

Szymon Tarapata

## **Zakres wyłączenia karalności za delikt karnoskarbowy w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej (na marginesie postanowienia Sądu Najwyższego z 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12)\***

1. Jednym z zadań prawa karnego skarbowego jest zabezpieczenie interesów fiskalnych Skarbu Państwa, samorządów terytorialnych oraz Unii Europejskiej. Realizacja tej funkcji polega na zapewnieniu, by przysługujące jednostkom publicznym należności publicznoprawne były w całości zaspokajane. W tym celu ustawodawca starał się stworzyć takie otoczenie normatywne, by w możliwie najskuteczniejszy sposób zachęcić osoby dopuszczające się deliktów skarbowych do ujawniania tych czynów oraz – w razie potrzeby – niwelowania uszczerbków w daninach publicznych powstałych w wyniku popełnienia wspomnianych zachowań. Instrumenty takie prawodawca przewidział przede wszystkim w rozdz. 2 k.k.s.<sup>1</sup>, zatytułowanym „Zaniechanie ukarania sprawcy”. Jeden z nich został opisany w art. 16a k.k.s. Przepis ten stanowi, że:

Nie podlega karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> albo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947), korektę deklaracji podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

\* Legalis nr 482555.

<sup>1</sup> Ustawa z dn. 10 IX 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2017, poz. 2226 tekst jedn. ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy”, „k.k.s.”

<sup>2</sup> Ustawa z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2018, poz. 800 tekst jedn. ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”, „o.p.”

Zarówno w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie pojawił się szereg wątpliwości co do tego, jak szerokie zastosowanie ma okoliczność wyłączająca karalność opisaną w art. 16a k.k.s. Niniejsze opracowanie zostanie jednak ograniczone tylko do niektórych problemów wykładniczych, które pojawiły się na kanwie tytułowego postanowienia Sądu Najwyższego z 20 czerwca 2012 r. W orzeczeniu tym wskazano:

Wiele argumentów przemawia za możliwością złożenia przez sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 16a k.k.s., również po ujawnieniu popełnienia takiego czynu i wszczęciu wobec sprawcy postępowania karnego skarbowego, co wywoła skutek określony w art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Ewentualna bezkarność sprawcy będzie jednak uzależniona od spełnienia przez niego szeregu warunków i dotyczyć tylko tych czynów, z którymi wiązało się złożenie deklaracji podatkowej. Jeżeli zachowanie sprawcy wypełniało znamiona również innych czynów, a zastosowanie miał art. 7 § 1 k.k.s., to odpadnie możliwość oceny tego zachowania przez pryzmat art. 16a k.k.s. Możliwość taka nie wystąpi również w razie uznania, że z natury rzeczy materialnoprawna przesłanka niedopuszczalności procesu musi wystąpić przed jego wszczęciem (choć może się ujawnić później), ocena zaś, że ona zaistniała oraz decyzja o zaniechaniu wszczęcia procesu albo zaniechaniu jego kontynuowania, powinna jednak pozostać w gestii organu postępowania, a nie oskarżonego, to nie on jest bowiem gospodarzem procesu. Wątpliwości w tym względzie, rodzące się na gruncie art. 16a k.k.s. oraz na tle art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, powinien jednak ostatecznie rozstrzygnąć ustawodawca.

Trzeba zaznaczyć, że w ocenie autora niniejszego opracowania nie budzi wątpliwości teza, że złożenie prawnie skutecznej deklaracji podatkowej może wyłączać karalność nawet wtedy, gdy sprawca deliktu skarbowego złożył taki dokument w momencie, kiedy to fakt popełnienia czynu zabronionego był już znany organom ścigania<sup>3</sup>. Weryfikacji wymagają natomiast

<sup>3</sup> Artykuł 16a k.k.s. stanowi bowiem autonomiczną regulację w stosunku do opisanego w art. 16 k.k.s. czynnego żalu skarbowego. Ten ostatni przepis uzależnia uwolnienie sprawcy od odpowiedzialności karnej od dokonania przez niego samodenuncjacji: 1) zanim organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; 2) przed rozpoczęciem przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony (wtedy uprawnienie do skorzystania z konstrukcji czynnego żalu skarbowego znów się aktualizuje). Łatwo zauważyć, że art. 16a k.k.s. takich ograniczeń nie zawiera. Z uwagi więc na fakt, że ustawodawca nie wprowadził

niektóre fragmenty drugiej części zacytowanej wypowiedzi – a konkretnie te dotyczące kwalifikacji prawnych, przy których w ogóle możliwa jest aktualizacja okoliczności wyłączającej karalność opisanej w art. 16a k.k.s. Warto w tym kontekście zauważyć, że w stanie faktycznym sprawy, na kanwie której wydano omawiane postanowienie, sprawca zrealizował jednym czynem (działając w warunkach czynu ciągłego w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s.) znamiona określone w art. 56 § 1, art. 61 § 1 oraz art. 62 § 2 k.k.s. Poza bowiem narażeniem na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej poprzez złożenie poświadczającej nieprawdę deklaracji podatkowej oskarżony nierzetelnie prowadził księgi rachunkowe oraz wystawił i posłużył się nieodzwierciedlającymi prawdy, tj. fałszywie poświadczającymi istnienie transakcji handlowych, które w rzeczywistości nie miały miejsca, fakturami VAT (dwieście sześćdziesiąt siedem sztuk).

Biorąc pod uwagę powyższą okoliczność, Sąd Najwyższy skonstatawał, że:

[...] art. 16a k.k.s. dotyczy przestępstw skarbowych popełnionych tylko przy użyciu wobec właściwego organu deklaracji podatkowej w znaczeniu określonym w art. 3 pkt 5 o.p. w zw. z art. 53 § 30 k.k.s., skoro warunkiem zaniechania ukarania sprawcy jest złożenie korekty tej deklaracji. Artykuł 16a k.k.s. nie przewiduje przecież wymogu korekty księgi podatkowej ani faktury. Wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji, realizacja znamion art. 61 § 1 k.k.s. i 62 § 2 k.k.s. nie była „naturalną konsekwencją popełnienia czynu z art. 56 § 1 k.k.s.” To sformułowanie sugeruje, że chodzić tu może o konstrukcję współukaranych czynów (przy takim poglądzie raczej uprzednich niż następczych), ale przeczy temu – jak wskazano – decydujący dla oceny opis zachowania i jego kwalifikacja prawna, zaakceptowane przez Sąd. Odzwierciedlają one nie pomijalny (pozorny) zbieg przestępstw przy wielości czynów, lecz rzeczywisty zbieg przepisów ustawy do tego samego czynu. Inaczej mówiąc, jeżeli przepis przyjęty w ramach kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy zastosowanego na podstawie

---

ich do tego przepisu, nie można przyjąć, iż wskazana w tymże przepisie okoliczność wyłączająca karalność zawiera takie negatywne przesłanki, które zostały wymienione w art. 16 § 5 k.k.s. Nie sposób więc zgodzić się z poglądem wyrażonym w postanowieniu SN z 17 V 2007 r. (IV KK 131/07, Legalis nr 124663), że na gruncie art. 16a k.k.s. z natury rzeczy chodzi tylko o dokonanie przez sprawcę skutecznej korekty deklaracji podatkowej, zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności podatkowej. Argumenty przemawiające przeciwko przyjęciu takiego ujęcia zostały wyczerpująco zaprezentowane przez P. Kardasa, *Karnoskarbowe konsekwencje korekty deklaracji podatkowej. Uwagi o ustawowych przesłankach bezkarności określonych w art. 16a k.k.s.*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011, nr 3, s. 107–140.

