

Janusz Bojarski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

bojarski@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0590-7464>

Tomasz Oczkowski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

oczkotom@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1479-3801>

Zaległość podatkowa a korzyść majątkowa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2020.003>

1. Wprowadzenie do problematyki pozbawienia korzyści majątkowych uzyskiwanych z przestępczości podatkowej

Kiedy w 1999 r. uchwalano Kodeks karny skarbowy¹, przyjęto założenie, że prawo karne skarbowe będzie stanowić autonomiczną gałąź prawa karnego. Tym samym uznano, że w polskim prawie karnym *sensu largo* prawo karne skarbowe stanie się odrębną gałęzią prawa. Analiza pierwotnej treści KKS wydaje się wskazywać

¹ Ustawa z 10 września 1999 r., tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 19, dalej: KKS.

również, że za przestępstwa skarbowe uznano czyny o ograniczonym stopniu społecznej szkodliwości w stosunku do tzw. przestępstw powszechnych i których sprawcy nie są na tyle zdemoralizowani i niebezpieczni, by konieczne było szerokie operowanie karami pozbawienia wolności². Stąd też za wystarczającą górną granicę grożącej za przestępstwa skarbowe kary pozbawienia wolności pierwotnie uznano trzy lata. Natomiast wysokość ustawowego wymiaru kary grzywny jednoznacznie wskazywała, że KKS przede wszystkim operuje surowymi karami grzywny, a więc karą o charakterze nieizolacyjnym i majątkowym. Leszek Wilk słusznie akcentuje przy tym, że już w samym uzasadnieniu do projektu aktualnie obowiązującego KKS wyrażono stanowisko, że przestępczość skarbowa miała charakter administracyjny, a nie typowo kryminalny, i składają się na nią czyny drobne, o mniejszym stopniu karygodności niż „powszechne” przestępstwa. I trafnie autor podkreśla, że z pewnością w okresie uchwalania KKS pogląd ten korespondował ze społeczną oceną i rozróżnieniem przestępczości „kryminalnej” od „skarbowej”³. Natomiast wśród środków karnych mających na celu pozbawienie sprawcy korzyści z przestępstwa znajdowały się jedynie: przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów oraz przepadek osiągniętych korzyści majątkowych, przy czym art. 33 KKS, stanowił wówczas, że sąd może orzec przepadek korzyści osiągniętych chociażby pośrednio z przestępstwa skarbowego, w przypadku skazania sprawcy, który z popełnienia przestępstw skarbowych uczynił sobie stałe źródło dochodu lub popełnił przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie lub związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego.

Można się zastanawiać, czy w przypadku popełnienia przestępstwa skarbowego przynoszącego rzeczywiście dużą korzyść majątkową stosunkowo niskie zagrożenie karne i ograniczone możliwości orzeczenia jej przepadku nie stwarzały sytuacji opłacalności takiego przestępstwa, gdy kara pozbawienia wolności mogła być uznana

² Por. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 125.

³ L. Wilk, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI, s. 209.

przez sprawcę za swoisty koszt sprzecznego z prawem uzyskania majątku. Takie, bardzo ograniczone podejście do kwestii przepadku korzyści uzyskanej za pomocą przestępstwa do niedawna dominowało na całym świecie. Jak słusznie zauważył James Boucht, pogląd, że pozbawienie korzyści uzyskiwanych z przestępstwa winno być również bardzo istotnym celem prawa karnego, przez długi czas nie znajdował przełożenia na przepisy prawa. Jeszcze w 1981 r. brytyjska Izba Lordów, występując w charakterze sądu musiała przyznać, że brakuje jej odpowiednich uprawnień, aby pozbawić sprawcę korzyści uzyskanych z popełnionego przestępstwa. Sytuacja, w której po odbyciu kary sprawca w sposób nieskrępowany korzystał z owoców przestępstwa, nie była więc niczym niezwykłym⁴.

Obecnie, kwestia problematyki jak najbardziej efektywnego ściągania czynów związanych z unikaniem zapłaty podatku staje się ważnym elementem naszej rzeczywistości. Nie można przy tym wykluczyć, że widoczne w Polsce zjawiska staną się podstawą do szerszej dyskusji o zasadności utrzymania tak specyficznej gałęzi prawa, jaką jest prawo karne skarbowe. Niemniej jednak w analizowanej przez nas problematyce aktualnie chcemy poruszyć tylko jedno ważne zagadnienie, jakim jest relacja między korzyścią z „podatkowego” czynu zabronionego a niezapłaconym podatkiem. To ważne w naszej ocenie zagadnienie dogmatyczne wynika z widocznej od paru lat w Polsce istotnej aktywności grup przestępczych, nastawionych na czerpanie wielkich korzyści majątkowych z różnych przejawów oszustw podatkowych.

Niewątpliwie zjawisko unikania zapłaty podatku jest zjawiskiem towarzyszącym każdej gospodarce i granice między legalnym a nielegalnym uchylaniem się od opodatkowania są bardzo złożone⁵. Jednakże w Polsce od pierwszej aktywności grup przestępczych nastawionych na wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług, w których kluczowym „narzędziem” były tzw. puste faktury, przeszliśmy do bardziej złożonej aktywności przestępczej,

⁴ J. Boucht, *The limits of asset confiscation. On the legitimacy of extended appropriation of criminal proceeds*, Oxford–Portland 2017, s. 1 i nast.

