

Warszawa 2002-09-23

Przedmiot opinii: projekt ustawy o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy (druk 847).

Zgłoszone zagadnienia prawne:

- 1) Prawdliwość zapisu art.5 ust. 3 w związku z art.3 pkt 6.
- 2) Czy zakres przestępstwa objętego art.5 ust. 3 nie obejmuje przestępstwa karnego – skarbowego?

OPINIA

W przygotowanej przez Sejmową Komisję Finansów wersji ustawy o abolicji podatkowej proponuje się wprowadzenie dla potrzeb tej regulacji własnej definicji przestępstwa –art.3 pkt 6. W świetle projektowanego zapisu pod pojęciem przestępstwa *„należy rozumieć przestępstwo w rozumieniu części ogólnej przepisów Kodeksu karnego”*. W intencji projektodawców skutkiem powyższego ma być wyłączenie z kategorii przestępstw, w rozumieniu ustawy o abolicji przestępstw skarbowych. Z kolei pojęcie przestępstwa użyte zostało między innymi w art. 5 ust. 3 projektu ustawy, którego treść z uwagi na zakres postawionego zapytania należy przytoczyć w całości: *„W deklaracji podatkowej podatnik ma obowiązek złożyć oświadczenie, że dochód zgłoszony do opodatkowania nie pochodzi z przestępstwa”*.

W ocenie piszących niniejszą opinię przeprowadzony zabieg ograniczenia pojęcia „przestępstwa” należy uznać nie tylko za nieskuteczny, ale przede wszystkim nieuzasadniony.

Przepisy części ogólnej Kodeks karnego nie wyłączają z zakresu pojęciowego „przestępstwa” przestępstw skarbowych. Zgodnie z art.1 § 1 Kodeksu karnego odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. W tak przyjętej formule mieści się każdy czyn zagrożony karą przez jakąkolwiek ustawę. Nie ma więc żadnego znaczenia, czy jest to ustawa – Kodeks karny, ustawa - Kodeks karny skarbowy, czy też jeszcze inne ustawy. Kodeks karny nie definiuje pojęcia „przestępstwo skarbowe” i nie wskazuje, iż te kategorie przestępstw są wyłączone spod jego regulacji. Każdy czyn zagrożony karą przez ustawę jest więc przestępstwem w rozumieniu przepisów części ogólnej Kodeksu karnego. Nie oznacza to jednak, iż co do zasady do każdego z czynów karalnych, będą miały zastosowanie przepisy tego aktu.

Względna autonomiczność prawa karnego i karnego skarbowego, a co za tym idzie rozróżnienie przestępstw i przestępstw skarbowych wynika natomiast z przepisów ustawy - Kodeks karny skarbowy. To właśnie w tym akcie zawarta jest definicja przestępstwa skarbowego, którym zgodnie z art.53 § 2 jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. I to właśnie w Kodeksie karnym skarbowym zapisana została ogólna zasada, iż do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy kodeksu karnego – art.20 §1 kks. Tak więc na mocy postanowień Kodeksu karnego skarbowego, a nie Kodeksu karnego wyodrębnia się kategorię przestępstw skarbowych. Uwzględniając powyższe zakres pojęcia „przestępstwo”, o którym mowa w art. 5 ust.3 w związku z art.3 pkt 6 ustawy o abolicji podatkowej w brzmieniu przygotowanym przez Sejmową Komisję Finansów obejmuje również przestępstwa karne skarbowe. Jeżeli w projektowanej ustawie zamierza się wprowadzić własną definicję przestępstwa, która swym zakresem nie będzie obejmowała przestępstw skarbowych, należałoby na takie wyłączenie wyraźnie wskazać, na przykład używając przesłanki negatywnej: *„Ilekroć w ustawie jest mowa o przestępstwie – nie należy przez to rozumieć przestępstw skarbowych”*.

Odczytując wyrażoną w art.5 ust.3 projektu ustawy intencję jego twórców należy stwierdzić, że z jednej strony Rzeczpospolita Polska jako państwo prawa

