

dr Agnieszka Kilińska-Pękacz
Wydział Administracji i Nauk Społecznych
Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy

KARNO-SKARBOWE KONSEKWENCJE NIEWYDANIA PARAGONU

Streszczenie

W artykule analizie podano niewydanie paragonu lub rachunku jako jednego z przestępstw i wykroczeń podatkowych, które zostały uregulowane w rozdziale przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniowym z tytułu dotacji lub subwencji w kodeksie karnym skarbowym. W związku z licznymi zmianami w zakresie przepisów prawa gospodarczego, podatkowego, powstaje wiele wątpliwości praktycznych w związku z obowiązkiem wydawania paragonu i konsekwencji karnych w przypadku jego niewydania. W artykule zawarto postulat *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: wykroczenie skarbowe, paragon, kasa fiskalna, faktura.

Wprowadzenie

Przestępstwo i wykroczenie niewydania paragonu lub innych poświadczeń transakcji pomiędzy sprzedającym a kupującym stanowią jedno z najczęściej popełnianych czynów przeciwko obrotowi gospodarczemu. Zarazem wymienione przestępstwo stanowi tzw. „szarą strefę”, z którą trudno walczyć bez częstych kontroli w różnych punktach sprzedaży.

Zasadniczym celem artykułu jest analiza przestępstwa i wykroczenia niewydania paragonu ze szczególnym uwzględnieniem nowych regulacji w zakresie prowadzenia działalności nierejestrowanej, które powoduje wiele trudności interpretacyjnych natury praktycznej. Powstaje w związku z tym pytanie, czy osoby, które prowadzą wymienioną formę działalności są zobowiązane do wystawiania paragonu, rachunku czy faktury. Odpowiedź na postawione pytanie jest przedmiotem nie tylko ustawy z dnia 10 września 1999 roku kodeks karny skarbowy¹, ale wielu innych aktów prawnych takich jak: ustawy z dnia 6 marca 2018 roku Prawo przedsiębiorców²,

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 roku kodeks karny skarbowy (T. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1958).

² Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).

ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa³, ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług⁴. W związku z realizacją tak postawionego celu badawczego autorka posłużyła się metodą formalno-prawną polegającą na analizie wymienionych powyżej ustaw oraz analizie stanowisk przedstawicieli nauki w przedmiotowym zakresie.

1. Przedmiot ochrony przestępstwa i wykroczenia niewydania paragonu

W najbardziej ogólny sposób przedmiot ochrony wskazali R. Kubacki i A. Bartosiewicz twierdząc, że jest to wywiązywanie się z nakładanych obowiązków przez regulacje prawne zawarte w różnorodnych przepisach prawa materialnego⁵. Dość szeroko przedmiot ochrony wskazał G. Łabuda stwierdzając, że jest to zarówno mienie Skarbu Państwa oraz Unii Europejskiej, jak również mienie innych podmiotów obrotu gospodarczego, na rzeczy których wystawiane są między innymi faktury i rachunki. Autor dalej doprecyzowuje, że przedmiotem powyższego artykułu nie jest mienie jednostek samorządu terytorialnego⁶. A. Piaseczny podkreślił, że przedmiotem ochrony jest „obowiązek prawidłowego dokumentowania zdarzeń gospodarczych istotnych z podatkowego punktu widzenia jak i interesu wymiaru sprawiedliwości, w tym interesu podatkowego w postaci wiarygodności dokumentów, jakimi są rachunki faktury, a także rzetelność obrotu gospodarczego”⁷. Najszerzej przedmiot ochrony z art. 62 k.k.s. interpretuje I. Zgoliński wskazując, że należą do niego obowiązki ewidencyjne w związku z wystawieniem faktury rzetelnej, czy chociażby prawidłowej faktury lub rachunku za różne działania firmowe, które są nałożone przez prawo podatkowe. Poprzez różnego rodzaju obowiązki podatkowe, zdaniem J. Zgolińskiego, celem art. 62 k.k.s. jest ochrona wiarygodności różnorodnych dokumentów podatkowych. W konsekwencji wymieniony artykuł chroni również prawidłowe funkcjonowanie organów. Zdaniem I. Zgolińskiego analizowany przepis ma chronić obrót gospodarczy a także mienie wierzyciela podatkowego. W związku z powyższymi uwagami, I. Zgoliński wysnuwa wniosek, że wymieniony przepis „chroni publiczny interes fiskalny sprowadzający się do prawidłowego dokumentowania zdarzeń mających znaczenie podatkowe”. Autor nie zgadza się ze stanowiskiem L. Wilka⁸, który z kolei twierdzi, że przedmiotowe przestępstwo i wykroczenie godzi w zobowiązanie różnych podmiotów do właściwego dokumentowania podatkowych zdarzeń⁹. Zgodnie z zasadami prawa karnego, rodzajowym przedmiotem ochrony jest ochrona różnego rodzaju zobowiązań podatkowych ciążących na podatnikach. Zaś