⁵ Zob. T. Oczkowski, *Oszustwo podatkowe – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 1, s. 88–89.

jaką jest zorganizowany na szeroką skalę proceder rzeczywistego obrotu towarami, od których nie są zapłacone tzw. podatki pośrednie, w szczególności podatek od towarów i usług⁶. Nie jest przy tym zaskoczeniem, że te nielegalne praktyki dotyczą również wyrobów akcyzowych, a więc towarów objętych nie tylko podatkiem od towarów i usług, ale także podatkiem akcyzowym, a niekiedy też innymi daninami publicznymi. W sferze obrotu paliwami, gdzie paliwa silnikowe stanowią wyroby objęte najwyższymi obciążeniami w zakresie podatku akcyzowego, udział danin publicznych w strukturze ich cen sprzedaży oscyluje wokół 50%⁷. Takie obciążenia fiskalne powodują, że wprowadzenie do obrotu tych towarów bez VAT i akcyzy musi przynosić ich dystrybutorom znaczne zyski. Dochodowość nielegalnej działalności w obszarze produkcji i obrotu wyrobami tytoniowymi oraz paliwami można z pewnością przyrównać do dochodów uzyskiwanych z produkcji i obrotu narkotykami, przy zdecydowanie mniejszym zagrożeniu karnym i mniejszym napiętnowaniu społecznym⁸. I poza dyskusją pozostaje fakt, że ten złożony proceder przybrał w Polsce ogromne rozmiary, stanowiące nie tylko zagrożenie dla indywidualnych interesów (np. z uwagi na złą jakość nabywanego paliwa silnikowego), ale będące też istotnym zagrożeniem dla interesu ogólnego – udział szarej strefy w 2015 r. w rynku

⁶ Zob. J. Duży, P. Kołodziejski, *Pranie pieniędzy związanych z uszczupleniami podatkowymi*, w: *Wybrane aspekty nowelizacji prawa karnego. Zagadnienia penalizacji prania pieniędzy w świetle projektowanych nowelizacji. Kognicja sądu w sprawach wypadkowych w postępowaniu karnym*, red. M. Kolendowska-Matejczuk, K. Szwarz, Warszawa 2015, s. 29–30. Zob. także J. Binda, R. Bełdzikowski, *Przestępczość podatkowa i oszustwa finansowe zagrożeniem dla finansów publicznych w Polsce*, „Zeszyty Naukowe WSFiP” 2014, nr 3, s. 125, gdzie autorzy wskazują, iż przy maksymalnych szacunkach luka podatkowa w Polsce w latach 2011 i 2012 wynosiła odpowiednio 48,5 mld zł oraz 58,2 mld zł.

⁷ I. Mirek, *Nie zna granic ni kordonów... rzecz o szarej strefie w paliwach*, w: *Prawo celne, podatek akcyzowy oraz kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych. Doświadczenia i wyzwania. Izbicko, 19–20 kwietnia 2016 r.*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Szczecin 2018, s. 78.

⁸ A. Bolek, *Wpływ zmian legislacyjnych na kierunki rozwoju szarej strefy tytoniowej*, w: *ibidem*, s. 29.

oleju napędowego szacowano aż na 25%⁹, natomiast w rynku wyrobów tytoniowych szacunki te oscylowały wokół 16–18%¹⁰. Nie można przy tym zapomnieć, że tak istotny udział w danym rynku przestępczości podatkowej stanowi także zagrożenie dla uczciwych uczestników obrotu, gdyż oferowane przez nich towary lub usługi muszą konkurować z towarami lub usługami w niższych cenach, z uwagi na uchylenie się przez przestępców od zapłaty podatków pośrednich¹¹.

Przed przystąpieniem do zasadniczych rozważań należy podkreślić, że bez względu na specyfikę sposobów unikania zapłaty podatku, każdemu z tego rodzaju działań towarzyszą złożone operacje, takie jak: sterowanie procesem dystrybucji towaru, tworzenie dokumentacji transakcji, transport oraz przepływ środków pieniężnych¹². Wszystkie te działania mają na celu stworzenie pozorów legalności całego procesu dystrybucji towaru i ukrycia zdarzeń, które wiązały się z powstaniem obowiązku podatkowego, w szczególności podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego. Wynika to m.in. z faktu, że podatek od towarów i usług jest co prawda podatkiem wielofazowym, ale poza sprzedażą do tzw. konsumenta obowiązuje tu zasada neutralności, tj. możliwość jego odliczania na wcześniejszych łańcuchach obrotu. Natomiast podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym i zasadniczo zdarzeniem, z którym wiąże się obowiązek jego zapłaty, jest wprowadzenie wyrobu akcyzowego do

⁹ I. Mirek, *Nie zna granic ni kordonów... rzecz o szarej strefie w paliwach*, s. 80.

¹⁰ A. Bolek, *Wpływ zmian legislacyjnych na kierunki rozwoju szarej strefy tytoniowej*, s. 28.

¹¹ Typowym przykładem był tu związany z boomem budowlanym pod Euro 2012 masowy udział w rynku wyrobów stalowych, od którego nie zapłacono VAT – jednym z mechanizmów unikania zapłaty tego podatku i oferowania wyrobów nawet po cenach niższych niż ceny z polskich hut było oszustwo karuzelowe, związane z pozorowaniem tzw. wspólnotowej dostawy towaru, podczas gdy wyroby stalowe trafiały na rynek krajowy. Zob. szerzej J. Binda, R. Bełdzikowski, *Przestępczość podatkowa i oszustwa finansowe zagrożeniem dla finansów publicznych w Polsce*, s. 104–106.

¹² Tak słusznie P.M. Kozłowska, *Prawnopodatkowe skutki głównych nieprawidłowości w obrocie paliwami*, „*Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowska*” 2016, vol. L 1, Sectio H, s. 631–632.

obrotu, czyli rozpoczęcie jego dystrybucji na właściwym rynku, na którym dany wyrób ma dotrzeć do finalnego odbiorcy – konsumenta. Stąd też oczywisty jest opisany wyżej generalny schemat maskowania wystąpienia zdarzeń „podatkowych” na wcześniejszym etapie dystrybucji danego towaru. Inną cechą tego zjawiska nielegalnego unikania obciążeń podatkowych jest również to, że w tym rzeczywistym obrocie towarami na końcowym etapie „dystrybucji” towaru często pojawia się tzw. broker¹³. Jest to niejednokrotnie podmiot niebędący częścią struktury przestępczej, ale będący tym podmiotem, który finalnie wprowadza do obrotu towar, nabywając go wcześniej na korzystnych warunkach (właśnie z uwagi na fakt, że jest to towar, w przypadku którego podatek od towarów i usług oraz akcyza „zniknęły” na wcześniejszych etapach dystrybucji)¹⁴. Ale to on właśnie płaci cenę zbliżoną do rynkowej i zapewnia tym samym te dodatkowe „korzyści” grupom unikającym podatków na wcześniejszym etapie towarowego obrotu. Tą korzyścią są bowiem kwoty odpowiadające w jakiejś części „podatkowym” narzutom cenowym. I trafnie się podkreśla, że *de facto* korzyści majątkowe uzyskują tu osoby trzecie, które inicjują i kierują działaniami grupy przestępczej. Pomysłodawcy i organizatorzy tego procederu najczęściej nie ujawniają się w żadnych dokumentach transakcyjnych czy też w ewidencjach lub rejestrach przedsiębiorców¹⁵. A tzw. słupy to tylko osoby firmujące działania przestępcze, choć z perspektywy organów fiskalnych formalnie mają one status podatnika. I jeszcze