art. 7 § 1 k.k.s. nie zawiera znamion pozwalających – po ich wypełnieniu – na złożenie korekty deklaracji podatkowej, to wykluczone jest zaniechanie ukarania sprawcy na podstawie art. 16a k.k.s. za tak zakwalifikowane przestępstwo, mimo że wypełniło ono również znamiona czynu objętego tym przepisem. Kwestie te powinny pozostawać w polu uwagi sądu odwoławczego, dlatego że prokurator, zaskarżając w całości na niekorzyść oskarżonego postanowienie sądu rejonowego, zarzucił obrazę art. 16a k.k.s. odnośnie do całego przestępstwa i całej kwalifikacji prawnej. Tym samym zarzut ten objął również zastosowanie wymienionego przepisu do tej części zachowania oskarżonego, które realizowało znamiona art. 61 § 1 i art. 62 § 2 k.k.s. Nawet gdyby na chwilę przyjąć, że wobec niewskazania wprost w środku odwoławczym uchybienia przepisowi art. 16a k.k.s. przez jego zastosowanie do powyższego fragmentu zachowania nie jest możliwe uchylenie zaskarżonego postanowienia w uwzględnieniu zażalenia z uwagi na zakaz wynikający z art. 434 § 1 zd. 2 k.p.k.<sup>4</sup>, to należy pamiętać, że sąd odwoławczy jest obowiązany z urzędu stosować art. 440 k.p.k. również poza granicami jedynie podniesionych zarzutów i uchylić orzeczenie, jeśli utrzymanie go w mocy byłoby rażąco niesprawiedliwe [...]. Ponadto trzeba mieć na względzie konsekwencje wynikające z prawnej jedności czynu. Wykluczają one możliwość uchylenia zaskarżonego orzeczenia tylko „w części” odnoszącej się do opisu i kwalifikacji zachowania oskarżonego z art. 61 § 1 i art. 62 § 2 k.k.s. Poddany tu osądowi czyn stanowi jedną, niepodzielną całość. Nie jest więc możliwe w odniesieniu do niepodzielnego przedmiotu procesu jednoczesne wydanie i funkcjonowanie w obrocie prawnym dwóch orzeczeń: utrzymującego w mocy część rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania i uchylającego drugą część. Gdyby jednak do tego doszło, orzeczenie umarzające postępowanie konsumowałoby (*res iudicata*) wydzielony fragment czynu, objęty orzeczeniem uchylającym [...]. Wobec powyższego nie aktualizowała się kwestia stosowania przez Sąd odwoławczy art. 16a k.k.s., poprzez akceptację jego użycia w rzeczywistości tylko do części czynu, ani tym bardziej poprzez rozciągnięcie go na zachowanie wypełniające również dyspozycję art. 61 § 1 k.k.s. i 62 § 2 k.k.s.

Przyjęcie poglądu prezentowanego przez Sąd Najwyższy rodziłoby daleko idące konsekwencje. Jego akceptacja w pierwszej kolejności prowadziłyby do konieczności uznania, że art. 16a k.k.s. może być stosowany wyłącznie wtedy, gdy pośród znamion określonego typu czynu zabronionego ujęto element w postaci złożenia deklaracji podatkowej. Przy przyjęciu takiego podejścia przesłanki określone w tymże przepisie nie zaktualizowałyby się chociażby w przypadku, gdy zachowanie sprawcy polegałoby na wystawieniu nierzetelnej faktury VAT, co stanowi realizację znamion wzorca

---

<sup>4</sup> Ustawa z dn. 6 VI 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. 2017, poz. 1904 tekst jedn. ze zm., dalej: „k.p.k.”

z art. 62 § 2 k.k.s.<sup>5</sup> Po drugie zaś, przyjmując optykę Sądu Najwyższego, należałoby uznać, że złożenie prawnie skutecznej korekty nigdy nie uwalniałoby od kary na podstawie art. 16a k.k.s. w przypadku, gdy sprawca dopuściłby się czynu o złożonej kwalifikacji prawnej, w skład której wchodziłaby chociażby jedna regulacja niezawierająca pośród opisanych w niej znamion komponentu w postaci złożenia deklaracji podatkowej. Jeżeli zatem zachowanie popełnione przez dany podmiot może zostać zakwalifikowane – jak to miało miejsce w realiach stanu faktycznego leżącego u podstaw tytułowego orzeczenia – z art. 56 § 1 w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., w ogóle nie powstanie perspektywa całkowitej bezkarności za delikt karnoskarbowy.

Stanowisko prezentowane w omawianym postanowieniu wywołuje jeszcze dalej idące konsekwencje aniżeli niemożliwość całkowitego uwolnienia od ukarania. Jego podzielenie powoduje bowiem, że jeżeli jakiś fragment złożonej z dwóch lub więcej przepisów typizujących kwalifikacji prawnej czynu sprawcy nie zawiera elementu w postaci złożenia deklaracji podatkowej, to nawet w przypadku późniejszego złożenia prawnie skutecznej korekty nie będzie możliwa eliminacja z podstawy przypisania odpowiedzialności karnej tego przepisu, w którym taki komponent (w postaci złożenia deklaracji podatkowej) został zawarty. Przyjęcie takiej optyki na kanwie stanu faktycznego sprawy rozpoznawanej przez Sąd Najwyższy spowodowało niemożność uznania, że sprawca deliktu skarbowego winien ostatecznie ponieść odpowiedzialność za czyn kwalifikowany wyłącznie z art. 61 § 1 k.k.s.<sup>6</sup> w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 7 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. Niemożność eliminacji z kwalifikacji prawnej art. 56 § 1 k.k.s. ma zaś wynikać z faktu, że instrumentu z art. 16a k.k.s. „nie można użyć jedynie do części czynu, ani

<sup>5</sup> Artykuł 62 § 2 k.k.s. przewiduje odpowiedzialność karną wobec tego, „kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje”. W przepisie tym nie zawarto więc znamienia w postaci złożenia deklaracji podatkowej. Warto zaznaczyć, że w opisywanym fragmencie może chodzić przykładowo o taki układ sytuacyjny, w którym sprawca dopuściłby się dwóch przestępstw skarbowych polegających najpierw na wystawieniu nierzetelnej faktury (art. 62 § 2 k.k.s.), a następnie podaniu nieprawdy w deklaracji i narażeniu tym samym podatkowej należności publicznoprawnej na uszczuplenie (art. 56 § 1 k.k.s.). Przyjęcie poglądu zaproponowanego przez Sąd Najwyższy musiałoby prowadzić do tego, że podmiot sprawczy nie podlegałby karze za czyn z art. 56 § 1 k.k.s., musiałby natomiast ponieść odpowiedzialność za zachowanie kwalifikowane z art. 62 § 2 k.k.s.

<sup>6</sup> Wedle art. 61 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej podlega ten, „kto nierzetelnie prowadzi księgę”. Pośród znamion tego typu również brak jest elementu w postaci złożenia deklaracji podatkowej.

tym bardziej poprzez rozciągnięcie go na zachowanie wypełniające również dyspozycję art. 61 § 1 k.k.s. i 62 § 2 k.k.s.”

Zaprezentowane powyżej twierdzenia Sądu Najwyższego z pewnością wymagają weryfikacji. Z tej też przyczyny celem niniejszego tekstu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak daleko idące skutki dla odpowiedzialności karnej za delikt skarbowy rodzi złożenie przez jego sprawcę prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej.

2. Nie można tracić z pola widzenia, że art. 16a k.k.s. – co zresztą aktualnie nie jest kwestionowane – wyraża jedną z okoliczności wyłączających karalność<sup>7</sup>. W tej perspektywie ważne jest, że konstrukcje eliminujące możliwość ukarania mają bardzo niejednorodny charakter. W pierwszej bowiem kolejności niektóre z nich mogą oddziaływać wyłącznie na całą kwalifikację prawną czynu sprawcy, nie zaś tylko na jej poszczególne elementy. Można odwołać się w tym kontekście chociażby do instytucji przedawnienia karalności. Posługując się przykładem, można nawiązać do czynu, który winno się kumulatywnie zakwalifikować z przepisu A (przewidującego surowszą karę) i B (przewidującego karę łagodniejszą). Co jednak istotne – mowa tu o takim układzie sytuacyjnym, kiedy to zachowanie sprawcy, gdyby było kwalifikowane wyłącznie jako A, nie uległoby przedawnieniu, jeżeli zaś wyczerpywałoby ono znamiona opisane tylko w B, nastąpiłoby wówczas przedawnienie karalności. Na podanym przykładzie widać, że jeżeli kwalifikacja prawna czynu złożona jest jednocześnie z A oraz B, to przy ocenie tego, czy karalność przestępstwa przedawniłaby się, miałby znaczenie wyłącznie przepis A. Jeśli nawet zagrożenie ustawowe przewidziane w B prowadziło do przedawnienia karalności, lecz takiego skutku nie rodziłaby wysokość kary przewidzianej w A, to w takim przypadku nie mogłoby dojść do eliminacji z podstawy przypisania czynu sprawcy kwalifikacji B. Jak to bowiem słusznie wskazuje się w orzecznictwie:

[...] niezależnie od tego, ile przepisów ustawy karnej tworzy kumulatywną kwalifikację czynu będącego przedmiotem postępowania, to jako ten sam czyn może on stanowić tylko jedno przestępstwo (art. 11 § 1 k.k.<sup>8</sup>). Skoro tak, to termin przedawnienia karalności odnosi się do przestępstwa w jego integralnej całości, mimo że różne są terminy przedawnienia poszczególnych typów przestępstw, które obejmuje kumulatywna kwalifikacja<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Zob. np. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 105–106.