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (T. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800).

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (T. j. dz. U. z 2018 r., poz. 2174).

⁵ R. Kubacki A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005, s. 372.

⁶ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy komentarz*, Warszawa 2017, s. 705.

⁷ A. Wielągowska A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s.226.

⁸ I. Zgoliński, *Część szczególna, [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018, s. 414.

⁹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, s. 314.

indywidualnym przedmiotem ochrony jest zobowiązanie do prowadzenia prawdziwej, rzetelnej dokumentacji podatkowej, a przede wszystkim rzetelne prowadzenie dokumentacji związanej ze sprzedażą towarów, czy usług.

2. Podmiot przestępstwa i wykroczenia oraz strona podmiotowa

Przedstawiciele nauk prawnych jednoznacznie reprezentują pogląd, że przestępstwo lub wykroczenie niewydania paragonu może popełnić jedynie sprawca indywidualny. L. Wilk słusznie dostrzega, że użycie przez ustawodawcę w treści art. 62 sformułowanie „wbrew obowiązкови” świadczy o tym, że mamy do czynienia z indywidualnym podmiotem blankietowym. Autor doprecyzowuje, że podstawą prawną obowiązku sporządzenia faktur czy rachunków jest art. 87 ustawy ordynacji podatkowej¹⁰. Ponadto R. Kubacki i A. Bartosiewicz zwracają uwagę, że „sprawcą przestępstwa będzie osoba działająca w imieniu i na polecenie osoby zobowiązanej do wystawienia i wydania faktury¹¹. Sprawcą zarówno przestępstwa niewydania paragonu, podobnie jak wykroczenia jest sprawca indywidualny.

Na podstawie art. 87 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa¹² unormowano obowiązek wystawienia faktury, a na żądanie kupującego lub usługobiorcy wystawienia rachunku potwierdzającego dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi, o ile nie wynika to z odrębnych przepisów. Zobowiązanie to ciąży na podatnikach prowadzących działalność gospodarczą, za wyjątkiem rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 7 Ordynacji Podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W § 2 wyraźnie zastrzeżono, że ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

Prawo przedsiębiorców w art. 5 stanowi o działalności nierejestrowanej (inaczej nieewidencjonowanej). Warunkiem prowadzenia powyższej działalności jest działalność gospodarcza wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej. Osoba wykonująca przedmiotową działalność może

¹⁰ L. Wilk, op. cit., s. 314.

¹¹ R. Kubacki A. Bartosiewicz, op. cit., s. 375.

¹² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa (T.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800).

złożyć wniosek o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Działalność ta staje się działalnością gospodarczą z dniem określonym we wniosku. Jeżeli przychód należny z działalności, o której mowa w ust. 1, przekroczył w danym miesiącu wysokość określoną w ust. 1, działalność ta staje się działalnością gospodarczą, począwszy od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie wymienionej wcześniej wysokości. Wówczas osoba wykonująca wymienioną działalność gospodarczą składa wniosek o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie wysokości.