¹³ Można podkreślić tylko, że specyficzny jest przy tym obrót wyrobami tytoniowymi, w którym również obrót detaliczny odbywa się zasadniczo poza legalną sferą handlu. Zob. szerzej T. Oczkowski, *Karnoprawna ocena przemytu papierosów*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9, s. 117–121.

¹⁴ J. Binda, R. Bełdzikowski, *Przestępczość podatkowa i oszustwa finansowe zagrożeniem dla finansów publicznych w Polsce*, s. 120. Zob. także W. Kotowski, w: W. Kotowski, M. Majczyna, J. Matarewicz, B. Sobocha, M. Zborowski, *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ozóg, Warszawa 2017, s. 20–29 oraz L. Wilk, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, s. 214–217, gdzie szerzej opisano uczestników tego procesu, tzw. karuzeli podatkowej.

¹⁵ A. Derkacz, *Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2016, s. 104–105.

jedna okoliczność, ważna dla dalszych rozważań. Osoby reprezentujące lub posiadające tzw. firmy maskujące lub firmy „znikające” to zasadniczo osoby lub ich firmy nieposiadające żadnego majątku. Jerzy Duży akcentuje, że doświadczenia z tego rodzaju „narzędziami” grup przestępczych jasno pokazują, że poza ewentualnym zabezpieczeniem jakichś środków pieniężnych, niewyprowadzonych jest jeszcze z rachunków bankowych „słupów”, jakiegokolwiek inne efektywne zabezpieczenie korzyści lub ściągnięcie należności publicznoprawnych nie wchodzi tu w rachubę¹⁶.

W kontekście tej nowej rzeczywistości „uszczerpień podatkowych” nie sposób więc nie zgodzić się ze stanowiskiem Leszka Wilka, że rozróżnienie między przestępczością „kryminalną” a „podatkową” ma dziś bardzo względny charakter. W szczególności jeśli proces ten wiąże się ze z góry powziętym zamiarem uzyskiwania znacznych korzyści majątkowych kosztem finansów publicznych, a dokonywanym czynom towarzyszy szereg typowo kryminalnych zachowań, takich jak fałszerstwa dokumentów (w tym „puste” faktury VAT), rejestrowanie fikcyjnych firm (podatników) i ukrywanie rzeczywistych beneficjentów i faktu czerpania oraz legalizacji przez nich znacznych korzyści majątkowych¹⁷. Dlatego też należy podzielić stanowisko, iż oszustwa podatkowe możemy podzielić na właściwe i niewłaściwe¹⁸. Oczywiście granica między nimi jest także trudna do sprecyzowania. Z pewnością jednak druga grupa oszustw to zachowania jednoznacznie bezprawne, w których zamiarem sprawców jest uzyskanie korzyści majątkowych kosztem interesów fiskalnych¹⁹. I niewątpliwie w tej grupie czynów pojęcie podatnika jest kategorią wtórną, a istota tych zachowań wiąże się z tworzeniem fikcyjnych zdarzeń, czemu towarzyszą nieprawdziwe lub fałszywe dokumenty oraz podmioty firmujące rzeczywistą aktywność innych podmiotów.

¹⁶ J. Duży, *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złotem i paliwami*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 7–8, s. 74–75.

¹⁷ L. Wilk, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, s. 219–220.

¹⁸ D. Korczyński, w: *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017, s. 100.

¹⁹ Ibidem.

Z uwagi na tę istotną zmianę rzeczywistości, w której obok różnych przejawów naruszania obowiązków podatkowych w ramach codziennej aktywności przedsiębiorców i innych podatników pojawiało się zjawisko typowej przestępczości zorganizowanej wpisanej w kontekst podatkowy, nie jest zaskoczeniem, że ustawodawca zmienia swoje podejście do niektórych zjawisk. Typowym przykładem jest tu prezentowanie innego stosunku do karnego ścigania tzw. pustych faktur. Uznać można, że w ten sposób odstąpiono od koncepcji całościowego ujęcia w Kodeksie karnym skarbowym wszystkich karygodnych zachowań skierowanych przeciwko finansom publicznym, tj. przeciwko interesom finansowym Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich. Pytanie tylko, czy jest to tylko „wyjątkowy” zabieg legislacyjny, czy będzie to szerszy trend – za pierwszym wariantem przemawia jednak opracowanie przez Ministra Sprawiedliwości projektu szerokiej nowelizacji KKS. Do Kodeksu karnego wprowadzono przepisy art. 270a i 271a oraz art. 277a, obejmujące przestępstwa, których przedmiotem wykonawczym jest faktura, a więc zgodnie z art. 115 § 14a KK, dokument, o którym mowa w art. 2 pkt 31 Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁰. Przy tym w przypadku przestępstw mających za przedmiot wykonawczy fakturę (faktury), której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo gdy z popełnienia tego rodzaju przestępstw sprawca uczynił sobie stałe źródło dochodu, czyn stanowi zbrodnię (art. 277a KK). Górna granica kary pozbawienia wolności w Kodeksie karnym skarbowym została podniesiona do pięciu lat, a w przypadku kary nadzwyczajnie obostrzonej do lat 10 (w 1999 r. było to do sześciu lat pozbawienia wolności), a zasady przepadku korzyści majątkowej niepodlegającej przepadkowi przedmiotów, określone w art. 33 KKS, zbliżone zostały do rozwiązań przyjętych w tym zakresie w Kodeksie karnym.