<sup>8</sup> Ustawa z dn. 6 VI 1997 r. – Kodeks karny, Dz.U. 2018, poz. 1600 tekst jedn. ze zm., dalej: „Kodeks karny”, „k.k.”

<sup>9</sup> Postanowienie SN z 28 V 2015 r., II KK 131/15, Legalis nr 1263167.

Niemожność wyeliminowania z kwalifikacji B wynika zatem ze specyfiki kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy. W jego bowiem obrębie, jeżeli dochodzi do złożenia ze sobą dwóch regulacji, to wówczas przepisy te wspólnie utworzą nowy, zespolony typ czynu zabronionego, złożony ze znamion wymienionych w różnych jednostkach redakcyjnych tekstu prawnego. Tak zakwalifikowane zachowanie będzie cechować się jednym zagrożeniem ustawowym, wyznaczonym – stosownie do art. 11 § 3 k.k. lub art. 7 § 2 k.k.s. – w oparciu o przepis przewidujący karę najsurowszą. Ustawowe zagrożenie za czyn kumulatywnie kwalifikowany z A i B musi być więc tylko jedno i należy je wyznaczyć za pomocą A<sup>10</sup>.

Istnieją również takie okoliczności wyłączające ukaranie, które mogą aktualizować się zarówno co do wszystkich, jak i tylko wobec niektórych elementów kwalifikacji prawnej czynu sprawcy. Przykładem może być tutaj konstrukcja czynnego żalu. Jeżeli bowiem sprawca usiłujący popełnić zabójstwo spowoduje u pokrzywdzonego ciężki uszczerbek na zdrowiu, po czym dobrowolnie zapobiegnie skutkowi śmiertelnemu, to pomimo taki czyn zrealizuje znamiona typu z art. 13 § 1 w zw. z art. 148 § 1 w zw. z art. 156 § 1

---

<sup>10</sup> Warto w tym kontekście po raz kolejny nawiązać do postanowienia SN z 28 V 2015 r. (II KK 131/15), w którym podniesiono, że „skoro w odniesieniu do skazanego przyjęto konstrukcję jednego czynu z art. 12 k.k., to czyn ten może mieć tylko jeden termin przedawnienia. Poszczególne zachowania opisane w czynie ciągłym, co do którego zastosowano kumulatywną kwalifikację, nawet jeśli pozwalają na ich «naturalne» wyodrębnienie oraz gdy wypełniają w całości znamiona poszczególnych czynów zabronionych, nie mogą być analizowane w kontekście terminów przedawnienia w oderwaniu od treści art. 11 § 3 k.k. oraz art. 101 k.k. [...] W myśl art. 11 § 3 k.k., karę za przestępstwo kumulatywnie kwalifikowane wymierza się na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą. To jeśli czyn stanowiący substrat postępowania, wypełnia w istocie znamiona określone w trzech przepisach ustawy przy czym dwa z nich z art. 233 § 6 k.k. i art. 272 k.k., typizują przestępstwa zagrożone karą pozbawienia wolności do lat 3, termin przedawnienia ich karalności wynosi 5 lat (art. 101 § 1 pkt 4 k.k.), zaś trzeci czyn – z art. 270 § 1 k.k. opisuje typ przestępstwa zagrożonego karą pozbawienia wolności do lat 5 (art. 101 § 1 pkt 3 k.k.), a termin przedawnienia wynosi 10 lat, to jasnym staje się, że wbrew wywodom skarżącego, termin przedawnienia w odniesieniu do P. M. jeszcze nie upłynął. W tym wypadku fałszerstwo materialne przedawnia się z upływem 10 lat, zaś zgodnie z art. 102 k.k. ulega ono dalszemu przedłużeniu o kolejne 10 lat, co oznacza, iż w odniesieniu do skazanego termin przedawnienia upłynie najpóźniej 10 grudnia 2024 r.” Warto jednak zauważyć, że wyrażony w przytoczonym orzeczeniu pogląd nie może pozostać aktualny w razie zaistnienia w konkretnym przypadku nabudowanego na tym samym przedmiocie prawnokarnego wartościowania idealnego zbiegu czynów karalnych. W takiej bowiem sytuacji osobny termin przedawnienia będzie wyznaczany dla przestępstwa (lub wykroczenia) pospolitego, inny zaś dla przestępstwa (wykroczenia) skarbowego.

w zw. z art. 11 § 2 k.k., napastnikowi ostatecznie zostanie przypisane przestępstwo kwalifikowane tylko z jednego przepisu, a więc z art. 156 § 1 k.k. W takiej sytuacji zastosowana zostanie konstrukcja czynnego żalu skutecznego, o której mowa w art. 15 § 1 k.k. Aplikacja tej figury karnistycznej doprowadzi do usunięcia z podstawy przypisania jednego z przepisów. Wynika to z faktu, że osoba spełniająca warunki czynnego żalu nie może, co wprost wynika z art. 15 § 1 k.k., odpowiadać za usiłowanie. Z tego też powodu jednostki nie można pociągnąć do odpowiedzialności karnej za realizację znamion tejże formy stadialnej. Nie ma natomiast żadnych przeszkód, by przypisać jej to, co zrealizowała ona niejako „na drodze” swego usiłowania. Jeśli więc przykładowo sprawca dobrowolnie odstąpi od bezpośredniego zmierzania do oszustwa dokonywanego za pomocą sfałszowanego dokumentu, czynny żal nie uwolni go od odpowiedzialności za przestępstwo z art. 270 § 1 k.k.

Podobne skutki mogą powstać także w przypadku innych okoliczności wyłączających ukaranie. Posługując się przykładem, można odwołać się do sytuacji, w której sprawca, składając nieprawdziwe zeznania, fałszywie oskarża inną osobę o popełnienie przestępstwa, nie zostawszy jednak uprzednio pouczonej o odpowiedzialności karnej za składanie niezgodnych z prawdą depozycji. Warto w tym kontekście pamiętać o art. 233 § 2 k.k. Przepis ten stanowi, że warunkiem odpowiedzialności za zachowanie opisane w art. 233 § 1 k.k. jest to, by przyjmujący zeznanie, działając w zakresie swoich uprawnień, uprzedził zeznającego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznanie lub odebrał od niego przyrzeczenie. Brak takiego pouczenia w podanym stanie faktycznym spowoduje, że sprawcy będzie można ostatecznie przypisać popełnienie czynu zabronionego kwalifikowanego tylko z jednego przepisu, a więc art. 234 § 1 k.k., albowiem zaistnieje potrzeba eliminacji z podstawy przypisania art. 233 § 1 k.k. Podobnie też będzie przykładowo wtedy, gdy sprawca, działając ze z góry powziętym zamiarem, w krótkich odstępach czasu, najpierw sekwencyjnie udzieli korzyści majątkowej osobom A i B, pełniącym funkcje publiczne (przy czym korzyść majątkowa została udzielona osobie B w celu skłonienia jej do zachowania naruszającego przepisy prawa), w związku z pełnieniem tychże funkcji, a następnie ujawni on organom ścigania jedynie przekupstwo wobec osoby A. Wówczas możliwe będzie zastosowanie art. 229 § 6 k.k.<sup>11</sup> Aplikacja

---

<sup>11</sup> W art. 229 § 6 k.k. jest mowa o tym, że: „Nie podlega karze sprawca przestępstwa określonego § 1–5, jeżeli korzyść majątkowa lub osobista albo ich obietnica zostały przyjęte przez osobę pełniącą funkcję publiczną, a sprawca zawiadomił o tym fakcie



tegoż przepisu spowoduje jednak tylko tyle, że z opisu czynu zabronionego przypisanego sprawcy wyeliminowane zostaną okoliczności dotyczące dokonania łapownictwa na rzecz A i kwalifikacja prawna z art. 229 § 1 k.k., podmiot sprawczy poniesie zaś ostatecznie odpowiedzialność za przestępstwo z art. 229 § 3 k.k.<sup>12</sup> Podobny efekt korekcyjny może wywołać spełnienie przesłanek wymienionych na przykład w art. 230a § 3 k.k. lub art. 297 § 3 k.k.

