

POSTANOWIENIE Z DNIA 20 CZERWCA 2012 R.

I KZP 3/12

Jeżeli przepis przyjęty w ramach kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, zastosowanego na podstawie 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, pomimo że wypełniło ono również znamiona czynu objętego tym przepisem.

Przewodniczący: sędzia SN K. Cesarz (sprawozdawca).

Sędziowie SN: M. Laskowski, B. Skoczowska.

Prokurator Prokuratury Generalnej: A. Herzog.

Sąd Najwyższy w sprawie Piotra M., oskarżonego o dokonanie przestępstwa wyczerpującego znamiona art. 56 § 1 k.k.s., art. 61 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s., po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 20 czerwca 2012 r., przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w Ł., postanowieniem z dnia 18 stycznia 2012 r., zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni prawa:

„Czy możliwość skorzystania z instytucji czynnego żalu określonej w art. 16a k.k.s. jest wyłączona po ujawnieniu czynu i wszczęciu wobec sprawcy postępowania karnego skarbowego”?

postanowił o d m ó w i ć podjęcia uchwały.

UZASADNIENIE

Zagadnienie prawne zostało przedstawione w następującej sytuacji procesowej.

Prokurator Prokuratury Okręgowej w Ł. postanowieniem z dnia 3 czerwca 2008 r. wszczął śledztwo w sprawie przestępstwa karnego skarbowego polegającego na wystawianiu i posługiwaniu się w okresie od maja 2004 r. do lutego 2007 r. w Ł. nierzetelnymi fakturami VAT dotyczącymi sprzedaży gazu płynnego na potrzeby przemysłowe oraz na składaniu właściwemu organowi podatkowemu przez podatnika „I. C.” Piotr M. w Ł., a następnie „I. C.” Sp. z o.o., deklaracji zawierających nieprawdziwe oświadczenia co do wysokości kosztów uzyskania przychodu oraz wysokości podatku naliczonego VAT i narażeniu w ten sposób na uszczuplenie w podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych oraz w podatku od towarów i usług w łącznej wysokości nie mniejszej niż 360 000,00 zł, z czego podatnik ten, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru i przy wykorzystaniu takiej samej sposobności, uczynił sobie stałe źródło dochodów, tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Następnie prokurator na podstawie art. 27 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze zażądał w dniu 11 czerwca 2008 r. od dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej (UKS) w Ł. przeprowadzenia kompleksowej kontroli skarbowej w zakresie należności publicznoprawnych za lata 2004 – 2007 wobec 7 podmiotów, w tym wymienionych w powyższym postanowieniu, to jest „I. C.” Piotr M. i „I. C.” Sp. z o.o.

W dniu 13 listopada 2009 r. prokurator postanowił przedstawić Piotrowi M. zarzut dokonania czynu z art. 56 § 1 k.k.s., 61 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., polegającego na

tym, że Piotr M. od dnia 3 czerwca 2004 r. do dnia 31 lipca 2007 r., będąc właścicielem firmy „I. C.” Piotr M., przekształconej następnie w spółkę „I. C.” Sp. z o.o., której był większościovym udziałowcem faktycznie zajmującym się jej sprawami gospodarczo – finansowymi oraz prokurentem, działając wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami, w celu osiągnięcia korzyści majątkowych dla siebie i innych osób, poprzez wystawianie i posługiwanie się nierzetelnymi fakturami VAT w ilości 315 sztuk oraz nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych i składanie właściwym organom podatkowym deklaracji zawierających nieprawdziwe oświadczenia w zakresie zaistnienia transakcji wykazanych fakturami VAT dokumentującymi fikcyjną sprzedaż na rzecz „I. C.” Piotr M. oraz „I. C.” Sp. z o.o. łącznie 52 135 sztuk butli z zawartością gazu propan – butan o łącznej masie 573 ton 485 kg i przeznaczeniu przemysłowym, którego wartość zakupu netto zaliczana była przez tych nabywców do kosztów uzyskania przychodu, podczas gdy w rzeczywistości gaz ten, nie będąc wydanym nabywcy, sprzedawany był przez zbywców w sposób nieewidencjonowany jako paliwo służące do napędu pojazdów samochodowych, w cenę którego wliczona była należna, lecz nie odprowadzona do Skarbu Państwa, wartość podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, z czego podejrzany ten oraz współdziałające z nim osoby, działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru i przy wykorzystaniu takiej samej sposobności, uczynili sobie stałe źródło dochodów, czym narazili na uszczuplenie należności publicznoprawnych dużej wartości w zakresie podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług (VAT), podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i opłaty paliwowej w łącznej kwocie nie mniejszej niż 924 388,00 zł.