Powstaje dużo wątpliwości natury praktycznej, czy podmioty prowadzące działalność nierejestrowaną muszą posiadać kasę fiskalną? Ustawodawca podjął się próby odpowiedzi na to pytanie w ustawie o podatkach od towarów i usług, a konkretniej w art. 113 ust. 1 zwalnia od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Analogiczne zwolnienie przysługuje w przypadku sprzedaży dokonywanej przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 200 000 zł. Ustawodawca wyraźnie zastrzegł, że do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. W ten pułap kwotowy zdecydowanie mogą się zmieścić przedsiębiorcy prowadzący działalność nierejestrowaną, ponieważ sprzedaż drobnych rzeczy często nie będzie przekraczała tej kwoty. Ponadto na podstawie art. 109 ust. 1 ustawy podatkowej, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1, są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. T. Michalik doprecyzowuje, że wówczas wymienione osoby są zobligowane jedynie do prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży¹³. Szczegółowe informacje w zakresie procedury uproszczonej są przedmiotem art. 138 ustawy o podatku dochodowym od towaru i usług, zgodnie z którym, osoby prowadzące nierejestrowaną działalność gospodarczą powinny tworzyć uproszczoną ewidencję zawierającą dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja powinna zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Jeżeli wartość sprzedaży przekroczyłaby 200 000 zł, to wówczas taki podmiot nie jest już zwolniony z płacenia podatku od towaru i usług i musi również będzie miał obowiązek prowadzenia kasy i wydawania paragonów.

¹³ T. Michalik, *Komentarz do art. 109, [w:] VAT, Komentarz, Wyd. 14, Legalis 2018.*

3. Przedmiot przestępstwa

W przypadku analizowanego przestępstwa przedmiotem wykonawczym czynu jest niewystawienie rachunku lub faktury. G. Łabuda prezentuje pogląd, że pod pojęciem „nie wystawia” rozumie się „niesporządzenie dokumentu - faktury lub rachunku”. Sporządzenie takiego dokumentu niezgodnie z regułami wystawiania określonymi przepisami prawa podatkowego nie stanowi niewystawienia, jest to natomiast wystawienie w sposób, czy to wadliwy czy też nierzetelny¹⁴. Oznacza to, że jeżeli na paragonie zostanie umieszczona inna kwota niż faktyczna wartość towaru, zwłaszcza wyższa, to wówczas sprzedawca nie będzie ponosił odpowiedzialności za niewydanie paragonu, lecz za nierzetelne wystawienie dokumentu, ponieważ de facto fakturę lub paragon wydał.

L. Wilk wychodzi z założenia, że odmowa wydania dokumentów będzie miała miejsce, gdy zostaną one wystawione, ale nie będą one w posiadaniu kontrahenta. Nie ma znaczenia miejsce odebrania dokumentu¹⁵. Podobne stanowisko reprezentują R. Kubacki i A. Bartosiewicz, którzy doprecyzowują, że będzie chodziło o fakturę lub rachunek, które nie zostały wystawione lub wydane, natomiast towar został sprzedany lub usługa wykonana¹⁶.

G. Łabuda pod pojęciem „odmawia wydania” rozumie „werbalne albo niewerbalne przekazanie osobie uprawnionej do otrzymania faktury lub rachunku, że ich nie otrzyma”. W ocenie autora dla penalizacji odmowy wydania istotne jest, aby paragon był wystawiony. Gdy nie będzie wystawiony, to wówczas będzie można zakwalifikować ten czyn jako niewystawienie dokumentu. G. Łabuda zasadnie podkreśla, że „dla oceny czy sprawca dopuścił się czynu zabronionego należy skorzystać ze zobiektywizowanego kryterium, które ma służyć do stwierdzenia, czy zachowanie sprzedającego stanowiło swoją postawą o wydaniu lub odmowie wydania paragonu, ponieważ może być to błędnie zinterpretowane”¹⁷.