Podane powyżej przykłady dowodzą, że pewna grupa okoliczności wyłączających karalność przejawia zdolność do korygowania kwalifikacji prawnej czynu, niekiedy jednak nie zwalniając całkowicie od odpowiedzialności karnej za jeden i ten sam czyn. Z drugiej zaś strony czasem może powstać taki układ sytuacyjny, w którym zbiegać się będą różne okoliczności wyłączające karalność, działając łącznie w ten sposób, że w ogóle nie będzie można przypisać sprawcy odpowiedzialności karnej za zachowanie kumulatywnie kwalifikowane. Tego rodzaju przypadek wystąpi wtedy, gdy napastnik dopuści się czynnego żalu, usiłując dokonać czynu, którego przygotowanie jest karalne. W takich okolicznościach znajdzie swe zastosowanie nie tylko art. 15 § 1 k.k., ale również art. 17 § 2 k.k. Ten ostatni przepis stanowi zaś, że „nie podlega karze za przygotowanie osoba, do której stosuje się art. 15 § 1 k.k.” Podobnie będzie też wtedy, kiedy sprawca, realizując znamiona typu z art. 13 § 1 w zw. z art. 286 § 1 w zw. z art. 297 § 1 w zw. z art. 11 § 2 k.k., jeszcze przed wszczęciem postępowania karnego dobrowolnie zrezygnuje z przyjęcia środka finansowania. Wówczas bowiem jednocześnie aktualizować się będą okoliczności wyłączające karalność z art. 15 § 1 k.k. oraz art. 297 § 3 k.k., co spowoduje, że sprawca nie będzie podlegał karze ani za oszustwo klasyczne, ani finansowe. Również w przypadku, gdy napastnik, usiłując dokonać zabójstwa, spełni przesłanki czynnego żalu skutecznego, nie będzie mu można przypisać odpowiedzialności za spowodowany *iter delicti* skutek w postaci bezpośredniego niebezpieczeństwa utraty życia lub doznania ciężkiego uszczerbku na zdrowiu. Sprawca realizujący przesłanki z art. 15 § 1 k.k. spełni bowiem również komponenty wymienione w art. 160 § 4 k.k. (jeśli odstąpi od dokonania lub zapobiegnie skutkowi, to siłą rzeczy musi uchylić grożące niebezpieczeństwo), co wyłączy karalność za realizację znamion typu z konkretnego narażenia dobra prawnego.

---

organ powołany do ścigania przestępstw i ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, zanim organ ten o nim się dowiedział”.

<sup>12</sup> Zob. Z. Cwiakałski, *Ujawnienie przestępstwa na podstawie art. 229 § 6 k.k. a przyjęcie konstrukcji tzw. czynu ciągłego*, w: *Nauki penalne wobec problemów współczesnej przestępczości. Księga jubileuszowa z okazji 70. rocznicy urodzin Profesora Andrzeja Gaberle*, red. K. Krajewski, Warszawa 2007, s. 25–34.

3. Uwzględniając zaprezentowaną powyżej różnorodność w zakresie okoliczności wyłączających karalność, należy w tym miejscu postawić pytanie, jaką specyfiką odznacza się konstrukcja opisana w art. 16a k.k.s. Odpowiadając na nie, można już w tym miejscu zaryzykować twierdzenie, że instytucja złożenia prawnie skutecznej deklaracji podatkowej ma nieco inny charakter niż konstrukcja przedawnienia. Stosowanie figury z art. 16a k.k.s. nie jest bowiem uzależnione od wysokości kary grożącej za jeden i ten sam delikt skarbowy. Trzeba więc stwierdzić, że zaprezentowane powyżej rozważania dotyczące przedawnienia ukarania niekoniecznie da się bezpośrednio przełożyć na konstrukcję opisaną w art. 16a k.k.s. Oznacza to, że te argumenty, które przemawiają za brakiem możliwości redukcji kwalifikacji prawnej przy ustalaniu przeterminowania ukarania, tracą na aktualności w przypadku okoliczności wyłączającej karalność w postaci złożenia prawnie skutecznej deklaracji podatkowej.

Ważne jest, że pogląd wyrażony w komentowanym postanowieniu oparty jest na jednym podstawowym założeniu. Ściśle rzecz ujmując, Sąd Najwyższy wskazał, że art. 16a k.k.s. mógłby być zastosowany wtedy, gdy wszystkie elementy składowe kwalifikacji prawnej czynu sprawcy zawierałyby element w postaci złożenia deklaracji podatkowej. To bowiem wyłącznie takiego dokumentu może dotyczyć korekta, o której mowa we wspomnianym przepisie (przepis ten nie dotyczy bowiem korekty faktury lub księgi). Przyjmując taki pogląd, należałoby go jednak konsekwentnie przełożyć na inne konstrukcje wyłączające ukaranie. To zaś prowadziłyby do trudnych do zaakceptowania rezultatów. Akceptacja kwestionowanego ujęcia musiałaby prowadzić chociażby do konstatacji, że skoro w art. 15 § 1 k.k. jest mowa jedynie o usiłowaniu, to przepis ten jest możliwy do zastosowania tylko wtedy, gdy wszystkie części składowe kumulatywnej kwalifikacji, zbiegające się do czynu napastnika, zawierają znamiona tejsze formy stadialnej. Jeżeli więc przykładowo sprawca dobrowolnie odstąpiłby od zabójstwa, doprowadzając jednak w trakcie usiłowania do wystąpienia jakiegokolwiek uszczerbku na zdrowiu (choćby średniego lub nawet lekkiego) u pokrzywdzonego, to i tak musiałby on ponieść odpowiedzialność za realizację znamion opisanych w art. 13 § 1 w zw. z art. 148 § 1 k.k. Nie trzeba chyba przekonywać, że takiego rezultatu zaakceptować nie sposób. Pogląd taki, na co zresztą w niniejszym tekście już zwrócono uwagę, nie jest w ogóle przyjmowany w doktrynie i orzecznictwie. Aktualnie panuje bowiem zgoda co do tego, że czynny żal przejawia zdolności korekcyjne nawet co do niektórych tylko elementów kwalifikacji prawnej czynu sprawcy. Zastosowanie tejsze konstrukcji nie musi zatem całkowicie uwalniać od odpowiedzialności karnej.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że art. 16a k.k.s. cechuje daleko idące podobieństwo do innych okoliczności wyłączających karalność, które przejawiają zdolności korekcyjne w zakresie kwalifikacji prawnej. Przepis ten ma zresztą podobną stylistykę do innych regulacji stanowiących swoistą klauzulę bezkarności pozwalającą na częściową chociażby możliwość redukcji w obrębie podstawy przypisania odpowiedzialności karnej (w art. 16a k.k.s. użyto sformułowania: „Nie podlega karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe”, natomiast – przykładowo – w mającym zdolności redukcyjne art. 229 § 6 k.k. znajduje się bardzo podobne wyrażenie, które ma następujące brzmienie: „Nie podlega karze za przestępstwo z § 1–5”). Winno się więc dojść do jednego istotnego twierdzenia. Konkretnie rzecz ujmując, trudno znaleźć jakiegokolwiek przekonujące argumenty teoretyczne, dogmatyczne oraz kryminalnopolityczne przemawiające za tezą, że okoliczność wyłączająca karalność opisaną w art. 16a k.k.s. może być odniesiona wyłącznie do całej kwalifikacji prawnej czynu danej osoby – w myśl zasady „wszystko albo nic”. Z tego powodu nie można podzielić tezy Sądu Najwyższego, że w rozpoznawanej przez niego sprawie w ogóle nie dało się zastosować art. 16a k.k.s., z uwagi na fakt, że:

Nie jest [...] możliwe w odniesieniu do niepodzielnego przedmiotu procesu jednoczesne wydanie i funkcjonowanie w obrocie prawnym dwóch orzeczeń: utrzymującego w mocy część rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania i uchylającego drugą część.