Niemniej jednak KKS nadal pozostaje zasadniczą reakcją karną na różne przejawy bezprawnego uchylania się od wykonywania

²⁰ Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.

różnych obowiązków podatkowych, w szczególności tych, które wiążą się z uniknięciem zapłaty należnego podatku. W KKS, wzorem rozwiązań prawnych w KK, przewidziano szczególne środki karne w postaci przepadku, obejmujące nie tylko przepadek narzędzi do popełnienia czynów zabronionych, ale obejmujące także przedmioty uzyskane z czynów zabronionych oraz korzyści majątkowych, jakie sprawca osiągnął z zarzucanych i osądzonych czynów. Nie wchodząc w skomplikowane rozważania o powiązaniach i odrębnościach między przepadkiem przedmiotów oraz przepadkiem korzyści, należy podkreślić, że przepadek korzyści ma subsydiarny charakter w stosunku do przepadku przedmiotów. Jeśli bowiem zakresy przedmiotowe przepadku przedmiotów i korzyści się pokrywają, w pierwszej kolejności orzeka się przepadek przedmiotów. Natomiast w przypadku dalszej konwersji przedmiotów uzyskanych z czynu zabronionego winno się orzekać przepadek korzyści²¹.

Oba te środki reakcji karnej były przedmiotem wielu zmian w KK i w KKS. I niewątpliwie zabiegi ustawodawcy doprowadziły do ujednolicenia przepisów obu kodeksów w zakresie przepadku korzyści majątkowej uzyskanej w wyniku popełnienia przestępstwa. Niemniej jednak, o ile w przypadku wyłudzenia od organu podatkowego nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług cała uzyskana kwota pieniężna jest przedmiotem pochodzącym z czynu zabronionego, a w przypadku dalszej konwersji staje się ona „korzyścią majątkową”, to nie będzie żadnym zaskoczeniem teza, że w przypadku „zaoszczędzonego” podatku kwestia jasnego odróżnienia przedmiotu i korzyści z czynu zabronionego już tak oczywista nie jest. I tu niewątpliwie dochodzimy do jednego z istotnych problemów, jakim jest trudność w sprecyzowaniu zakresu korzyści uzyskiwanych z podatkowych czynów „uszczerpkowych”.

Ujednolicenie przepisów o przepadku korzyści w KK i w KKS nie oznacza tożsamości problemów interpretacyjnych. Zasygnalizowane wyżej trudności interpretacyjne, jak i praktyczne przy tzw. korzyściach z podatkowych czynów „uszczerpkowych” wynikają

²¹ Zob. V. Konarska-Wrzosek, w: V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018, s. 194–195.

z istotnych różnic między tzw. przestępstwami powszechnymi a przestępstwami skarbowymi. W przypadku przestępstw powszechnych mamy do czynienia z działalnością ze swojej istoty nielegalną, co oznacza, że żaden podmiot w żadnych okolicznościach nie może jej prowadzić (np. wprowadzanie do obrotu fałszywych pieniędzy) bądź jej prowadzenie jest wyraźnie zastrzeżone dla pewnych podmiotów (np. handel bronią). W takim przypadku cały przychód z popełnionego przestępstwa jest korzyścią podlegającą przepadkowi na podstawie art. 44 KK lub art. 45 KK²². Natomiast działalność objęta znamionami przestępstwa skarbowego polega na działalności, która z zasady jest legalna, choć niekiedy wymagane jest spełnienie określonych prawem wymagań oraz dokonanie wymaganych formalności urzędowych (np. zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, koniecznego dla produkcji wyrobów akcyzowych na terenie kraju). W tym miejscu można zasygnalizować podział na wprowadzenie do obrotu towarów tożsamych do występujących na rynku legalnie (np. sprzedaż przemyconych papierosów, bez krajowej akcyzy, lub sprzedaż podrobionych wyrobów tytoniowych, wyprodukowanych w „tajnej” fabryce) oraz całkowicie legalne wprowadzenie do obrotu towarów (np. telefony komórkowe), gdy bezprawne czynności polegają wyłącznie na ukrywaniu przed organami skarbowymi rzeczywistych wykonawców transakcji (zdarzeń podatkowych) i uzyskanych w ten sposób dochodów.

Określenie wysokości korzyści ma bardzo istotne znaczenie dla tego, co może ulec przepadkowi na podstawie art. 33 § 1 KKS, ale też określa możliwość zastosowania bardzo restrykcyjnego domniemania z § 2 tego artykułu. Jeżeli bowiem nastąpi skazanie za popełnienie przestępstwa skarbowego, z którego popełnienia sprawca osiągnął, chociażby pośrednio, korzyść majątkową dużej wartości, za korzyść uzyskaną z popełnienia przestępstwa uważa się mienie, które sprawca objął we władanie lub do którego uzyskał jakkolwiek tytuł w okresie pięciu lat przed popełnieniem przestępstwa skar-

²² W KK jest również oczywiste, że legalne rzeczy zajęte w postępowaniu karnym, uzyskane kosztem ujawnionego pokrzywdzonego, nie są obejmowane przepadkiem, ale winny podlegać zwrotowi do osoby uprawnionej – ofiary przestępstwa.

bowego do chwili wydania chociażby nieprawomocnego wyroku. Domniemanie to może zostać przez sprawcę lub inną zainteresowaną osobę obalone poprzez przedstawienie dowodu przeciwnego.