S. Kowalski i O. Włodkowski zasadnie zwrócili uwagę, że czasem popełnienia przestępstwa jest moment konkretnego zachowania się sprawcy np. niewydanie dokumentu z kasy rejestrującej¹⁸. Oczywiście może się zdarzyć tak, że nie będzie to możliwe wydanie np. paragonu w sytuacji, gdy zepsuje się maszyna, będzie awaria prądu na sklepie. Powstaje w związku z tym pytanie: co ma zrobić właściciel sklepu, sprzedawca, gdy nie będzie np. prądu w godzinach otwarcia sklepu. Współcześnie awarie z prądem nie zdarzają się zbyt często, jednak wydaje się ważne, żeby dookreślić, co wówczas ma zrobić sprzedawca, by nie ponieść zbyt dużych nakładów finansowych? Prawo ordynacja podatkowa nie zwalnia z obowiązku wydania paragonu, gdy zdarzy się awaria prądu, systemu. Można zaproponować wypisywanie owych

¹⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, op. cit., s. 707.

¹⁵ L. Wilki, op. cit. s. 315.

¹⁶ R. Kubacki A. Bartosiewicz, op. cit., 375.

¹⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, op. cit., s. 707.

¹⁸ S. Kowalski, O. Włodkowski, *Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem*, Warszawa 2017, s. 167.

potwierdzeń na małych druczkach. Można również do momentu zakończenia awarii nie sprzedawać towaru lub nie wykonywać usług. To drugie rozwiązanie niestety może prowadzić do dużych strat przez pracodawcę, zwłaszcza jeżeli problem nie jest przejściowy.

Natomiast S. Kowalski i O. Włodkowski słusznie twierdzą, że wielokrotne podanie paru produktów bez paragonów może być rozpatrywane przez pryzmat odrębnych czynów lub czynu ciągłego art. 6¹⁹ k.k.s. Zgodnie z wymienionym artykułem ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo lub wykroczenie. Jeżeli zostały podjęte dwa lub więcej zachowań, w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się je za jeden czyn zabroniony. Ustawodawca dodatkowo nadmienia, że w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstępek czasu uważa się okres do 6 miesięcy. Dość często podmioty gospodarcze, które nie wystawiają paragonów, czynią to z dużą częstotliwością. W związku z tym przesłanka dwóch lub więcej zachowań w krótkich odstępach czasu będzie miała tutaj zastosowanie. L. Wilk zasadnie twierdzi, że w przypadku art. 6 k.k.s. nie musiała być wprowadzona dodatkowa przesłanka, która występuje w przypadku czynu ciągłego na podstawie kodeksu karnego – tożsamość pokrzywdzonego. Autor argumentuje to faktem, że wymieniony warunek jest zawsze spełniony, ponieważ jest to zazwyczaj Skarb Państwa, czy jednostka samorządu terytorialnego lub inny podmiot²⁰. W tym przypadku jest to inny podmiot, a konkretnie np. klient, który nie otrzymał paragonu. Jednak ze względu na funkcję wychowawczą i represyjną prawa karnego skarbowego, wydaje się mało uzasadnione i finansowo odczuwalne dla np. sprzedawcy zapłacenie grzywny niewielkiej wysokości w przypadku zastosowania czynu ciągłego. W tym przypadku uzasadnione jest by potraktować to jako odrębne czyny. Wówczas za każdy niewydany paragon można wymierzyć karę grzywny za wykroczenia i można wówczas mówić o represyjności prawa karnego skarbowego.

W ustawie o podatku od towarów i usług znajduje się legalna definicja faktury, którą jest dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Ponadto fakturą elektroniczną jest faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym. Zgodnie z Wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie – II Wydział Karny z dnia 30 czerwca 2017 roku (sygn. II Aka 134/17) faktura jest dokumentem odzwierciedlającym transakcję, gdyż to transakcja tam opisana podlega podatkowi VAT. Jeżeli przepisy o niezbędnej treści faktury są dochowane (czytelność, możliwość identyfikacji stron, przedmiot obrotu), to kwestionowanie wiarygodności dokumentu poprzez dodatkowe elementy formalne jest nieuzasadnione²¹. Faktura stanowi dokument, który coraz częściej występuje w obrocie gospodar-

¹⁹ *Ibidem*, s. 167-168.