Stosowna korekta na płaszczyźnie opisu i kwalifikacji prawnej czynu przypisanego sprawcy nie wymagałaby wydania co do jednego i tego samego czynu jednocześnie wyroku umarzającego i utrzymującego w mocy. Taki zabieg korekcyjny może być bowiem z łatwością dokonany poprzez pominięcie stosownych elementów w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie. Takie postępowania organów wymiaru sprawiedliwości nie są zresztą niczym nadzwyczajnym, gdyż można je często zaobserwować w codziennej praktyce. Wspomniane zabiegi korekcyjne przeprowadza się przecież podczas wyrokowania chociażby wtedy, gdy na przykład okazuje się, że sprawca czynu ciągłego niektóre zachowania, pozostające w relacji ciągłości, popełnił w stanie niepoczytalności. W takiej sytuacji nie wydaje się jednocześnie wyroku skazującego i umarzającego, lecz organ procesowy w fazie wyrokowania jedynie eliminuje stosowne czynności z opisu i ewentualnie kwalifikacji prawnej czynu przypisanego. Podobnie rzecz się ma wtedy, gdy piętnastolatek zrealizował znamiona typu z art. 280 § 2 w zw. z art. 157 § 1

w zw. z art. 11 § 2 k.k. W takiej sytuacji, z uwagi na regulację z art. 10 § 2 k.k., będzie można mu ostatecznie przypisać popełnienie przestępstwa z art. 280 § 2 k.k.<sup>13</sup> Z opisu czynu oraz kwalifikacji prawnej zostaną natomiast usunięte znamiona wymienione w art. 157 § 1 k.k.

Powyższe argumenty uprawniają do przyjęcia wniosku, że w stanie faktycznym sprawy rozpoznawanej przez Sąd Najwyższy, wbrew stanowisku składu orzekającego, można było użyć art. 16a k.k.s. Konstrukcja opisana w tej jednostce tekstu prawnego ma bowiem szerszy potencjał redukcyjny niż ten, na który wskazano w omawianym postanowieniu z 20 czerwca 2012 r. Minimalna konsekwencja, jaka mogła powstać wskutek zastosowania wspomnianego przepisu, to stosowna redukcja na płaszczyźnie opisu i kwalifikacji prawnej czynu przypisanego oskarżonemu. Polegałaby ona na tym, że sprawca deliktu skarbowego mógłby zostać ostatecznie skazany co najwyżej za przestępstwo z art. 61 § 1 w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Warto jednak zaznaczyć, że dociekliwy badacz konstrukcji karnistycznych nie może zadowolić się dotychczasowymi wynikami prowadzonych analiz. Celowym wydaje się bowiem postawienie dalej idącego pytania dotyczącego skutków aplikacji art. 16a k.k.s. Winno się mianowicie zbadać, czy w sprawie, na kanwie której wydano postanowienie o sygn. akt I KZP 3/12, zastosowanie art. 16a k.k.s. mogło wywołać dalej idące konsekwencje aniżeli jedynie korekta z kwalifikacji prawnej art. 56 § 1 k.k.s., a zatem czy było w stanie całkowicie uwolnić oskarżonego od odpowiedzialności karnej.

**4.** Nie można tracić z pola widzenia, że istnienie w systemie prawnym art. 16a k.k.s. jest w doktrynie mocno krytykowane. Wątpliwości dotyczące wspomnianej regulacji wynikają z faktu, że – zdaniem niektórych autorów – omawiany przepis ma kryminogenny charakter. Podkreśla się bowiem, że instytucja, która ma ułatwić pracę organom ścigania, może tak naprawdę zachęcać do popełniania przestępstw lub wykroczeń skarbowych. Przyczyną takiego stanu rzeczy ma być to, że sprawca deliktu karnoskarbowego jest uprawniony do złożenia skutecznej deklaracji podatkowej także po ujawnieniu czynu zabronionego<sup>14</sup>. Z tego też powodu popełnienie przez niego

<sup>13</sup> Zob. np. wyrok SA w Katowicach z 20 XI 2014 r., II AKa 313/14, Legalis nr 1219029.

<sup>14</sup> Z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a o.p. wynika bowiem, że prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowej przysługuje również po zakończeniu kontroli podatkowej, do czasu wszczęcia postępowania podatkowego, którego to rozpoczęcie powoduje – z mocy art. 81b § 1 pkt 1 o.p. – zawieszenie wspomnianego uprawnienia. Prawo to przysługuje też co prawda od nowa po zakończeniu postępowania podatkowego, lecz jedynie w zakresie

przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, poza koniecznością zapłaty odsetek od zaległości podatkowej, nie wiąże się właściwie z żadnym poważniejszym ryzykiem<sup>15</sup>. Zaznacza się wręcz, że korzyść majątkowa pochodząca z oszustwa podatnika jawi się jako rodzaj swoistego „kredytu”, który w razie ujawnienia czynu zabronionego przez kontrolę podatkową przyjdzie spłacić<sup>16</sup>. Konstatuje się więc, że sprawca deliktu umyślnego (a to przecież takich zachowań dotyczy art. 16a k.k.s.) w przypadku złożenia korekty deklaracji już po ujawnieniu przez organy władzy publicznej naruszenia prawa przez podatnika nie zasługuje na uwolnienie od kary<sup>17</sup>.

Należy jednak zauważyć, że ustawodawca odrzucił prezentowane powyżej argumenty krytyczne dotyczące art. 16a k.k.s., nie decydując się na zmianę tegoż przepisu ani na usunięcie go z systemu. Tezy przeciwników omawianej regulacji mogą więc być rozpatrywane wyłącznie w sferze postulatów *de lege ferenda*. Obecnie na gruncie prawa karnego skarbowego przyjęto bowiem inne rozstrzygnięcia kryminalnopolityczne. Warto w tym kontekście pamiętać, że poszczególne gałęzie prawa, w tym też szczególne sfery prawa karnego, mogą spełniać różne funkcje. Realizacja tychże celów następuje poprzez wprowadzanie do systemu prawnego przez ustawodawcę nakazów optymalizacyjnych. Ich istnienie powoduje zaś konieczność dokonywania przez interpretatora wykładni tekstu prawnego w taki sposób, by możliwie najskuteczniej realizować obrane przez ustawodawcę

---

nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 lit. b).

<sup>15</sup> Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 305; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 168–174.

<sup>16</sup> Zob. L. Wilk, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 87.

<sup>17</sup> Trzeba jednak wskazać, że nawet biorąc pod uwagę fakt, iż art. 16a k.k.s. dotyczy tylko deliktów umyślnych (a więc – jakby się mogło wydawać – osobom naruszającym nieumyślnie regulacje podatkowe przepis ten nie jest szczególnie potrzebny), to okoliczność ta nie musi jeszcze przesądzać o potrzebie usunięcia tejsz regulacji z porządku prawnego. Takie posunięcie mogłoby bowiem doprowadzić do „wylania dziecka z kąpielą”. Zaznacza się bowiem, że: „Obserwacja praktyki finansowej organów postępowania przygotowawczego pozwala krytycznie zauważyć, że dowodzenie w procesie strony podmiotowej czynu zabronionego nie jest, mówiąc delikatnie, najmocniejszą stroną tych organów. Rodzi to obawę bezpodstawnego oskarżania osób, które z innych przyczyn niż zamiar popełnienia czynu zabronionego dopuściły się nieprawidłowości w deklaracjach podatkowych (najczęściej chodzi o pomyłkę, błąd, często ubrane w szaty sporu podatkowego). Strona podmiotowa, można przewidywać, stanie się języczkiem uwagi karnoskarbowej instytucji korekty deklaracji podatkowej” – G. Łabuda, w: P. Kardas i in., *Kodeks...*, s. 306.

cele<sup>18</sup>. Oczywistym jest przy tym, że pomiędzy poszczególnymi zadaniami prawa karnego może zachodzić kolizja. Realizacja jednego z zamierzeń ustawodawczych powoduje bowiem niekiedy brak możliwości urzeczywistnienia innego z celów przyjętych na potrzeby określonej gałęzi prawa. Z tego też powodu w niektórych przypadkach ustawodawca tworzy regulacje, za pomocą których daje wyraz temu, jaka funkcja w określonych sytuacjach winna mieć prymat. Przykładem takiego rozstrzygnięcia dokonanego na poziomie ustawy może być chociażby art. 296 § 5 k.k., wyłączający odpowiedzialność karną za realizację znamion typów z art. 296 § 1, 2, 3 i 4 k.k. wobec tego sprawcy, który jeszcze przed wszczęciem postępowania karnego dobrowolnie naprawił wyrządzoną przez siebie szkodę. Na gruncie art. 296 § 5 k.k. prawodawca arbitralnie przesądził, że w sytuacji opisanej w tymże przepisie kompensacja ma prymat nad innymi zadaniami prawa karnego, a przede wszystkim nad funkcją sprawiedliwościową<sup>19</sup>. Inaczej z kolei rzecz się ma chociażby w sytuacji opisanej w art. 295 § 1 i 2 k.k. W przepisach tych ustawodawca podkreślił rolę kompensacji w procesie wymiaru kary, umożliwiając w przypadku jej dokonania skorzystanie z instrumentu prowadzącego do degresji karania, a przy tym bez całkowitej rezygnacji z realizacji funkcji sprawiedliwościowej.

