutu kasacji znajduje jednoznaczną podstawę w płaszczyźnie prawa karnego. Niezależnie bowiem od konsekwencji w sferze obowiązku podatkowego, jakie mogą wynikać z niezgodności przepisu będącego podstawą takiego obowiązku (rozważał je Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu przytoczonego wyżej wyroku z dnia 6 marca 2002 r.), kwestia penalizacji zaniechania obowiązku, którego źródłem nie jest norma ustawowa, oceniana być musi odrębnie, z uwzględnieniem zasad odpowiedzialności karnej skarbowej.

Dyspozycja normy zamieszczonej w art. 54 § 1 k.k.s. posługuje się – dla określenia znamienia wskazującego na podmiot przestępstwa – pojęciem „podatnik”. Pojęcie to ma sprecyzowane normatywnie znaczenie. Niższy poziom określoności czynu opisanego w dyspozycji normy blankietowej (jaką jest art. 54 § 1 k.k.s.) polega na tym, że w czasie jej obowiązywania – w zależności od zmian wynikających z przepisów stanowiących podstawę obowiązku sprawcy – zmieniać się może zakres podmiotowy przestępstwa. Zawsze jednak zakres ten obejmować może jedynie podmioty, których obowiązek ustalony został w sposób zgodny z wymaganiami prawa. Blankietowość normy nie oznacza więc stanu, w którym podmiot przestępstwa może być ustalany w jakiś dowolny sposób, bez uwzględnienia prawnego charakteru źródła obowiązku, którego niespełnienie jest warunkiem odpo-

wiedzialności karnej – bo oznaczałoby to naruszenie podstawowych zasad tej odpowiedzialności. W art. 53 § 30 k.k.s. zawarto postanowienie, zgodnie z którym w prawie karnym skarbowym pojęcie „podatnik” ma, obok innych pojęć właściwych dla systemu prawa podatkowego, znaczenie nadane mu przez przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Zamieszczony w tym przepisie zwrot „oraz w wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych” odnosi się do pojęć procesowych wymienionych na jego wstępie i nie może być odniesiony do pojęcia „podatnik”, ponieważ żaden inny akt prawa podatkowego nie może naruszać gwarancyjnego charakteru definicji określonej w Ordynacji, będącej dla tej dziedziny prawa podstawowym źródłem.

Przepis art. 7 § 1 Ordynacji, tak w chwili czynu, jak i w czasie orzekania w niniejszej sprawie, zawierał identycznie brzmiącą definicję, zgodnie z którą: „Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu”, przy czym krytycznie często oceniane postanowienie art. 7 § 2 Ordynacji pozbawione jest znaczenia dla rozważań w niniejszej sprawie. Zgodnie z tą definicją nie jest więc podatnikiem podmiot uznany za podatnika przez jakikolwiek przepis prawa podatkowego, lecz taki jedynie podmiot, którego obowiązek podatkowy ustalony został „na mocy ustaw podatkowych”.

Definicja ta rozstrzyga o granicach pojęcia „podatnik” w znaczeniu, w jakim jest ono używane w przepisach rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego – przesądza o tym treść art. 53 § 30 k.k.s. Zastrzeżenia i uwagi krytyczne (zob. np.: R. Mastalski w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: Ordynacja podatkowa – Komentarz, Wrocław 2004, s. 28 i in.) odnoszące się do zawartej w art. 3 ust. 1 Ordynacji legalnej definicji pojęcia „ustawy podatkowe”, stanowiącego istotny element definicji pojęcia „podatnik”, nie umniejszają znaczenia niniejszego wywodu. Kontrowersyjna

jest bowiem w tej krytyce kwestia zakresu materii, która powinna być regulowana ustawowo, ze względu na niespójność treści art. 3 ust. 1 Ordynacji z wymaganiami określonymi w art. 217 Konstytucji. Niezależnie jednak od wartości postanowienia art. 3 ust. 1 pewne jest przecież, że nie można na jego podstawie dopuścić możliwości regulowania wskazanych w nim kategorii przez przepisy rangi podustawowej.