²⁰ L. Wilk, *Komentarz do art. 4, [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Legalis 2018.

²¹ Legalis nr 1657810.

czym. W związku z tym ważne jest, aby osoby prowadzące działalność gospodarczą wystawiały ją, podobnie jak paragon w sposób rzetelny i zgodny z prawem.

Rację mają R. Kubacki, A. Bartosiewicz, że przestępstwo stypizowane w art. 62 §1 może być popełnione w formie przede wszystkim zaniechania²². Świadczy o tym sformułowanie „nie wystawia”, co nie oznacza działania, tylko niepodjęcie obowiązku spoczywającego na podmiotach.

Współcześnie standardowy rachunek lub faktura są często zastępowalne formą elektroniczną. W ostatnim czasie zdarza się również możliwość otrzymania paragonu w formie elektronicznej, nawet na telefon, np. za zakup pizzy. Jeżeli taki paragon dotrze do odbiorcy, to wówczas można go uznać za doręczonego prawidłowo, natomiast, gdy w trakcie sprzedaży nastąpi awaria systemu, wówczas osoba sprzedająca powinna do skutku próbować „wydać elektroniczny paragon”.

4. Strona podmiotowa przestępstwa i wykroczenia

Analizując przestępstwo i wykroczenie niewydania paragonu ze szczególnym uwzględnieniem strony podmiotowej, należy odnieść się do części ogólnej kodeksu karnego skarbowego. Zgodnie z art. 4 przestępstwo i wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, zaś nieumyślnie, gdy kodeks tak stanowi. W związku z tym słusznie zauważa J. Sawicki, że przestępstwo stypizowane w art. 62 §1 k.k.s można popełnić jedynie umyślnie z zamiarem bezpośrednim, zaś czyny stypizowane z kolejnych paragrafach – umyślnie w zamiarze bezpośrednim i ewentualnym²³. W dyspozycji art. 62 §1 k.k.s. nie uregulowano możliwości poniesienia sankcji w przypadku dopuszczenia się czynu nieumyślnie.

Dość szczegółowo kwestię umyślności przeanalizowali R. Kubacki i Bartosiewicz, którzy zasadnie zwrócili uwagę, że wymieniony czyn może być popełniony z zamiarem bezpośrednim. Autorzy swoje stanowisko tłumaczą faktem, że sprawca godzi się z zamiarem niewydaniem paragonu przez siebie. W związku z tym R. Kubacki i A. Bartosiewicz prezentują pogląd, że sprawca albo będzie chciał w przypadku paragonu go wystawić albo go nie wydać i w ocenie autorów nie ma wówczas stanu przejściowego²⁴.

Rozstrzygnięcia w zakresie umyślności popełnienia czynu stypizowanego w art. 62 §2 k.k.s. było przedmiotem wyroku Sądu Rejonowego w Gdańsku z dnia 15 lipca 2016 r. (sygn. X K 932/15), w którym zwrócono uwagę, że dla przypisania odpowiedzialności karnoskarbowej z tytułu naruszenia przepisów art. 56 § 2 k.k.s. w zb. z art. 62 § 2 k.k.s w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. koniecznym jest wykazanie umyślności działania sprawcy. Przepisy kodeksu karnego skarbowego, jako warunek odpowiedzialności karnej, wymagają umyślności zachowania sprawcy. Odnosząc się do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie

²² R. Kubacki A. Bartosiewicz, op. cit., s. 381.

²³ J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017, s. 190-191.

²⁴ R. Kubacki A. Bartosiewicz, op. cit. s. 381.

może być wywodzone z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić²⁵. W przestępstwach i wykroczeniach skarbowych udowodnienie czynu popełnionego umyślnie decyduje o wymierzeniu późniejszej sankcji i uznaniu sprawcę przestępstwa za winnego.