Prokurator ogłosił ten zarzut podejrzanemu w dniu 23 listopada 2009 r. Prokurator dodatkowo zwrócił się w dniu 11 października 2010 r. do

dyrektora UKS o ponowne przeprowadzenie postępowania kontrolnego za 2004 r. wobec „I. C.” Piotr M. w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych.

W dniach: 18 października 2010 r., a następnie 28 października 2010 r. zostały wydane postanowienia o zmianie zarzutów wobec Piotra M., ogłoszone: 19 października 2010 r. i 5 listopada 2010 r., wskazujące na współdziałanie podejrzanego tylko z Andrzejem M. i narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnych w zakresie podatków wymienionych w pierwotnym zarzucie, kolejno na kwoty nie mniejsze niż: 400 850,06 zł i 391 946,54 zł.

Postępowania kontrolne zakończyły się wynikami kontroli skarbowej, wydanymi w dniach: 30 stycznia 2009 r. za lata 2004 i 2005, 30 września 2010 r. za lata 2006 i 2007, 29 września 2010 r. dodatkowo za rok 2005 i 8 grudnia 2010 r. dodatkowo za rok 2004, a to wobec uznania przez dyrektora UKS, że kontrolowany w trybie art. 14c ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.) w terminie wyznaczonym zgodnie z art. 24 ust. 4 tej ustawy, skorygował w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożone deklaracje podatkowe.

Aktem oskarżenia z dnia 10 grudnia 2010 r. zarzucono Piotrowi M. i Andrzejowi M., że od dnia 3 czerwca 2004 r. do dnia 31 lipca 2007 r., przy czym Piotr M. będąc właścicielem firmy „I. C.” Piotr M., przekształconej następnie w spółkę „I. C.” Sp. z o.o., której był większościowym udziałowcem faktycznie zajmującym się jej sprawami gospodarczo – finansowymi oraz prokurentem, a Andrzej M. będąc pracownikiem „I. C.” Piotr M. upoważnionym do odbioru faktury VAT, a następnie prezesem „I. C.” Sp. z o.o., działając wspólnie i w porozumieniu, w celu osiągnięcia korzyści majątkowych dla siebie i innych osób, poprzez wystawianie i posługiwanie

się nierzetelnymi fakturami VAT w ilości 267 sztuk oraz nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych i składanie właściwym organom podatkowym deklaracji zawierających nieprawdziwe oświadczenia w zakresie zaistnienia transakcji wykazanych fakturami VAT dokumentującymi fikcyjną sprzedaż na rzecz „I. C.” Piotr M. oraz „I. C.” Sp. z o.o. łącznie 48 785 sztuk butli z zawartością gazu propan – butan o łącznej masie 536 ton 635 kg i przeznaczeniu przemysłowym, (...) z czego *oskarżeni*, działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru i przy wykorzystaniu takiej samej sposobności, *uczynili sobie stałe źródło dochodu*, (dodano za uzasadnieniem a/o – przyp. SN) „czym narazili na uszczuplenie należności publicznoprawnych w zakresie podatku od towarów i usług (VAT), podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych w łącznej kwocie nie mniejszej niż 391 946,54 zł”, to jest popełnienie przestępstwa wypełniającego dyspozycję art. 56 § 1 k.k.s., 61 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Sąd Rejonowy w Ł. na posiedzeniu w dniu 31 marca 2011 r. wydał w trybie art. 343 §1 k.p.k. w zw. z art. 335 § 1 k.p.k. prawomocny wyrok skazujący Andrzeja M. za zarzucane mu przestępstwo, za które na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył oskarżonemu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania na okres 3 lat i 60 stawek dziennych grzywny po 50 zł za stawkę.