2. Korzyść majątkowa w KK i KKS a zaległość podatkowa

Jeśli mieć na względzie powyższe rozważania, to trafna wydaje się teza, że korzyść majątkowa w rozumieniu KKS nie może być uznana za pojęcie tożsame z zaległością podatkową (której odpowiednikiem w części szczególnej jest uszczuplona należność publicznoprawna). Są to całkowicie odrębne pojęcia prawne. W przypadku przestępstw powszechnych mamy do czynienia z dwiema jednoznacznymi sytuacjami. W pierwszej sprawie uzyskuje korzyść majątkową, która nie jest związana (przynajmniej w rozumieniu prawa karnego) ze szkodą innego podmiotu. Tak jest np. w przypadku handlu narkotykami czy przyjmowaniu korzyści majątkowej w związku z pełnieniem funkcji publicznej. W drugiej sytuacji sprawca uzyskuje korzyść odpowiadającą stracie drugiej strony (np. w przypadku kradzieży bądź oszustwa). Natomiast w przypadku przestępstwa skarbowego mamy co najmniej narażone interesy finansowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej. Należy zastanowić się, czy mamy tutaj do czynienia z symetrią, to znaczy, czy wielkość narażonej należności publicznoprawnej odpowiada wielkości korzyści majątkowej uzyskanej przez sprawcę²³. Bliższa analiza problemu pozwala na podstawienie tezy, że nie ma takiej bezpośredniej zależności. Jerzy Duży, wybitny znawca problematyki zorganizowanej przestępczości wpisanej w aspekt podatkowy, również akcentuje trudności w odróżnieniu „brudnych” pieniędzy od „czystych” pieniędzy przy przepływach finansowych związanych z obrotem towarowym, gdy dochodzi do jednoczesnego uchylecia się od opodatkowania. Niemniej jednak autor ten nie ma wątpliwo-

²³ Pominąć można w tych rozważaniach tę część korzyści majątkowej, która stanowi pożytki z rzeczy lub praw stanowiących tę korzyść.

ści, że w tzw. przychodach uzyskiwanych z „nieopodatkowanej” sprzedaży kwoty odpowiadające wartości uszczuplonego podatku są w tych przepływach odpowiednikiem „przestępczych korzyści”. Jednocześnie podkreśla, że trudności w tym ważnym rozróżnieniu zaczynają się potęgować, gdy wartość przepływających środków finansowych znacznie przekracza uszczuplenia należności publicz-noprawnych²⁴.

Omawiana problematyka wiąże się także pośrednio z innym ważnym problemem, jakim jest „nielegalna” działalność w obszarze czynów „uszczupleniowych”. Orzecznictwo w tej materii jest bardzo różnorodne, a kwestia ta ma także pewne znaczenie dla końcowych wniosków, jakie spróbujemy wyciągnąć. Tytułem wprowadzenia należy podkreślić, że w sferze obrotu wyrobami akcyzowymi dla uzyskania statusu legalnego podatnika tego podatku w wielu przypadkach konieczne jest dopełnienie szczególnych wymogów administracyjnych. Innymi słowy, produkcja lub obrót wyrobami akcyzowymi nie są możliwe bez uzyskania odpowiednich zezwoleń lub wpisów do rejestru działalności regulowanej.

We wrześniu 1996 r. podjęta została uchwała siedmiu sędziów SN, w której stwierdzono, że działalność nielegalna, polegająca na ukryciu przed organami określonej aktywności (w szczególności z uwagi na skutki podatkowe), nie może być przedmiotem postępowania karnego skarbowego w zakresie uchylecia się od zapłaty podatku, ewentualne konsekwencje mogą wystąpić tylko w sferze podatkowej. Prowadzenie bowiem działalności nielegalnej i jednocześnie zgłoszenie jej do opodatkowania (deklaracja podatkowa) musiałoby bowiem praktycznie wiązać się z samooskarżeniem o przestępstwo²⁵. Natomiast w listopadzie 2011 r. SN wyraził odmienne stanowisko, zgodnie z którym, jeżeli danego rodzaju działalność nie jest zakazana sama w sobie, a jej nielegalność w danym przypadku polega jedynie na braku dopełnienia odpo-

²⁴ J. Duży, *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złodem i paliwami*, s. 82, zob. także idem, *Korzyść w przestępstwie prania pieniędzy*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 12, s. 44.

²⁵ Uchwała składu siedmiu sędziów SN z 26 września 1996 r. (I KZP 36/95, orzecznictwo – dodatek do „Prokuratury i Prawa” 1996, nr 12, poz. 13).

wiednich urzędowych formalności, ale gdyby nie zaniechania w tym względzie, to można by prowadzić zgodną z prawem działalność, wtedy jest możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności za czyny z KKS, polegające na uchyleniu się od opodatkowania, tj. związane z nieujawnieniem zdarzeń podatkowych (np. art. 54 KKS)²⁶.

Pierwsze stanowisko SN ma o tyle logiczne uzasadnienie, że odwołuje się do oczywistego braku konieczności samodenuncjacji i niemożności wywodzenia negatywnych konsekwencji z faktu unikania odpowiedzialności za popełnione przestępstwo. Drugie stanowisko wydaje się bardziej odpowiadać założeniom polityki kryminalnej w sferze karnego zwalczania tzw. uszczupień podatkowych, ale jego konsekwencją winno być praktyczne utożsamianie korzyści majątkowej z zaległością podatkową przy jednoczesnym prymacie dla tego drugiego pojęcia.

Przy pierwszym zaś stanowisku za racjonalne można zaś uznać penalizowanie prowadzenia działalności bez zezwolenia (np. prowadzenie składu podatkowego bez zezwolenia) czy też penalizowanie zachowań na przedpolu uszczupień podatkowych, tj. zdarzeń występujących przed datą powstania obowiązku podatkowego, a które są *de facto* jednoznacznym przejawem zamiaru uchylenia się od zapłaty podatku akcyzowego (np. szereg czynów skierowanych przeciwko obowiązkom w podatku akcyzowym). W konsekwencji więc odpowiedzialność karna za samo nieujawnienie przedmiotu opodatkowania nie dotyczy tylko działalności *stricto* nielegalnej (obróć narkotykami), ale również tej, która stałaby się legalna po dopełnieniu koniecznych formalności²⁷. To drugie stanowisko w sferze np. przestępczej aktywności polegającej na produkcji wyrobów akcyzowych w „tajnym” zakładzie produkcji byłoby zbliżone do podejścia prawa karnego np. do nielegalnego obrotu produktami leczniczymi. A takie rozumowanie zbliża nas do stwierdzenia, iż

²⁶ Postanowienie SN z 22 listopada 2011 r., IV KK 270/2011, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, z. 6, poz. 133.

²⁷ Zob. T. Oczkowski, *Glosa do postanowienia SN z 22.11.2011 r., IV KK 270/2011*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, z. 6, s. 522–523 oraz L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 70–71.

cały przychód z tego rodzaju aktywności to bezprawna korzyść w rozumieniu przepisów prawa karnego.