Aktualnie poza sporem jest, że na gruncie prawa karnego skarbowego ważność celów kształtuje się nieco inaczej aniżeli w sferze prawa karnego kryminalnego. Podkreśla się bowiem, że – co już częściowo zasygnalizowano na wstępie – w regulacjach karnoskarbowych „uwypukla się przede wszystkim podstawowe znaczenie represji o charakterze ekonomicznym oraz eksponowane jest wyrównanie (w sensie zrekompensovania) szkody wyrządzonej czynem zabronionym”<sup>20</sup>. Jak twierdzi G. Bogdan:

Konsekwencje, jakie pociąga za sobą popełnienie przestępstwa skarbowego, także w najbardziej zaawansowanej formie, jaką jest dokonanie, rzadko by-

<sup>18</sup> Wynika to z istoty nakazu optymalizacyjnego. Jest nim bowiem dyrektywa, która nakazuje realizować określony cel obrany przez ustawodawcę w jak najpełniejszym stopniu.

<sup>19</sup> Funkcja sprawiedliwościowa, najogólniej rzecz ujmując, „jest nastawiona w stronę przeszłości: prawo karne ma przewidzieć odpowiednią reakcję na zaatakowanie dobra prawnego. W swoim skrajnym ujęciu funkcja sprawiedliwościowa jest rozumiana tylko w znaczeniu reakcji na to, co się stało, bez brania pod uwagę konsekwencji zastosowania środków stanowiących tę reakcję” – W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2013, s. 43. Zob. też A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 16.

<sup>20</sup> F. Prusak, w: *System Prawa Karnego. Tom XI. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, red. M. Bojarski, Warszawa 2014, s. 108.

wają nieodwracalne. Nawet spowodowaniu wymiernego uszczerbku w sferze interesów majątkowych materialnego wierzyciela finansowego można zadośćuczynić, wyrównując straty, często ze swoistą nawiązką wynikającą z prawnie uregulowanej stopy odsetek. Ową specyficzną cechę ustawodawca wykorzystał w szeregu instytucji reprezentujących wspólnie tzw. funkcję fiskalną prawa karnego skarbowego<sup>21</sup>.

Co przy tym najważniejsze – funkcja kompensacyjna (zwana też egzekucyjną), polegająca na tworzeniu otoczenia normatywnego ukierunkowanego na rezygnację z represji lub jej zminimalizowanie oraz skłonienie sprawcy do wykonania obowiązku wyrównania uszczuplonej należności publicznoprawnej, jest nadrzędnym zadaniem prawa karnego skarbowego<sup>22</sup>. Zaznacza się wręcz w tym kontekście, że zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym nie jest postulatem, lecz podstawą filozofii karania tej dziedziny prawa<sup>23</sup>. Niewątpliwie odzwierciedleniem takiej tendencji jest właśnie art. 16a k.k.s. Na gruncie tegoż przepisu ustawodawca przesądził, że – w przypadku spełnienia opisanych w nim przesłanek – należy dać prymat funkcji kompensacyjnej (egzekucyjnej) nad represyjną. Urzeczywistnienie tegoż zadania prawa karnego skarbowego jest możliwe między innymi poprzez zachęcenie sprawców deliktów skarbowych, by decydowali się składać korekty deklaracji podatkowych oraz uiszczali niezwłocznie lub w terminie oznaczonym przez organ niezaspokojone należności publicznoprawne (obejmujące należność główną wraz z odsetkami). Oczywiście jest zaś, że rozwiązanie przewidziane w art. 16a k.k.s. jest atrakcyjne zarówno dla sprawców (przynajmniej w pewnych obszarach prawa karnego skarbowego), jak i jednostek władzy publicznej. Jeśli bowiem chodzi o podmioty czynu zabronionego, konstrukcja opisana w tymże przepisie daje możliwość uniknięcia ukarania. Natomiast zastosowanie art. 16a k.k.s. pozwala organom finansowym uniknąć konieczności prowadzenia częstokroć długotrwałego postępowania podatkowego oraz w szybszy sposób zrekompensować uszczerbek Skarbu Państwa, Unii Europejskiej lub jednostek samorządu terytorialnego. *De lege lata* jest to, zdaniem ustawodawcy, korzyść, która może uzasadniać uwolnienie sprawcy od kary. Z tego właśnie powodu art. 16a k.k.s. został sformułowany w sposób

<sup>21</sup> G. Bogdan, *Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, w: *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 538.

<sup>22</sup> Zob. I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 151.

<sup>23</sup> Zob. I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny...*, s. 151.

szeroki i nie zdecydowano się wprowadzić do tegoż przepisu dodatkowych przesłanek ograniczających.

Trudno oprzeć się wrażeniu, że pogląd Sądu Najwyższego udaremnia osiągnięcie głównego celu leżącego u podstaw art. 16a k.k.s. Warto bowiem pamiętać, że w przypadku podmiotu działającego w obrocie gospodarczym (a to właśnie w nim prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowej jest najczęściej wykorzystywane) w praktyce bardzo rzadko zdarza się, że ktoś dopuści się realizacji znamion określonych w art. 56 § 1 k.k.s. bez jednoczesnego nierzetelnego prowadzenia księgi. Często też realizacji typu uszczupleniowego towarzyszy posłużenie się nierzetelną fakturą (przy okazji realizacji znamion z art. 76 § 1 k.k.s. użycie takiego dokumentu ma charakter nagminny). Trudno zaś twierdzić, że ustawodawca, wprowadzając do systemu art. 16a k.k.s., chciał w znaczącym zakresie ograniczyć zasięg jego stosowania w stosunku do podmiotów funkcjonujących w obrocie gospodarczym. Można bowiem zaryzykować twierdzenie, że w przypadku przyjęcia poglądu wyrażonego przez Sąd Najwyższy skorzystanie przez sprawcę z możliwości złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji staje się o wiele mniej opłacalne. Nie gwarantuje ono bowiem całkowitej bezkarności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Analogiczne wnioski prezentowane są zresztą w doktrynie prawa karnego skarbowego<sup>24</sup>.

Trzeba pamiętać, że specyficzną cechą prawa karnego jest to, że za jego pomocą chroni się jednorodne dobro prawne w postaci – jak już o tym wspomniano – interesu fiskalnego Skarbu Państwa, Unii Europejskiej lub jednostek samorządu terytorialnego. W tejże gałęzi prawa chodzi więc o niedopuszczenie do powstania uszczerbków w należnościach publicznoprawnych. Istotne jest przy tym, że takie wzorce ustawowe jak czyny opisane w art. 61 § 1 oraz art. 62 § 2 k.k.s. są typami abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo. Dla realizacji ich znamion nie jest więc konieczne powstanie jakichkolwiek uszczerbków w należnościach publicznoprawnych ani chociażby wywołanie konkretnego zagrożenia wystąpienia takiego skutku. Postąpienia z art. 61 § 1 oraz art. 62 § 2 k.k.s. mają jednak charakter służebny w stosunku do typów uszczupleniowych<sup>25</sup>. Ustawodawca ustanowił je bowiem po to, by eliminować pewne zachowania, których podjęcie zwykle sprzyja naruszeniom interesu fiskalnego instytucji publicznych. Łatwo więc zauważyć, że art. 61 § 1 oraz art. 62 § 2 k.k.s. są instrumentalnie

<sup>24</sup> Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas i in., *Kodeks...*, s. 310–311.