Wniosek taki nie byłby uprawniony również w stanie prawnym wynikającym z pierwotnego (odpowiadającego czasowi czynu), mniej wymagającego brzmienia tej definicji, skoro nazbyt wówczas szeroki zakres pojęcia „ustawa podatkowa”, nie mógł być wyznaczony bez uwzględnienia znaczenia określenia „obowiązek podatkowy”, bo i ono – stanowiąc składnik definicji pojęcia „podatnik” – pojęcie to precyzowało. I wtedy bowiem postanowienia art. 4 § 1 i 2 Ordynacji wymagały jednoznacznie, aby zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania określały „ustawy podatkowe”. W stanie prawnym sprzed wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego nie obowiązywało wprowadzenie odesłania do legalnej definicji pojęcia „podatnik”, gdyż Ustawa karna skarbową nie zawierała odpowiednika art. 53 § 30 k.k.s., a w art. 92 u.k.s. (będącym odpowiednikiem art. 54 k.k.) nie użyto tego pojęcia dla określenia podmiotu przestępstwa – niemniej, nie miałyby żadnych podstaw sugestii, że ówczesny stan prawny był w interesującej tutaj kwestii odmienny. Nie budziło bowiem wątpliwości, że podmiotem czynu określonego w art. 92 u.k.s. może być jedynie osoba, na której ciąży obowiązek podatkowy, a więc powinność poniesienia świadczenia „w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie” (art. 4 § 1 Ordynacji). Warto zresztą przypomnieć, że w jeszcze dawniejszym stanie prawnym, sprzed wejścia w życie Ordynacji podatkowej, pełniąc jej funkcję ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 108, poz. 486 z 1993 r.) ustalała, że podatnikiem jest podmiot „obowią-

zany do uiszczania podatku z tytułu ciążącego (...) obowiązku podatkowego” (art. 3 ust. 3), a „obowiązek podatkowy określają ustawy” (art. 2 ust. 2).

Uwzględnienie przedstawionych argumentów pozwala zasadnie twierdzić, że w stanie prawnym obowiązującym w tej sprawie zarówno w czasie czynu, jak i w czasie orzekania, podmiot przestępstwa polegającego na uchylaniu się od obowiązku podatkowego nie mógł być ustalany z pominięciem znaczenia wymagania, aby zarówno zobowiązany, jak i przyczyna obowiązku określone zostały w ustawie. Pozwala to twierdzić w konsekwencji, że w znaczeniu, w jakim pojęcie „podatnik” użyte zostało w przepisach rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego – a uprzednio w rozdziale 3 działu II części I Ustawy karnej skarbowej – podatnikiem jest ten tylko, czyj obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania.

W niniejszej sprawie – uwzględniając jej realia – należy przede wszystkim przyjąć, że nie istniały w ogóle podstawy do stwierdzenia, iż Andrzej S. był podmiotem „wytwarzającym paliwa silnikowe w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych” (§ 10 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1997 r. i § 15 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1998 r.). Nie prowadził bowiem, ani legalnie, ani nielegalnie działalności polegającej na wytwarzaniu paliw. Na podstawie wskazanych przepisów opodatkowaniu mogłaby podlegać jedynie legalna działalność podmiotu wytwarzającego paliwa w sposób określony w tych przepisach, i to pod warunkiem, że przepisy te zamieszczone są w ustawie. Oczywista niesłuszność skazania za uchylanie się od uiszczenia podatku akcyzowego w tym zakresie (pkt 7 wyroku Sądu Rejonowego) wynika więc z nieistnienia jakichkolwiek podstaw faktycznych, pozwalających ustalić istnienie obowiązku podatkowego. W tych warunkach bezprzedmiotowe były rozważania dotyczące normatywnej podstawy tego obowiązku.