W kontekście zaś orzecznictwa sądów powszechnych, dotyczącego oceny karnej „przepływów” pieniężnych przy czynach „uszczupleniowych”, należy wskazać, że jest ono również niejednolite. Przykładem jednego z nurtów może być wyrok SA w Katowicach z dnia 21 lipca 2016 r. (II AKA 216/16, LEX nr 2242170), w którym przy ocenie zarzutu dokonania czynu z art. 299 § 1 KK przyjęto, że korzyścią osiągniętą z przestępstwa jest cała kwota będąca przedmiotem przelewu bankowego dokonanego przez oskarżonego. Sąd przyjął bowiem, że chodzi tu o wartość wszystkich przelewów, gdyż te miały na celu wyłącznie nadanie pozorów legalności nieistniejącym transakcjom oraz ukrycie procederu wprowadzania do obrotu nielegalnego paliwa. Jednakże w innym orzeczeniu SA w Katowicach za błędne uznano utożsamienie przedmiotu przestępstwa z art. 299 k.k. z sumą pieniędzy wpłaconych do kasy i przelanych na konta bankowe tytułem rzekomej zapłaty za towar, skoro zabiegi te miały na celu uchylenie się od zapłaty podatku. Tym samym sąd uznał, że przedmiotem prania, a więc „korzyścią” pochodzącą z przestępstwa bazowego, jest tu kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej.

Nie można pominąć jeszcze jednej kwestii. Biorąc pod uwagę, że istotą przestępstwa skarbowego jest narażanie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, trzeba zwrócić uwagę na możliwe różnice między kwotą narażonej należności a faktyczną korzyścią majątkową uzyskaną z „uszczupleniowego” przestępstwa skarbowego. Nie można ich bowiem utożsamiać, chociaż sprzyja temu praktycznie identyczna treść art. 45 KK i art. 33 KKS. Przyjęcie założenia, że korzyść majątkowa uzyskana z przestępstwa skarbowego odpowiada wysokości niezapłaconego podatku, może prowadzić do sprzecznych z logiką wniosków, że korzyść majątkową jest większa niż przychód, który sprawca osiągnął, popełniając przestępstwo skarbowe.

Dobrym przykładem może być handel nielegalnie wyprodukowanymi papierosami. Ich wytworzenie nie jest obciążone wieloma kosztami, które musi ponosić legalny producent lub sprzedawca. Te mniejsze koszty wynikają nie tylko z niepłacenia podatków, ale

także z braku obciążeń związanych legalnym zatrudnieniem pracowników czy dbaniem o odpowiednią jakość produktu²⁸. W takiej sytuacji nielegalnie wyprodukowane papierosy nie są sprzedawane po cenie rynkowej z zamiarem uzyskania korzyści w postaci niezapłaconych podatków, ale sprzedaje się je po cenie niższej od rynkowej, aby zachęcić potencjalnych nabywców. Korzyścią sprawy jest różnica między ceną sprzedaży a kosztami wyprodukowania towaru i wprowadzenia go do obrotu. Natomiast wysokość należnego podatku jest w tym przypadku czynnikiem kształtującym wysoką cenę w legalnym handlu, zwiększającą popyt na towary nielegalne. Kiedy papierosy Marlboro kosztowały 10,70 zł, ich nielegalne odpowiedniki oferowane były za 7 zł²⁹.

Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku szarej strefy, czyli z założenia legalnej, ale niezarejestrowanej działalności gospodarczej. Tutaj popyt może zależeć od ceny żądanej za towar lub usługę, dlatego też cena ta może być niższa od rynkowej ze względu na konieczność zapewnienia sobie zainteresowania konsumentów. Inaczej natomiast kształtuje się korzyść pochodząca z czynu zabronionego w przypadku np. nielegalnej działalności hazardowej, penalizowanej przez art. 107 KKS: sprawca uzyskuje, po pierwsze, korzyść z prowadzonej działalności gospodarczej (hazardowej), tak jak każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a ponadto jego zyskiem jest niezapłacony podatek. Nie ma tutaj problemu ceny wpływającej na popyt, gdyż konsument sam wybiera stawkę, za jaką gra (w praktyce pominąć można wysokość wygranej jako koszt prowadzenia działalności hazardowej, a jednocześnie czynnik zachęcający do udziału w grze). Analogicznie do hazardu można rozpatrywać każdą inną legalnie prowadzoną i zarejestrowaną, przynoszącą dochód działalność, gdy sprawca ukrywa jej część przed organami skarbowymi, tak aby obniżyć zobowiązania wobec fiskusa. Wtedy niezapłacony podatek odpowiada wysokości uzyskanej korzyści.

²⁸ G. Kędziarska, *Nielegalny handel towarami akcyzowymi*, w: *Nielegalne rynki. Geneza, skala zjawiska oraz możliwości przeciwdziałania*, red. W. Pływaczewski, P. Chlebowicz, Olsztyn 2012, s. 308.

²⁹ *Ibidem*, s. 312.

Zachodzą także dobrze znane przypadki, kiedy zachodzi dzielenie się niezapłaconym podatkiem sprzedającego (najczęściej) usługę z jej nabywcą. Zdarza się to w przypadku prowadzenia nierejestrowanej sprzedaży, co pozwala na obniżenie ceny za wykonywaną usługę. Wtedy sprawca uzyskuje korzyść majątkową w wysokości niezapłaconego podatku.

Ta analiza wskazuje, że można wyróżnić trzy sytuacje, kiedy sprawca uchyla się od zapłacenia należnego podatku i w ten sposób uzyskuje korzyść majątkową: taką, kiedy korzyść jest większa od niezapłaconego podatku, taką, kiedy jest taka sama jak niezapłacony podatek, wreszcie taką, kiedy korzyść jest mniejsza niż niezapłacony podatek.