W związku z powyższymi rozważaniami zasadne jest uznanie, że niewydanie paragonu może być popełnione jedynie umyślnie, w formie zamiaru bezpośredniego, ponieważ popełniają je głównie podmioty gospodarcze, które celowo, świadomie nie wydają paragonu, aby nie płacić wyższego podatku od sprzedanego towaru, czy usług. Zatem nie jest możliwe przypisanie sprawcy przewidywania możliwości jego popełniania, godzenia się na nie.

5. Sankcja

Niewystawianie faktury albo rachunku zostało uregulowane w art. 62 §1 k.k.s., zgodnie z którym, sprawca może ponieść karę grzywny do 180 stawek dziennych, jeżeli jest to przestępstwo. Natomiast w przypadku, gdy będzie to wartość należności publicznoprawnej małej wagi, wówczas sprawca będzie zobowiązany uiścić karę grzywny jak za wykroczenie skarbowe.

Kodeks karny skarbowy zasadniczo składa się z przepisów opisujących sankcję za czyny przepołowione, co oznacza, że w przypadku wymiaru kary, jej rodzaj jest uzależniony od wartości należności publicznoprawnej, którą z kolei jest należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji, lub należność celna. Należnością samorządową jest podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.

W art. 53 k.k.s. znajduje się tzw. „słowniczek ustawowy”, zgodnie z którym unormowano pojęcie przestępstwa i wykroczenia skarbowego. Przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Zaś wykroczenie skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi. Minimalne wynagrodzenie jest to wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 11 września 2018 roku w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2019

²⁵ Legalis nr 1811621.

roku²⁶ wynosi 2250 zł. Powołując się na definicję wykroczenia, można przyjąć, że jeżeli sprawca czynu zabronionego uszczuplił Skarb Państwa na wartość należności publicznoprawnej, w związku z niezapłaconym podatkiem, poniżej 11 250 zł, to jest to wykroczenie skarbowe. Zaś, jeżeli kwota należności publicznoprawnej przekracza powyższą wartość, to jest to przestępstwo skarbowe. Wydaje się, że jest to dobre rozwiązanie, ponieważ wyższa sankcja jest wówczas, gdy są to działania zdecydowanie długotrwałe, powtarzające się często latami. Jednak w przypadku kontroli Krajowej Administracji Skarbowej w sklepie niezwykle trudne będzie zweryfikowanie czy był to jedynie jeden niewydany paragon, czy sprzedawca notorycznie sprzedaje towar czy świadczy usługi bez paragonu. W związku z tym, w wyników takich działań, będzie to przede wszystkim kara grzywny za wykroczenia, która w minimalnej wartości może wynosić 225 zł. Wydaje się, że wymieniona sankcja jest zbyt niska. Nie chodzi o to konkretne wykroczenie, lecz wartość kary grzywny za wszystkie wykroczenia skarbowe, która wynosi 1/10 minimalnego wynagrodzenia. Wydaje się uzasadniony postulat *de lege ferenda*, by wymienioną wartość minimalnej grzywny za wykroczenia zwiększyć do ¼ minimalnego wynagrodzenia.

Jeżeli sprawca dopuści się wykroczenia i przestępstwa, może również ubiegać się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się karze na podstawie art. 17 k.k.s. W związku z tym sprawca będzie zobowiązany do zwrotu należności publicznoprawnej, czyli wartości np. niezapłaconego podatku. Ponadto wówczas z mocy prawa, sprawcy przysługuje najniższy wymiar kary grzywny, który jest stosunkowo niewielki, co zostało opisane powyżej. Wówczas również nie jest zobligowany do uiszczenia zryczałtowanej wartości kosztów sądowych.

6. Zbieg oraz przedawnienie karalności

Według S. Kowalskiego, O. Włodkowskiego zbieg przestępstw może nastąpić z art. 54 k.k.s. wówczas, gdy podatnicy nie będą wystawiać paragonów w celu niepłacenia podatku. W związku z tym dopuszcza się on czynu uchylenia od opodatkowania. Autorzy prezentują pogląd, że wówczas sprawca powinien ponosić odpowiedzialność na podstawie art. 54 k.k.s. a czyn spenalizowany w art. 62 k.k.s. należy potraktować jako czyn współukarany uprzednio²⁷.