potwierdza, iż w dalszym ciągu nie chce korzystać z owoców popełnianych przestępstw, z drugiej zaś - projektowany akt nie może być narzędziem dającym przestępcom możliwość legalizowania uzyskiwanych z przestępstw dochodów. W kontekście powyższego, poważną więc wątpliwość wzbudza próba wyłączenia w proponowanej w art. 3 pkt 6 definicji przestępstwa, kategorii przestępstw skarbowych. Można przypuszczać, iż jest to wynikiem pewnego uproszczenia, polegającego na niesłusznym utożsamianiu takiego na przykład zachowania jak: nie deklarowanie lub nie wpłacanie przez podatnika podatków (znamiona przestępstwa skarbowego) z pojęciem „dochód pochodzący z przestępstwa”. Podatnik, który mimo ciążącego na nim obowiązku nie deklaruje i nie wpłaca podatku od dochodu uzyskiwanego na przykład z najmu, dzierżawy itp., popełnia przestępstwo skarbowe, co nie oznacza jednak, iż dochód ten pochodzi z przestępstwa. Źródłem tego dochodu jest bowiem dopuszczona przez państwo i korzystająca z jego ochrony działalność. Przestępstwem skarbowym jest natomiast fakt nie zapłacenia podatku od tego dochodu. Tymczasem przy zastosowaniu reguł wykładni językowej, pod użytym w art. 5 ust.3 projektowanej ustawy zwrotem „dochód pochodzący z przestępstwa”, należy rozumieć dochód, którego źródłem jest przestępstwo. Przepis ten wskazuje, iż nie można opodatkować zysków i korzyści, jakie płyną z popełnianych przestępstw. Wydaje się, iż powinno to dotyczyć wszystkich przestępstw, w tym przestępstw skarbowych.

W Dziale II *Część szczególna* ustawy Kodeks Karny skarbowy ustawodawca, poza przestępstwami przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji (rozdział 6), wyróżnił również: przestępstwa przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (rozdział 7), przestępstwa przeciwko obrotowi dewizowemu (rozdział 8), przestępstwa przeciwko organizacji gier losowych i zakładów wzajemnych (rozdział 9), a także przestępstwa przeciwko prywatyzacji mienia Skarbu państwa (rozdział 10). Opierając się na określonym w tym kodeksie katalogu czynów karalnych, można wskazać na zachowania skutkujące osiągnięciem przychodu, które jednocześnie będą wypełniały znamiona przestępstw skarbowych. I tak na przykład nielegalne urządzenie gier losowych jest przestępstwem skarbowym (art.107 §1 Kodeksu karnego skarbowego), a więc uzyskany z tego tytułu dochód, jest dochodem pochodzącym z przestępstwa. Ten, kto odpłatnie „świadczy innym usługi przemytu” uzyskuje przychód z popełniania przestępstwa, o którym mowa w art. 86 §1 Kodeksu karnego skarbowego. Osoby te,

przy wyłączeniu z pojęcia „przestępstwo” przestępstw skarbowych, nie będą miały obowiązku złożenia oświadczenia, że dochód zgłoszony do opodatkowania nie pochodzi z przestępstwa.

Zupełność rozważań nad prawidłowością zapisu art.5 ust.3 wymaga ponadto zwrócenia uwagi na brak spójności między poszczególnymi zapisami projektu ustawy o abolicji podatkowej a przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W art. 2 projektu wyraźnie wskazano, iż celem tej regulacji jest wykonanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, określonego w ustawie z dn.26 lipca 1991r. (...),*„Osoby fizyczne mogą ujawnić posiadany majątek pochodzący z przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych w rozumieniu tej(o podatku dochodowym od osób fizycznych) ustawy”*. W art.3 pkt 1 projektu definiując, czym jest dochód w rozumieniu ustawy o abolicji wskazano, iż jest to *„suma dochodów uzyskanych (osiągniętych) w latach 1996-2001, nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodząca ze źródeł nieujawnionych - obliczona zgodnie z art.20 ust.3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”*. Przepisy te nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że określenie przedmiotu i podstawy opodatkowania jednorazowym podatkiem będą determinować głównie zasady wyrażone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a różnica między dwoma regulacjami dotyczyć będzie okresu, do którego odnosi się obowiązek podatkowy. W konsekwencji za dochód podlegający opodatkowaniu jednorazowym podatkiem może być uznany tylko taki dochód, który nie jest objęty wyłączeniami z art.2 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie podlega więc opodatkowaniu, zarówno na zasadach określonych ustawą o podatku dochodowym oraz ustawą o abolicji, dochód uzyskany w drodze darowizny (art.2 ust.1 pkt 3 updof), jak i dochód wynikający z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art.2 ust.1 pkt 4 updof). Bez znaczenia jest więc fakt, iż w art.5 ust.5 pkt2 lit. b) projektu ustawy o abolicji wybiórczo wymienione zostały tylko niektóre dochody (przychody),które są wyłączone spod opodatkowania w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeśli bowiem na mocy art.2 ust.1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie można opodatkować tym podatkiem przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, to automatycznie są one również wyłączone z przedmiotu opodatkowania jednorazowym podatkiem. Nie można

bowiem odnosić abolicji do czegoś, co wcześniej i tak nie było opodatkowane. Do przedmiotu opodatkowania jednorazowym podatkiem nie można więc zaliczyć zarówno przychodów uzyskiwanych z przestępstw (i to zarówno określonych w Kodeksie karnym, jak i Kodeksie karnym skarbowym, czy innych ustawach), ale także z innych zachowań, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Wśród tych ostatnich jako przykład najczęściej wymienia się przychody uzyskiwane z uprawiania nierządu.

Opracował: dr hab. Leonard Etel