W przypadku przestępstwa oszustwa z art. 286 KK rozporządzenie mieniem ma wiele wspólnego ze stosunkami cywilnoprawnymi. Będzie to np. przeniesienie, ograniczenie lub zniesienie prawa majątkowego, czego efektem jest pomniejszenie aktywów po stronie rozporządzającego³⁰. Jednakże na brak możliwości automatycznego przekładania jednej zmiennej na inną zwracają uwagę w kontekście obowiązku naprawienia szkody Michał Królikowski i Robert Zawłocki. Otóż w konkretnych przypadkach wysokość cywilnoprawnego odszkodowania nie musi odpowiadać wysokości poniesionej szkody. Mimo że tak będzie najczęściej, to jednak zawsze należy brać pod uwagę całokształt okoliczności rozpatrywanej sprawy³¹.

Na potrzeby określenia zakresu uzyskanej korzyści majątkowej trzeba również rozróżnić dwa rodzaje nielegalnych działań, o których już wspomniano powyżej. Są to działania prowadzone w sferze całkowicie nielegalnej aktywności, gdzie wyłączona jest jakakolwiek konkurencja firm, a żaden podmiot tego rodzaju aktywności nie może legalnie prowadzić działalności (np. handel narkotykami lub wprowadzanie do obrotu sfałszowanych pieniędzy)³². Wówczas prowadzona działalność nie powoduje skutków podatkowych i możliwe

³⁰ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, w: *Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278–363*, red. A. Zoll, Warszawa 2016, s. 296.

³¹ M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo karne*, Warszawa 2016, s. 359.

³² Wyroki TSUE: C-294/82 z 28 lutego 1984 r. i C-343/89 z 6 grudnia 1990 r.

są do zastosowania wyłącznie środki karne *sensu largo* (w tym przypadek wszystkich korzyści – przychodów), stosowane na podstawie przepisów Kodeksu karnego. Zupełnie inny charakter i konsekwencje ma nielegalna działalność, która mogłaby być legalna po spełnieniu urzędowych formalności. Tego rodzaju zachowania są podstawą pociągnięcia do odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe, polegające na uchyleniu się od opodatkowania (np. art. 54 KKS)³³. Podstawą tego stanowiska SN w zakresie odpowiedzialności karnoskarbowej były właśnie orzeczenia TSUE. Innymi słowy, podstawą takiej oceny karnej przez SN był fakt objęcia tej aktywności skutkiem podatkowym.

3. Wnioski końcowe

Nowe zjawisko, jakim są *stricte* kryminalne aspekty przestępczości podatkowej, winno być podstawą do rozważania zmiany podejścia do karnego ścigania niektórych przestępstw „uszczipieniowych”, w szczególności w przypadku nielegalnej produkcji i obrotu wyrobami akcyzowymi. W tej bowiem sferze kwestia „zaległości podatkowej” podatnika wydaje się całkowicie bez znaczenia, a kluczowy staje się aspekt korzyści uzyskiwanych z nielegalnej działalności.

Problem, który staramy się wykazać, powiązany jest oczywiście z założeniem KKS, jakim jest okoliczność, że zasadnicze typy oszustw podatkowych popełnia podatnik w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, a za czyny z KKS odpowiedzialność ma ponosić osoba fizyczna będąca jednocześnie podatnikiem lub zastępująca podatnika w rozumieniu art. 9 § 3 KKS. W takim układzie odrębność odpowiedzialności karnoskarbowej i podatkowej ma swój racjonalny sens i wszystkie instytucje KKS, będące przejawem realizacji tzw. funkcji egzekucyjnej, mogą mieć swoje uzasadnienie. Innymi słowy, podatnik płaci zaległość, a sprawca (także jako podatnik lub jako „zastępca” podatnika) czerpie z tego faktu „łagodzące” korzyści, wynikające z przepisów KKS. Należy przy tym pamiętać, że podatek, a więc także zaległość podatkowa, jest spe-

³³ Postanowienie SN z 22 listopada 2011 r., IV KK 270/2011.

cyficznym zobowiązaniem publicznoprawnym. Podatek ma bowiem charakter indywidualny i wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez zapłatę kwoty podatku może nastąpić tylko wtedy, gdy to świadczenie pieniężne pochodzi ze środków samego podatnika³⁴. Z punktu widzenia prawa podatkowego sprawca z KKS, ale niebędący podatnikiem, nie może więc „skutecznie” zapłacić uszczuplonego podatku za podatnika – zapłata ta nie prowadzi bowiem do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. KKS zaś nie uwzględnia tej złożoności, choć z jednej strony akcentuje konieczność zapłaty zaległości podatkowej, a z drugiej konieczność pozbawienia korzyści, jakie sprawca uzyskał z przestępstw podatkowych. Gdyby patrzeć na to logicznie, z punktu widzenia przypadku korzyści w KK i przy uwzględnieniu powiązania KKS z przepisami podatkowymi, to ten drugi aspekt reakcji karnej winien wystąpić, gdy nie ma podatnika lub osądzony czyn nie wiąże się z zaległością podatkową. Nowe zaś przejawy przestępczości podatkowej wskazują jednoznacznie, że „podatnik” to kategoria całkowicie bez znaczenia dla tego zjawiska, bo organizatorzy procederu i jego rzeczywisci beneficjenci, ukrywają się za pośrednictwem osób firmujących ich aktywność. A to sprawia, że „zaległość podatkową” staje się wtórna, konieczne zaś są rozważania o prymacie przypadku korzyści, jako zasadniczej reakcji na wszelką przestępczą aktywność. A ten kierunek byłoby możliwy do uwzględnienia także w KKS i mógłby być logicznie powiązany z rozwiązaniem, o którym mowa w art. 15 § 2 KKS. Ten jednak przepis, czyniący wtórną zaległość podatkową, dziś dotyczy tylko sytuacji, w której zabezpieczono przedmioty pochodzące z czynu zabronionego w KKS – np. zajęto wyroby tytoniowe z nielegalnego zakładu produkcyjnego³⁵.

³⁴ Zob. szerzej M. Charkiewicz, P. Daszczuk, D. Matoszko-Borowska, *Skutki prawne zapłaty podatku akcyzowego przez podmiot działający jako wyręczyciel, w związku z usługami wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów akcyzowych świadczonych przez zarejestrowanego odbiorcę*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy*, s. 39–47.