W pozostałym zakresie (pkt 4 wyroku) stwierdzenie oczywistej niesłuszności skazania jest skutkiem zastosowania przedstawionego wyżej poglądu w kwestii zakresu znaczeniowego pojęcia „podatnik”, i – w konsekwencji – ustalenia, że doszło do rażącego naruszenia art. 54 § 1 k.k.s. Treść § 15 ust. 1 *in princ.* rozporządzenia z 1998 r. nie pozostawia wątpliwości, że w przepisach następnych określono zarówno podmioty obowiązku podatkowego, jak i przedmioty opodatkowania – wykorzystując wyrażone przez ustawodawcę uprawnienie w postaci delegacji udzielonej niezgodnie z zasadą wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego. Zasada ta, sformułowana najpełniej w postanowieniu art. 217 Konstytucji, w najistotniejszym jej zakresie wyrażona została również w przepisach Ordynacji podatkowej, a wcześniej w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Niezachowanie nakazu skonkretyzowania podmiotu obowiązku podatkowego i przedmiotu opodatkowania w ustawie nie wymaga zatem – dla potrzeby rozstrzygnięcia w przedmiocie podstaw odpowiedzialności karnej skarbowej – bezpośredniego każdorazowo stosowania *a casu ad casum* postanowienia Konstytucji; wystarczające jest bowiem posłużenie się normatywnymi definicjami pojęcia „podatnik”, do czego zobowiązuje art. 53 § 30 k.k.s., i do czego – w czasie obowiązywania Ustawy karnej skarbowej – zobowiązywała wykładnia systemowa. W każdym razie, uwzględniając wynikające stąd nakazy oraz zasady gwarancyjne wynikające z art. 1 k.k.s. (podobnie jak recypowanego przez u.k.s. art. 1 k.k. z 1969 r.), za całkowicie bezpodstawne i sprzeczne z zasadami odpowiedzialności karnej należałoby uznać przyjęcie, że zakres desygnatów pojęcia „podatnik” może być rozszerzony o podmioty, których obowiązek podatkowy znajduje swą podstawę w przepisach rangi podustawowej. Ustawowa wyłączność, przynajmniej w zakresie określenia zobowiązanego podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania była standardem, od której sam ustawodawca odstąpił z naruszeniem porządku konstytucyjnego i zasad wyrażonych w podstawo-

wych aktach prawnych w dziedzinie prawa podatkowego, lekceważąc tradycyjną funkcję parlamentaryzmu oraz nie bacząc na skutki wywołane taką praktyką w sferze prawa karnego skarbowego. Postąpił tak w „demokratycznym państwie prawnym” (art. 2 Konstytucji), w którym podatnik – w zamian za przymusowe świadczenie daniny – ma prawo oczekiwać, że nałożony na niego obowiązek wynika z woli przedstawicielskiego organu ustawodawczego, a nie z decyzji organu administracyjnego. Uzasadnione jest zatem – uwzględniając wszystkie przedstawione wyżej argumenty – stwierdzenie, zgodnie z którym norma sankcjonowana ustanowiona z naruszeniem ustawowej wyłączności w zakresie określenia istotnych cech obowiązku podatkowego nie stanowi przesłanki odpowiedzialności karnej w wypadku niedopełnienia tego obowiązku.

W pozostałym zakresie (kasacją zaskarżono wyrok w całości) nie stwierdzono podstaw do kwestionowania zaskarżonego wyroku. Żaden z podniesionych w kasacji zarzutów nie dotyczył w najmniejszym stopniu innych przypisanych skazanym przestępstw. Wbrew argumentacji przedstawionej przez obrońcę na rozprawie kasacyjnej, dowodowe podstawy orzeczeń skazujących w pozostałej części nie są bowiem materialną konsekwencją ustaleń poczynionych w zakresie czynów, co do których wyroki uchylono. Konsekwencji takich nie wskazano również w kasacji. W tym też zakresie kasacje oddalono, jako oczywiście bezzasadne.