Postanowieniem z dnia 24 października 2011 r., Sąd ten na podstawie art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k., art. 113 § 1 k.k.s, art. 16a k.k.s. i art. 632 § 2 k.p.k. umorzył postępowanie w sprawie Piotra M., obciążając kosztami Skarb Państwa.

Spełnione bowiem zostały, zdaniem Sądu, warunki z art. 16a k.k.s, stanowiącego, że nie podlega karze za przestępstwo skarbowe (lub

wykroczenie skarbowe) kto złożył prawnie skuteczną w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., dalej – o.p.) lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (dalej – u.kon.s.) korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. Sąd argumentował, że:

- za lata 2004 i 2005 wpłynęły korekty deklaracji: dotyczące podatku od towarów i usług (VAT-7) i podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT-36L), zaś za lata 2006 i 2007 korekty deklaracji: dotyczące podatku od towarów i usług (VAT-7) i podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8),

- korygujące deklaracje, obejmujące w całości stwierdzone w protokołach kontroli nieprawidłowości, zostały złożone w terminie określonym w art. 24 ust. 4 u.kon.s., wyznaczonym przez organ kontroli, co skutkowało wydaniem przez ten organ na podstawie art. 24 ust. 2c tej ustawy, wyniku kontroli (a nie – decyzji podatkowej blokującej możliwość złożenia korekty),

- uszczuplone należności publicznoprawne uiszczono łącznie ze złożeniem korekt lub wcześniej,

- był spełniony wymóg pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty, którego forma nie jest określona przepisami i została zaakceptowana przez organ kontroli skarbowej,

- przepis art. 16a k.k.s. jest samodzielną jednostką redakcyjną, a nie elementem art. 16 k.k.s.,

- art. 16a k.k.s. nie zawiera żadnych innych warunków jego stosowania, a więc m.in. ich spełnienia przed wykryciem przestępstwa skarbowego lub przed wszczęciem postępowania karnego skarbowego,

– art. 16a k.k.s. jest jednym z przepisów służących realizacji celów tego postępowania, określonych w art. 114 § 1 k.k.s., to jest, wyrównania uszczerbku finansowego doznanego przez wymienione w nim podmioty na skutek popełnionego czynu skarbowego,

– wprowadzie „oskarżonemu zarzucono popełnienie przestępstwa, które wypełniało, oprócz znamion art. 56 § 1 k.k.s., znamiona art. 61 § 1 k.k.s. i art. 62 § 2 k.k.s. dotyczących nierzetelnego prowadzenia księgi i wystawiania oraz posługiwania się nierzetelnymi fakturami”, ale „były naturalną konsekwencją popełnienia czynu z art. 56 § 1 k.k.s., którego w inny sposób w tej konkretnej sprawie oskarżony nie mógłby popełnić”.

Dlatego na podstawie art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. należało umorzyć postępowanie, gdyż ustawa – art. 16a k.k.s. – stanowi, że sprawca nie podlega karze.

Zażalenie na to postanowienie złożył prokurator, zaskarżając je w całości i zarzucając obrazę prawa materialnego w postaci art. 16a k.k.s. przez:

– pominięcie, że czynny żal, określony w tym przepisie, dotyczy sprawcy umyślnego przestępstwa skarbowego, „podczas gdy z wyjaśnień Piotra M. wynika, że takiej świadomości w chwili składania deklaracji podatkowej nie miał”,

– przyjęcie, że wymóg uzasadnienia przyczyny korekty jest spełniony przez odwołanie się do ustaleń poczynionych w toku kontroli skarbowej,

– ograniczenie się do wykładni językowej tego przepisu, prowadzącej do jego „niekonstytucyjnego rozumienia”, godzącego w zasadę równości wobec prawa,

– pominięcie stanowiska wyrażonego w piśmiennictwie i judykacie Sądu Najwyższego, że „z natury rzeczy, chodzi tu tylko o dokonanie przez sprawcę skutecznej korekty deklaracji podatkowej, zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności

podatkowej” (T. Grzegorzcyk: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 151, postanowienie SN z dnia 17 maja 2007 r., IV KK 131/07, R-OSNKW 2007, poz. 1092 CD).