Przedawnienie karalności, zdaniem S. Kowalskiego i O. Włodkowskiego upływa w okresie do 5 lat od daty popełnienia przestępstwa²⁸. W przepisach k.k.s. zastrzeżono, że bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Na podstawie art. 51 k.k.s. przedawnienie karalności nastąpiło, gdy od czasu jego popełnienia upłynął

²⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2018 roku w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2019 roku (Dz. U. z 2018 r., poz. 1794).

²⁷ S. Kowalski, O. Włodkowski, op. cit. s. 170-171.

²⁸ *Ibidem*, s. 171.

rok. Natomiast, jeżeli w okresie roku od popełnienia wykroczenia, wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu. Ponadto orzeczona kara lub środek karny nie podlega wykonaniu, jeżeli od daty uprawomocnienia się orzeczenia upłynęły 3 lata.

Podsumowanie

W społeczeństwie panuje przekonanie, że przestępstwo i wykroczenie niewydania paragonu stanowi na tyle niewielki czyn godzący w finanse Skarbu Państwa, że nie należy go regulować przepisami karno-skarbowymi. Jednak w ocenie autorki całkowite zniesienie tego przepisu zmniejszy wpływy przede wszystkim z podatków do Skarbu Państwa. Należy nadmienić, że wymierzony czyn dość często koreluje z przestępstwem oszustwa podatkowego, ponieważ sprzedawcy nie wydają paragonu, żeby od niego później nie zapłacić podatku. W związku z tym byt analizowanego czynu jest uzasadniony.

Analizując przepisy dotyczące przestępstwa i wykroczenia niewydania paragonu, można zauważyć, że są one właściwe. Zdecydowanie jednak sankcja za wymierzone wykroczenie jest zbyt niska, zwłaszcza, że to głównie wykroczenia są popełniane w obrocie prawnym. Pomimo tego, że przez osoby prowadzące działalność gospodarczą bagatelizują ich obligatoryjny obowiązek wydawania paragonu z mocy innych ustaw, to jednak jest to istotny czyn wymagający kodeksowego uregulowania. Wydaje się jednak, że można mówić o skutecznym prawie, jeżeli kontrola jego przestrzegania jest skutecznie realizowana. Wydaje się, że zwłaszcza w niewielkich miejscowościach, na wsi, zdecydowanie częściej powinny być kontrole Krajowej Administracji Skarbowej. Poza tym społeczeństwo również przyzwala na sprzedaż bez paragonu, chociaż nie jest to do końca w ich interesie, zwłaszcza jeżeli zakupione towary będą zepsute. W związku z tym, te przykładowe czynniki sprawiają, że analizowane przestępstwo i wykroczenie są rzadko zgłaszane.

BIBLIOGRAFIA:

Literatura:

- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Kowalski S., Włodkowski O., *Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem*, Warszawa 2017.
- Kubacki R. Bartosiewicz A., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005
- Michalik, *Komentarz do art. 109, [w:] VAT, Komentarz, Wyd. 14, Legalis 2018.*
- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017.
- Wielągowska A. Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.

Wilk L., *Komentarz do art. 4*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Legalis 2018.

Wilk L., Zagrodnik J, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz.*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Warszawa 2018.

Zgoliński I., *Część szczególna*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018.

Akty prawne i orzecznictwo

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (T. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800).

Ustawa z dnia 10 września 1999 roku kodeks karny skarbowy (T. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1958).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (T. j. dz. U. z 2018 r., poz. 2174).

Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2018 roku w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2019 roku (Dz. U. z 2018 r., poz. 1794).

Wyrok Sądu Rejonowego w Gdańsku z dnia 15 lipca 2016 r. (sygn. X K 932/15), Legalis nr 1811621.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie – II Wydział Karny z dnia 30 czerwca 2017 roku (sygn. II Aka 134/17) Legalis nr 1657810.