³⁵ Pomijamy przy tym kluczową kwestię, że z punktu widzenia systemowego art. 15 § 2 KKS formalnie winien być ujęty w przepisach prawa podatkowego, te bowiem regulują kwestie zdarzeń powodujących wygaśnięcie zobowiązań podatkowych.

STRESZCZENIE

Zaległość podatkowa a korzyść majątkowa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego

W niniejszej publikacji podjęto próbę oceny modelu reakcji przyjętej w Kodeksie karnym skarbowym na przestępstwa i wykroczenia przeciwko obowiązkowi podatkowemu. Zaakcentowano, że pierwotne założenie Kodeksu karnego skarbowego przyjmowało inną karygodność czynów skierowanych przeciwko obowiązkowi podatkowemu, z obowiązkiem zapłaty podatku na czele. Stąd też, w przeciwieństwie do Kodeksu karnego, w Kodeksie karnym skarbowym widoczny jest prymat kar nieizolacyjnych oraz szereg instytucji łagodzących odpowiedzialność karnoskarbową w zamian za zapłatę zaległości podatkowej wynikającej z zarzucanego czynu. Jednakże aktualna rzeczywistość jest zdecydowanie odmienna, gdyż korzyści z niepłacenia podatków osiągają grupy przestępcze (np. produkcja nielegalnych wyrobów tytoniowych i obrót nimi). Ta aktywność przestępcza jest całkowicie odmienna od typowej przestępczości podatkowej i zasadniczo do niej winny mieć zastosowanie typowe środki reakcji karnej, np. przepadek korzyści. Ten nowy kształt zorganizowanej przestępczości, wpisanej w kontekst podatkowy, jest podstawą do kwestionowania przyjętego w KKS modelu represji jako całkowicie nieefektywnego.

Słowa kluczowe: prawo karne; prawo karne skarbowe; zaległość podatkowa; korzyść majątkowa; korzyść z przestępstwa

SUMMARY

Tax arrears and financial profit in Fiscal Criminal Code

This paper presents issue of a difference of profit of a tax crime and unpaid tax. As a rule, this problem is overlooked in Polish criminal law and fiscal law doctrine. At present see a process of unification of fiscal criminal law (Fiscal Criminal Code) and "common" criminal law (Criminal Code). It is an effect of convergence of this two types of illegal activity. However it doesn't mean there are no important differences between these types of crime. One of the biggest differences is profit of crime. In criminal law, it is whole illegally obtained property. In tax crime, this is much more complicated.

An unpaid tax, very often, is different than profit of a perpetrator. It should be understood in a case of a forfeiture of benefit of tax crime. So a tax arrears can't be identified as a profit of a tax crime. Another important difference is a source of a perpetrator's profit. In area of a tax crime the source of profit is legal, as a rule, business activity, undisclosed to proper authorities or with hidden incomes. On the other hand, typical criminal activity is as a rule illegal and can't be subject of any tax obligations. As a result, from tax law point of view, a perpetrator who is not tax payer has no possibility to pay depleted tax.

Keywords: criminal law; fiscal criminal law; tax arrears; financial profit; illegal profit

BIBLIOGRAFIA

- Binda J., Bełdzikowski R., *Przestępczość podatkowa i oszustwa finansowe zagrożeniem dla finansów publicznych w Polsce*, „Zeszyty Naukowe WSFiP” 2014, nr 3.
- Bolek A., *Wpływ zmian legislacyjnych na kierunki rozwoju szarej strefy tytoniowej*, w: *Prawo celne, podatek akcyzowy oraz kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych. Doświadczenia i wyzwania. Izbicko, 19–20 kwietnia 2016 r.*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Szczecin 2018.
- Boucht J., *The Limits of Asset Confiscation. On the Legitimacy of Extended Appropriation of Criminal Proceeds*, Oxford–Portland 2017.
- Charkiewicz M., Daszczuk P., Matoszko-Borowska D., *Skutki prawne zapłaty podatku akcyzowego przez podmiot działający jako wyręczyciel, w związku z usługami wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych świadczonych przez zarejestrowanego odbiorcę*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy, Blaski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2016.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., w: *Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278–363*, red. A. Zoll, Warszawa 2016.
- Derkacz A., *Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2016.
- Duży J., *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złotem i paliwami*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 7–8.
- Duży J., *Korzyść w przestępstwie prania pieniędzy*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 12.

- Duży J., Kołodziejski P., *Pranie pieniędzy związanych z uszczupleniami podatkowymi*, w: *Wybrane aspekty nowelizacji prawa karnego. Zagadnienia penalizacji prania pieniędzy w świetle projektowanych nowelizacji. Kognicja sądu w sprawach wypadkowych w postępowaniu karnym*, red. M. Kolendowska-Matejczuk, K. Szwarz, Warszawa 2015.
- Kędzierska G., *Nielegalny handel towarami akcyzowymi*, w: *Nielegalne rynki. Geneza, skala zjawiska oraz możliwości przeciwdziałania*, red. W. Pływaczewski, P. Chlebowicz, Olsztyn 2012.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., Zgoliński I., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018.
- Korczyński D., w: *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017.
- Kotowski D., Majczyzna M., Matarewicz J., Sobocha B., Zborowski M., *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017.
- Kozłowska P. M., *Prawnopodatkowe skutki głównych nieprawidłowości w obrocie paliwami*, „*Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowska*” 2016, vol. L 1, Sectio H.
- Królikowski M., Zawłocki R., *Prawo karne*, Warszawa 2016.
- Mirek I., *Nie zna granic ni kordonów... rzecz o szarej strefie w paliwach*, w: *Prawo celne, podatek akcyzowy oraz kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych. Doświadczenia i wyzwania. Izbicko, 19–20 kwietnia 2016 r.*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Szczecin 2018.
- Oczkowski T., *Oszustwo podatkowe – wybrane zagadnienia*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2009, nr 1.
- Oczkowski T., *Glosa do postanowienia SN z 22.11.2011 r., IV KK 270/2011*, „*Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*” 2013, z. 6.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
- Wilk L., „*Kryminalne*” *aspekty przestępczości podatkowej*, „*Archiwum Kryminologii*” 2009, t. XXXI.

