DR ALEKSANDER MOGILNICKI
Profesor Wolnej Wszechnicy Polskiej

DWUTOROWOŚĆ REPRESJI KARNEJ PRZY PRZESTĘPSTWACH ZWYKŁYCH I SKARBOWYCH

Ustawodawstwo polskie, tak samo zresztą jak wszystkie znane mi ustawodawstwa obce, cechuje charakterystyczna dwutorowość represji karnej — inna represja w stosunku do przestępstw zwykłych, inna — w stosunku do skarbowych. O ile w pierwszej kategorii przeważa kara pozbawienia wolności, o tyle w drugiej mamy przeważnie kary pieniężne, ale za to dochodzące w swej wielokrotności do zawrotnych niemal sum.

Te same przestępstwa, te same czyny, ulegają różnej karze w zależności od tego, czy są skierowane przeciwko interesom fiskalnym Skarbu Państwa, samorządu itd., czy też przeciwko innym dobrom. Interesom fiskalnym, gdyż tam gdzie Skarb Państwa, samorząd, czy inna instytucja prawa publicznego, występuje jako osoba prawna w stosunkach prywatno-prawnych, tam zamachy na jej mienie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak zamachy na mienie innych osób. Ochrona specjalna dotyczy tylko przestępstw natury fiskalnej.

Dużo by się dało powiedzieć na temat, dlaczego się taka dwutorowość wytworzyła. Jak przypuszczać należy, u podstawy tej dwutorowości leży poczucie prawne społeczeństwa, które nie godzi się jakoś z tym, iżby człowiek, który w drodze nielegalnej dąży do zmniejszenia przypadających nań ciężarów publicznych, miał być takim samym zbrodniarzem jak ten, kto przez czyny przestępne dąży do wzbogacenia się bezpośrednią krzywdą współobywateli. Może gra tu rolę dążenie do stworzenia przez wysokie grzywny ryczałtowego odszkodowania dla Skarbu Państwa i innych instytucyj, uprawnionych do ściągania opłat, — za straty, wyrządzone przez uchylanie się od ich uiszczania. Zapewne znaleźlibyśmy i szereg innych przyczyn. Ale mniejsza o nie. Wystarcza stwierdzenie, że taka dwutorowość istnieje i że całe ustawodawstwo na niej się opiera.

Rozważmy szereg przykładów.

Kupiec, który sprowadza z zagranicy skrzynię książek, a w niej ukrywa zrobione w formie książki pudełko z koronkami i w ten sposób wprowadza w błąd urząd celny, skłaniając go do niekorzystnego rozporządzenia się mieniem Skarbu Państwa, a mianowicie do przyjęcia na pokrycie całej należności celnej sumy np. 10 zł zamiast należnych 1000 zł, dopuszcza się zwykłego oszustwa, wyczerpującego wszystkie znamiona czynu z art. 264 kk., a jednak odpowiada nie z tego przepisu, lecz z art. 45 ustawy karnej skarbowej poz. 355/32 względnie art. 46 § 1 prawa karnego skarbowego z dn. 3 listopada 1936 poz. 581. Ten ostatni przepis brzmi:

„§ 1. Kto naraża Skarb Państwa na uszczuplenie cła:
a) przez wprowadzenie władzy w błąd...."

Dyspozycja co do treści identyczna z dyspozycją art. 264 kk., a kara — grzywna od 2- do 6-krotnej kwoty cła, narażonego na uszczuplenie, oraz przepadek przedmiotu występku. Tymczasem art. 264 kk. przewiduje karę więzienia do lat pięciu z ewentualną grzywną z mocy art. 42 § 2 kk.

Winny potajemnego wywozu cukru z cukrowni bez uiszczenia akcyzy i puszczenia tego cukru w obieg po takiej cenie, jak cukier opodatkowany, dopuszcza się oszustwa w stosunku do kupujących, gdyż bierze od nich cenę, której lwią część stanowi podatek, chociaż podatku tego nie opłacił i nie zamierza opłacić, a następnie ściągnięte w ten sposób od nabywców pieniądze rzekomo podatkowe przywłaszcza sobie, zamiast wnieść je do Skarbu Państwa. Nie będzie jednak odpowiadał z art. 264 i 262 kk., lecz tylko z art. 50 rozp. Prez. Rzplitej poz. 700/27 względnie art. 164 prawa karnego skarbowego. Kara — grzywna i przepadek cukru. Zaznaczyć należy, że przestępstwo jest tu czysto fiskalne, albowiem nabywcy, choć formalnie pokrzywdzeni, faktycznie nic nie tracą, gdyż przy kupnie bez nadużycia zapłaciliby tyle samo.

To samo dotyczy kupca, który z powziętym z góry zamiarem oszukania zapewnia Skarb Państwa, że bierze cukier na cele przemysłowe, dopuszczające zwolnienie od podatku, a następnie sprzedaje cukier jako opodatkowany. Dopuszcza się oszustwa, a odpowiada tylko z art. 52 tegoż rozp. poz, 700/27 względnie z art. 164 prawa karn. skarb.