<sup>25</sup> Dotyczy to również sytuacji, w której sprawca, spełniając cechy wzorca z art. 56 § 2 k.k.s., realizuje jednocześnie znamiona typu z art. 62 § 2a k.k.s., który to przepis przewiduje surowszą karę.



związane z art. 56 i 76 k.k.s. W tej sytuacji, skoro sprawcy spełniającego przesłanki z art. 16a k.k.s. nie można ukarać za uszczuplenie (lub narażenie na uszczuplenie) podatkowej należności publicznoprawnej, to trudno znaleźć jakiegokolwiek racjonalne argumenty przemawiające za tym, by podlegał on odpowiedzialności karnej za realizację znamion typów ustanowionych po to, aby chronić przed takimi uszczupleniami. Przyjęcie rozwiązania zaprezentowanego w omawianym postanowieniu przeciwstawiałoby się temu celowi przyjętemu przez ustawodawcę, który leży u podstaw art. 16a k.k.s., a więc prowadziłoby do wewnętrznej niezgodności funkcjonalnej (teleologicznej) w obrębie Kodeksu karnego skarbowego.

W świetle dotychczasowych rozważań należy uznać, że w sprawie rozpoznawanej przez Sąd Najwyższy oskarżony w ogóle nie powinien podlegać odpowiedzialności karnej, a pogląd wyrażony we wspomnianym judykacie winien zostać odrzucony. Rozwiązanie takie jest w pełni dopuszczalne w świetle brzmienia art. 16a k.k.s. Wskazano w nim bowiem, że sprawca, który złożył prawnie skuteczną deklarację, w ogóle nie podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Z przepisu tego nie wynika, że jeśli jakieś zachowanie jest kumulatywnie kwalifikowane z typem uszczupleniowym, to zastosowanie omawianej regulacji może co najwyżej spowodować korektę w podstawie przypisania odpowiedzialności karnej poprzez eliminację z niej regulacji odwołującej się do skutku w postaci narażenia na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej. W tym artykule ustawodawca bliżej nie sprecyzował ustawowego kręgu opisów zachowań, do których odnosi się umieszczona w tej regulacji klauzula bezkarności. Nie użył w nim przede wszystkim wyrażenia:

Nie podlega karze za uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa albo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947), korektę deklaracji podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Skoro zaś w przepisie tym prawodawca nie zawarł takich ograniczeń, to trudno uznać, że jego zamiarem było wprowadzenie do art. 16a k.k.s. takich ograniczeń, na jakie wskazał Sąd Najwyższy.

Nie można też pominąć, że ów artykuł ma charakter przednawiasowy. Przepis ten został bowiem umieszczony w części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego. Ustawodawca nie zdecydował się więc umiejscowić opisanej

w art. 16a k.k.s. klauzuli bezkarności w części szczególnej tegoż aktu normatywnego, a konkretnie w tych regulacjach, które opisują znamiona typów uszczupleniowych. Taki zabieg, w połączeniu z faktem, że regulacje opisane w Kodeksie karnym skarbowym chronią jednolite dobra prawne, może niewątpliwie stanowić argument przemawiający za tym, że intencją prawodawcy było to, by mechanizm redukcyjny przewidziany na wypadek złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wyłączał odpowiedzialność za wszystko, co zostało dokonane przez sprawcę na drodze powstania skutku w postaci uszczerbku w daninach publicznych. Wniosek taki ma charakter kryminalnopolityczny i ma na celu zapewnienie spójności w obrębie prawa karnego skarbowego (a zatem za takim ujęciem przemawiają względy funkcjonalne, czemu nie sprzeciwiają się postulaty z zakresu wykładni leksykalnej). Podobnych mechanizmów teleologicznych można się też zresztą doszukać na gruncie prawa karnego kryminalnego. Warto w tym kontekście odwołać się do przypadku, gdy sprawca zrealizował swym zachowaniem znamiona typu z art. 296 § 1a k.k., po czym dobrowolnie uchylił bezpośrednio niebezpieczeństwo powstania znacznej szkody w majątku przedsiębiorstwa. Wydaje się, że – mimo braku wyraźnej klauzuli w tym przedmiocie – podmiot sprawczy w takiej sytuacji nie poniesie odpowiedzialności karnej za swe zachowanie. Przyjęcie przeciwnego rozwiązania byłoby trudne do zaakceptowania. Aprobując bowiem kwestionowane ujęcie, należałoby dojść do wniosku, że sprawcy bardziej opłacałoby się wyrządzić szkodę i następnie ją naprawić, albowiem wtedy mógłby znaleźć zastosowanie art. 296 § 5 k.k., niż od razu uchylić bezpośrednio niebezpieczeństwo powstania *damnum emergens* lub *lucrum cessans* o wartości znacznej lub wielkiej<sup>26</sup>. Takie zaś rozstrzygnięcie byłoby aksjologicznie niespójne w obrębie Kodeksu karnego i jako takie winno zostać odrzucone<sup>27</sup>.

Warto też zaznaczyć, że zaprezentowana powyżej argumentacja mogłaby zostać odpowiednio wykorzystana w sytuacji, w której sprawca dopuściłby

<sup>26</sup> Przyjmując oczywiście założenie, że art. 296 § 5 k.k. odnosi się również do uprzedniej realizacji znamion z art. 296 § 1a k.k.

<sup>27</sup> Na marginesie warto zwrócić uwagę na fakt, że uznanie, iż sprawca, zrealizowawszy znamiona określone w art. 296 § 1a k.k., nie będzie odpowiadał za to przestępstwo, jeśli uchyli zagrożenie dla mienia przedsiębiorstwa, wymaga zastosowania analogii na korzyść sprawcy. Tymczasem na gruncie art. 16a k.k.s., przyjąwszy proponowane w niniejszym artykule ujęcie, chcąc uwolnić sprawcę deliktu skarbowego od kary, nie trzeba rozszerzać znaczenia tegoż przepisu. W jego granicach językowych mieści się bowiem również sytuacja, w której dany podmiot, wyczerpując cechy typu uszczupleniowego, zrealizował swym zachowaniem także znamiona wzorca z abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo.

się dwóch przestępstw (wykroczeń) skarbowych. Uwolnienie od kary byłoby możliwe jednak tylko wtedy, gdyby pierwszy z deliktów został wykorzystany do tego, by popełnić drugie zachowanie przestępne. Jeżeli bowiem jeden czyn zabroniony pozostaje w funkcjonalnym związku z typem uszczupleniowym, a podmiot złożył prawnie skuteczną korektę deklaracji, która wyłącza odpowiedzialność za uszczuplenie (lub narażenie na uszczuplenie) podatkowej należności publicznoprawnej, to niecelowym jest ukaranie za realizację znamion wzorca abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo. Co przy tym interesujące – takiemu wnioskowi nie sprzeciwia się wykładnia językowa art. 16a k.k.s. W przepisie tym nie wskazano bowiem wyraźnie, by mógł on zostać zaaplikowany wyłącznie do jednego i tego samego czynu zabronionego. Prezentowana w tym miejscu wykładnia jest więc na gruncie art. 16a k.k.s. nie tylko możliwa do obrony, ale również winno się ją uznać za optymalną pod względem spójności z celami (funkcjami) prawa karnego skarbowego. Z tego też powodu należy ją zaakceptować.

5. Tytułem podsumowania należy stwierdzić, że pogląd wyrażony w komentowanym postanowieniu nie zasługuje na aprobatę. Jak bowiem wykazały zawarte w niniejszym tekście rozważania – art. 16a k.k.s. nie tylko wyłącza odpowiedzialność za realizację znamion typu uszczupleniowego, lecz również wyklucza ukaranie za zrealizowanie cech wzorca z abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo. Z tego też powodu na kanwie sprawy rozpoznawanej przez Sąd Najwyższy należało umorzyć postępowanie karne z uwagi na aktualizację negatywnej przesłanki procesowej z art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. (złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej nie koryguje bowiem wyłącznie niektórych elementów kwalifikacji prawnej czynu sprawcy, lecz wyłącza odpowiedzialność karną za całe kumulatywnie kwalifikowane przestępstwo skarbowe).