Prokurator w konkluzji wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do merytorycznego rozpoznania.

Sąd odwoławczy uzasadnił przekazanie zagadnienia prawnego następująco:

– wykładnia gramatyczna art. 16a k.k.s. nie prowadzi do rezultatów wyrażonych w sformułowanym zagadnieniu oraz wyżej zaprezentowanym stanowisku piśmiennictwa i orzeczeniu Sądu Najwyższego,

– według pozostałych przedstawicieli doktryny, z art. 16a k.k.s. nie wynikają żadne inne warunki niekaralności sprawcy, niż wymienione w tym przepisie,

– wykładnia wyłączająca możliwość skorzystania z czynnego żalu na podstawie art. 16a k.k.s. po wszczęciu postępowania karnego „wprowadzałaby w istocie do treści przepisu nowe ograniczenie, rozszerzając jego znaczenie na niekorzyść sprawcy i jako taka wydaje się nieuprawniona”,

– wskazany przepis jest rozbieżnie interpretowany w piśmiennictwie, zaś „orzecznictwo SN, poza powołaniem się na jeden z poglądów, nie podejmowało próby głębszej analizy” tego przepisu.

Prokurator Prokuratury Generalnej w pisemnym wniosku postulował podjęcie uchwały o treści: „Ujawnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a także wszczęcie postępowania karnego skarbowego o ten czyn, nie wyłącza możliwości skorzystania z klauzuli niekaralności określonej w art. 16a k.k.s., pod warunkiem spełnienia wymogów wskazanych w tym przepisie”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Jednym z warunków rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego przez Sąd Najwyższy w drodze uchwały jest wyłonienie się tego zagadnienia **przy rozpoznawaniu środka odwoławczego** (podkr. SN). Jeżeli kwestia zastosowania określonego przepisu, o którego wykładnię sąd odwoławczy występuje, nie pojawi się z uwagi na okoliczności występujące w sprawie, to odpada możliwość podjęcia uchwały na podstawie art. 441 § 3 k.p.k. Innymi słowy, brak związku między stanem zaistniałym w konkretnej sprawie a treścią pytania prawnego wyklucza możliwość rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego (nawet doniosłego), które w takiej sytuacji pojawia się tylko przy okazji rozpoznania tej sprawy.

Sąd odwoławczy nie dostrzegł, że zarzucone i przypisane oskarżonemu zachowanie wypełniło jednocześnie dyspozycje trzech przepisów: art. 56 § 1 k.k.s., 61 § 1 k.k.s. i 62 § 2 k.k.s. Ten sam czyn wyczerpał wszystkie znamiona określone we wskazanych przepisach kodeksu. Z opisu czynu i zastosowanego do niego tzw. kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy do jednego czynu, o czym świadczy powołanie do kwalifikacji prawnej także art. 7 § 1 k.k.s., wynika, że Piotr M. również nierzetelnie prowadził księgi oraz wystawił i posłużył się 267 nierzetelnymi fakturami. Tymczasem przepis 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. Art. 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. Czyli, jeżeli przepis przyjęty w ramach kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, zastosowanego na podstawie 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 k.k.s. i 62 § 2 k.k.s. Nawet gdyby przez 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., 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 (zob. też np. wyroki SN z dnia: 23 sierpnia 2007 r., IV KK 210/07, R-OSNKW 2007, poz. 1858, 1 lutego 2008 r., V KK 244/07, R-OSNKW 2008, poz. 292). 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 k.k.s. i 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 (zob. też np. wyrok SN z dnia 18 stycznia 2006 r., IV KK 378/05, R-OSNKW 2006, poz. 163).