Z tegoż art. 52 względnie z art. 161 pr. karn. skarb. odpowiada ten, kto z powziętym z góry zamiarem oszukania bierze cukier ska-

żony po cenie znacznie zniżonej, a następnie środek skażający usuwa i sprzedaje cukier po cenie normalnej.

Kto z powziętym z góry zamiarem oszukania otrzymywał (w okresie przed 1 lipca 1932) cukier na dożywianie dzieci i przez to uzyskiwał zwolnienie od podatku, a następnie puszczał ten cukier w obieg jako opodatkowany, odpowiadał tylko z ustawy poz. 765/31 (ustawa ta wygasła z upływem terminu, do którego miała obowiązywać).

To samo dotyczy innych przestępstw analogicznych, przewidzianych w art. 32—34 ustawy o podatku od olejów mineralnych poz. 252, art. 48, 73, 82, 86, 102 i n. ustawy karnej skarbowej poz. 355/32, art. 66, 67, 68, 74, 85, 87 i w. in. prawa karn. skarb, oraz w szeregu uchylonych już wcześniejszych ustaw tego typu.

Kto w celu wprowadzenia notariusza w błąd i zapłacenia niższych, niż się należy, opłat stemplowych i notarialnych, przy sporządzaniu aktu notarialnego zataja rzeczywistą cenę nabycia i podaje szacunek niższy od rzeczywistego, ten dopuszcza się oszustwa, a jednak odpowiada tylko z art. 40 ustawy o opłatach stemplowych poz. 405/35 (dawniej poz. 570/26). Tak wyjaśnił Sąd Najwyższy w orzeczeniu Nr 193/29.

W tymże orzeczeniu Sąd Najwyższy również słusznie uznał, że „notariusz, sporządzający akt ze świadomym ukryciem szacunku w celu obniżenia stempla (a więc dopomagający stronie do oszukania Skarbu Państwa, a ponadto stwierdzający w akcie urzędowym świadomą nieprawdę co do wysokości sumy aktu), dopuszcza się tylko przewinienia dyscyplinarnego, gdyż art. 40 ustawy o opł. stempl. ma zastosowanie tylko do stron, a art. 264, 286 i 287 kk. (podówczas art. 591, 636 i 667 kk. z r. 1903) nie mogą tu wchodzić w grę ze względu na fiskalny charakter przewinienia.

Kto zainkasuje cudze pieniądze w celu wpłacenia ich osobie trzeciej i przywłaszczy je sobie, odpowiada z art. 262 kk. Jeżeli jednak takiego przywłaszczenia dokonano w stosunku do podatku, pobranego na rzecz Skarbu Państwa, sprawca odpowiada z art. 181 ord. pod., przewidującego tylko grzywnę do 5000 zł lub areszt do 6 miesięcy, albo obie te kary łącznie, podczas gdy art. 262 kk. przewiduje pozbawienie wolności do lat pięciu.

Kto potrąci z wypłacanych zarobków składki na rzecz ubezpieczalni społecznej i nie wpłaci ich, lecz przywłaszczy je sobie, ulega karze aresztu do 3 miesięcy lub grzywny do 3000 zł na mocy art. 58 prawa o wykr., chociaż dopuszcza się przywłaszczenia.

Kto składa fałszywe zeznanie, mające służyć za dowód dla sądu lub innej władzy, ulega karze pozbawienia wolności do lat pięciu na mocy art. 140 kk. Jeżeli jednak zeznanie takie złożono w sprawie podatkowej — odpowiada tylko z art. 176 ord. pod., przewidującego grzywnę lub areszt do 6 miesięcy, albo obie te kary łącznie.

To samo dotyczy art. 31 ustawy o opodatkowaniu spadków poz. 391/23, art. 8 ustawy o podatku od energii elektrycznej poz. 880/31, art. 96 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 i innych ustaw podatkowych, przeważnie już dziś nie obowiązujących. Gdyby nawet mogła powstać wątpliwość, czy tego rodzaju zeznania, w razie braku przepisów szczególnych, mogłyby podpadać pod art. 140 kk., to wątpliwość ta, gdy chodzi o zasadniczą linię naszego rozumowania, całkiem znika, jeżeli się zwrócimy do przepisów ustaw fiskalnych, dotyczących świadków i biegłych, jak np. art. 75 ustawy o podatku majątkowym poz. 746/23, art. 98 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 i i., a w szczególności art. 184 ord. pod. Mianowicie:

Kto, będąc wezwany w charakterze świadka lub biegłego, złoży w dochodzeniu karnym fałszywe zeznanie bez przysięgi, mogące utrudnić dochodzenie, odpowiada z art. 140 kk. (pozb. woln. do lat 5), ewentualnie także z art. 148 kk. (takaż kara). Jeżeli jednak to zeznanie złożono w dochodzeniu karnym o przestępstwo podatkowe, mamy tylko odpowiedzialność z art. 184 § 1 ord. pod. — grzywna do 5000 zł lub (albo: i) areszt do sześciu miesięcy. § 2 tegoż art. 184 niedwuznacznie stanowi, że odpowiedzialność w myśl przepisów ogólnych kk. następuje tylko w razie złożenia fałszywego zeznania pod przysięgą. Trudno o wyraźniejsze stwierdzenie dwutorowości represji karnej — w samym tekście ustawy.