Należy jednak zaznaczyć, że argumentacja zaprezentowana w niniejszym tekście ma ograniczoną siłę oddziaływania. Odnosi się ona bowiem tylko do wewnętrznych relacji istniejących w obrębie Kodeksu karnego skarbowego. Świadczy o tym fakt wielokrotnego użycia przez ustawodawcę w art. 16a k.k.s. sformułowania „przestępstwo lub wykroczenie skarbowe”. Taka stylizacja tegoż przepisu prowadzi bowiem do wystąpienia jednej istotnej konsekwencji. Ściśle rzecz ujmując, konstrukcja opisana w art. 16a k.k.s. nie będzie prowadzić do całkowitego uwolnienia od odpowiedzialności karnej tego sprawcy, który popełni w warunkach idealnego zbiegu czynów karalnych przestępstwo (wykroczenie) powszechne oraz skarbowe. W takich bowiem przypadkach, skoro złożenie prawnie skutecznej

korekty deklaracji podatkowej zgodnie z art. 16a k.k.s. wyłącza karalność wyłącznie za delikt skarbowy, to czynność taka nie może uwalniać od ukarania za nabudowane na tym samym czynie przestępstwo lub wykroczenie pospolite. Jeżeli więc przykładowo sprawca, działając w warunkach czynu ciągłego, wystawi nierzetelną fakturę, a następnie na podstawie zawartych w niej nieprawdziwych danych sporządzi deklarację podatkową, po czym ją prawnie skutecznie skoryguje, nie uniknie on odpowiedzialności za przestępstwa fakturowe z art. 271a lub art. 277a k.k. Wynika to z faktu, że waga poszczególnych funkcji w obrębie prawa karnego kryminalnego jest inna aniżeli w sferze prawa karnego skarbowego. Na gruncie Kodeksu karnego cel w postaci kompensacji należności publicznoprawnych nie ma bowiem charakteru nadrzędnego. Z tego też powodu ustawodawca nie przewidział wobec sprawców czynów z art. 271a<sup>28</sup> lub art. 277a<sup>29</sup> k.k., którzy wykazali się czynnym żalem już po dokonaniu przestępstwa, okoliczności wyłączających karalność, lecz umożliwił zastosowanie wobec nich – w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 277c i 277d k.k. – instrumentów regresji karania w postaci nadzwyczajnego złagodzenia kary albo odstąpienia od jej wymierzenia. Uznał więc, że aktualnie w przypadku popełnienia deliktów fakturowych całkowita rezygnacja ze sprawiedliwościowej funkcji prawa karnego jest niecelowa.

Trudno oprzeć się wrażeniu, że przyjęcie takiego rozwiązania w wielu przypadkach będzie marginalizowało znaczenie art. 16a k.k.s.<sup>30</sup> W przypadku

<sup>28</sup> Artykuł 277a k.k. ma następujące brzmienie: „§ 1. Kto wystawia fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury lub faktur używa, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. § 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3. § 3. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”.

<sup>29</sup> Stosownie do art. 277a k.k.: „§ 1. Kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności. § 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 podlega karze pozbawienia wolności do lat 5”.

<sup>30</sup> Dotyczy to zwłaszcza czynów popełnionych od dn. 1 marca 2017 r., wtedy bowiem weszły w życie art. 271a i 277a k.k.

bowiem przestępstw fakturowych złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej może przynieść sprawcy żadne bądź też znikome korzyści<sup>31</sup>. Wynika to z faktu, że w odniesieniu do wspomnianych czynów hierarchia celów jest na gruncie Kodeksu karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego (a więc dwóch gałęzi prawa karnego) znacząco odmienna. Zjawisko to pokazuje, że aktualnie istnieje potrzeba stworzenia aktu normatywnego, który w sposób jednolity, koherentny, wyczerpujący i kompleksowy regulowałby zasady odpowiedzialności za przestępstwa godzące w interes fiskalny Skarbu Państwa, Unii Europejskiej oraz jednostek samorządu terytorialnego<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> Sprawca składający korektę może jedynie liczyć na to (a może raczej mieć pobożne życzenie), że finansowy organ postępowania przygotowawczego nie zawiadomi organów uprawnionych do ścigania przestępstw pospolitych o popełnieniu takiego bezprawnego i karalnego zachowania. Podmiot korzystający z dobrodziejstwa art. 16a k.k.s. nie będzie miał jednak żadnych gwarancji tego, że w przyszłości nie zostanie on pociągnięty do odpowiedzialności karnej na podstawie Kodeksu karnego.

<sup>32</sup> Brak harmonizacji regulacji opisanych w Kodeksie karnym skarbowym oraz Kodeksie karnym był widoczny jeszcze przed wejściem w życie art. 271a i 277a k.k., a konkretnie – łatwo było go dostrzec w ramach problemu rozstrzygnięcia zewnętrznego zbiegu przepisów pomiędzy art. 271, 273 k.k. oraz art. 62 § 2 i 2a, art. 5 k.k.s., a nadto art. 286 § 1 k.k. z art. 76 § 1 k.k.s. W doktrynie prawa karnego oraz w orzecznictwie (przynajmniej w pewnym momencie) próbowano wyeliminować brak koherencji między prawem karnym skarbowym a prawem karnym pospolitym poprzez przyjęcie poglądu, że w przypadku wystąpienia takich zbiegów ma zastosowanie jedna z reguł wyłączania wielości ocen w postaci zasady specjalności (zob. np. P. Kardas, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a art. 286 § 1 k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12, s. 5–31; P. Kardas, *Karnoprawne aspekty posłużenia się nierzetelną fakturą*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2, s. 5–27; G.J. Artymiak, *O konstrukcji zbiegu idealnego – uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r. (I KZP 19/12)*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1, s. 51–88; wyrok SN z 18 IV 2002 r., IV KK 20/12, Legalis nr 490685). Konstatowano, że we wspomnianych sytuacjach zbiegu sprawca poniesie odpowiedzialność jedynie za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Niestety, w pewnym momencie w orzecznictwie zaczęto prezentować pogląd przeciwny, który przyczynił się do tego, że wiele elementów redukcyjnych opisanych w Kodeksie karnym skarbowym, które za założenia miały zachęcać sprawców przestępstw skarbowych do autodenuncjacji i kompensacji, straciło na znaczeniu. Chodzi tu przede wszystkim o uchwałę składu siedmiu sędziów SN z 24 I 2013 r. (I KZP 19/12, Legalis nr 555682), w której stwierdzono, że „w przypadku stosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., reguły wyłączania wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości. Inaczej rzecz ujmując: reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów

W takiej bowiem sytuacji udałoby się uniknąć niespójności teleologicznej powstałej ze stosowania konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych.

Skonstatować zatem należy, że jakkolwiek zaprezentowane w niniejszym tekście rozwiązanie czyni spójną wykładnię art. 16a k.k.s. z celami przyjętymi na potrzeby prawa karnego skarbowego, tym niemniej zaleta ta znacząco traci na znaczeniu na gruncie ogólnosystemowym, gdyż jej waga osłabiana jest przez rozwiązania przyjęte na gruncie Kodeksu karnego.

**The scope of exclusion of criminal liability for a fiscal crime in case of submitting a legally effective correction of the tax declaration – remarks in the context of the Supreme Court decision of 20<sup>th</sup> June 2012 (I KZP 3/12)**

S u m m a r y

The article contains a number of critical remarks regarding the decision of the Supreme Court of 20<sup>th</sup> June 2012 (I KZP 3/12). The decision stated that if a given behavior is cumulatively qualified using a provision that does not include, as an element of a prohibited act, submission of a tax declaration, then even if a legally effective correction of such a declaration is made, it is not possible to apply the non-punishability clause covered under section 16a of the Polish Fiscal Criminal Code. Meanwhile, the analysis presented in the text irresistibly leads to the opposite conclusion. Submission of a legally effective correction of the tax declaration will always exclude liability for a fiscal crime which is characterized by a depletion or exposure to depletion of the tax due. This will happen even if the cumulative legal qualification of perpetrator's act contains such provisions that do not have any element that relates to the depletion of the tax due or submission of the tax declaration.

**Key words:** tax declaration, legally effective correction of the tax declaration, fiscal criminal law, cumulative legal qualification

Szymon Tarapata – dr, Uniwersytet Wrocławski, Katedra Prawa Karnego Materialnego (adiunkt)

---

zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s.” Abstrahując jednak od tego, aktualnie trudno znaleźć przekonujące argumenty za tym, że możliwe jest wyłączenie od odpowiedzialności karnej za czyn z art. 271a i 277a k.k. poprzez zastosowanie zasady specjalności. Jeżeli bowiem można byłoby użyć w takich przypadkach tego rodzaju mechanizmu redukcyjnego, przepisy te miałyby charakter pusty.