Na podstawie tej samej dwutorowości mamy różne przepisy, przewidujące niejednakową odpowiedzialność karną za nieprawidłowe prowadzenie ksiąg w zależności od tego, czy miało ono na celu krzywdę wierzycieli, czy uszczuplenie podatku.

Przepisy tej kategorii istniały w różnych ustawach podatkowych: art. 106 ustawy o państw, podatku przemysłowym poz. 110/32 (dawniej poz. 550/25), art. 10 ust. 6 ustawy o nadzw. podatku od niektórych zajęć zawodowych poz. 882/31 i i. Z chwilą wprowadzenia obowiązującej obecnie ordynacji podatkowej zastąpiono je przez art. 177 i 180 tej ordynacji.

Jest rzeczą charakterystyczną, że w pierwotnym tekście ordynacji podatkowej z r. 1934 w art. 177 (wówczas 180) między wyra-

zami „podlega" i „karze" było zdanie następujące: „o ile za ten czyn nie grozi kara surowsza w myśl kodeksu karnego". Zdanie to mogło budzić wątpliwość, czy ustawodawca nie zamierzał w tym jedynym wypadku odstąpić od zasady dwutorowości represji i czy nie chciał do nierzetelnego prowadzenia ksiąg na niekorzyść interesów fiskalnych — stosować art. 281 kk. Wątpliwość tę, moim zdaniem, i wówczas należało rozstrzygnąć na korzyść istnienia dwutorowości, a to z dwóch przyczyn: po pierwsze, w razie uznania, że art. 281 kk. ma zastosowanie także i w tym wypadku, zarówno art. 177 jak 180 (wówczas 180 i 183) byłyby martwą literą, choć są późniejsze niż kodeks karny, po wtóre, można było to zdanie tłumaczyć jedynie w tym sensie, że art. 281 kk. miał zastosowanie wtedy tylko, gdy nierzetelne prowadzenie ksiąg miało jednocześnie dwa cele na widoku: krzywdę wierzycieli i (nie: lub) uszczuplenie podatku. Wszelką jednakże wątpliwość w tym względzie usunął dekret Prezydenta Rzeczypospolitej poz. 13/36, który przytoczone powyżej zdanie skreślił, a więc niedwuznacznie wskazał, że jest wolą ustawodawcy, iżby art. 177 ordynacji podatkowej miał zastosowanie do nierzetelnego prowadzenia ksiąg na niekorzyść wymiaru podatku wtedy nawet, gdy czyn sprawcy podpada pod inny przepis karny, w szczególności pod art. 281 kk. Jest to jedno więcej więcej potwierdzenie zasady dwutorowości przez ustawodawcę.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że za nierzetelne zapisy do ksiąg przychodów i rozchodów, prowadzonych przez płatników nadzwyczajnego podatku od niektórych zajęć zawodowych, art. 180 ordynacji podatkowej nakłada tylko karę grzywny. Ustawę o tym podatku uchylono z dn. 1 I 1936, jednakże w czasie obowiązywania dotyczyła ona notariuszów, komorników i pisarzy hipotecznych. Byli to urzędnicy względnie osoby publicznego zaufania (co do notariuszów kwestia jest sporna). A zatym komornik, pisarz hipoteczny i notariusz, którzy za każdy inny fałszywy wpis do księgi urzędowej odpowiadają z art. 287 względnie 192 kk., w razie fałszywych zapisów w celu uszczuplenia podatku odpowiadali tylko z art. 180 ordynacji podatkowej z wyłączeniem przepisów ogólnych kk.

Przykłady można by mnożyć.

Gdybyśmy sięgnęli do obcych ustawodawstw, wszędzie, mutatis mutandis, znaleźlibyśmy to samo. Zresztą polskie ustawodawstwo karne skarbowe i podatkowe nie stanowi pod tym względem czegoś oryginalnego: jest wzorowane na ustawach obcych, przeważnie niemieckich. Dwutorowość istnieje na całym świecie.

Wyrazem tej samej dwutorowości jest również art. 7 § 2 prawa karnego skarbowego poz. 581/36, w myśl którego, „jeżeli czyn, zagrożony karą, podpada pod przepisy niniejszego prawa (tj. pr. karn. skarb.) oraz innej ustawy, zastosować należy każdy z tych przepisów". Mamy tu jak gdyby dwa czyny w jednym. Nie ma idealnego zbiegu przestępstw, jest jak gdyby zbieg realny. Ustawodawca zaznacza tu po raz nie wiem który, że przestępstwo zwykłe i przestępstwo skarbowe to są dwie rzeczy zupełnie różne. Art. 7 prawa karnego skarb, nie stanowi novum. Tę samą zasadę wypowiadały poprzednie ustawy: art. 22 ustawy karnej skarbowej poz. 355/32 oraz (w nieco węższym zakresie) art. 22 u. k. s. poz. 609/26.