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. Podsumowując, przedstawione zagadnienie prawne nie wyłoniło się przy rozpoznawaniu środka odwoławczego, jak tego wymaga przepis art. 441 § 1 k.p.k., i dlatego odmówiono podjęcia uchwały.

Na tle przedstawionej sprawy można więc tylko poczynić następujące uwagi.

W myśl dyspozycji art. 113 § 1 k.k.s., w sprawach o przestępstwa skarbowe (i wykroczenia skarbowe) stosuje się odpowiednio również art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. Według tego przepisu nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze. W okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. obowiązywał art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, określający, że w przypadku skorygowania deklaracji nie stosuje się kar przewidzianych w ustawie karnej skarbowej, a od 17 października 1999 r. – w Kodeksie karnym skarbowym. Finansowy organ orzekający, właściwy w sprawach o wykroczenia skarbowe oraz przestępstwa skarbowe zagrożone wyłącznie karą grzywny, na podstawie art. 126 § 1 u.k.s., a sąd właściwy w sprawach o pozostałe przestępstwa na podstawie art. 254 u.k.s., obowiązane były

używać art. 11 pkt 2 *in fine* k.p.k. z 1969 r. brzmiącego identycznie jak art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. Powyższy przepis art. 81 § 3 o.p. miał więc być realizowany w sposób określony w art. 11 pkt 2 d.k.p.k., chociaż twierdzi się, że dopiero po spełnieniu przesłanek z art. 16 k.k.s., gdy już Kodeks ten wszedł w życie (P. Kardas: Karnoskarbowe konsekwencje korekty deklaracji podatkowej. Uwagi o ustawowych przesłankach bezkarności określonych w art. 16a k.k.s., CzPKiNP 2011, z. 3, s. 128). Już wówczas więc trudny do zaakceptowania był fakt, że to sprawca przestępstwa skarbowego (umyślnego), poza wyjątkami przewidzianymi w ówczesnym art. 81 § 4 o.p., decydował na dowolnym etapie postępowania karnego o sposobie jego zakończenia. Mógł wszak złożyć korektę deklaracji podatkowej w ostatnim dniu przed uprawomocnieniem się wyroku (także w drugiej instancji). Wprowadzenie do Kodeksu karnego skarbowego z dniem 1 września 2005 r. przepisu art. 16a w rozdziale „Zaniechanie ukarania sprawcy” przywróciło wątpliwość, czy racjonalny ustawodawca znów powierzył sprawcy umyślnego przestępstwa skarbowego losy postępowania karnego, bez względu na jego etap. Dlatego, jak się wydaje, wyrażono w piśmiennictwie pogląd, że na gruncie art. 16a k.k.s. „z natury rzeczy (...) chodzi tu jednak tylko o dokonanie przez sprawcę skutecznej korekty deklaracji podatkowej, zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności podatkowej” (T. Grzegorzczak: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, 3. wydanie, s. 151 oraz Warszawa 2009, 4. wydanie, s. 89, J. Sawicki: Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym, Wrocław 2011, s. 169-170). Pogląd ten podzielono w judykaturze (wskazane wyżej postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 maja 2007 r., IV KK 131/07, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Łd 953/09, Lex 580627). Symptomatyczne jest przytoczenie tego poglądu bez krytycznego komentarza w najnowszym opracowaniu F.

Prusaka: Kodeks karny skarbowy. Edycja pierwsza, Warszawa 2011, s. 52. Nie można też pomijać, że Kodeks karny z 1997 r., który tylko w dwóch wypadkach zagwarantował bezkarność sprawcy dokonanego przestępstwa wyrządzającego szkodę, uzależnił zastosowanie art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. od jej naprawienia przed wszczęciem postępowania karnego (w art. 296 § 5 i 297 § 3, jeśli w tym ostatnim wypadku tak potraktować zaspokojenie roszczenia pokrzywdzonego). Zaś warunkiem bezkarności za udział w grupie albo związku przestępczym, mających na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, jest zapobieżenie jego popełnieniu (art. 259 *in fine* k.k.).

Kodeks karny skarbowy jest jednak aktem prawnym całkowicie autonomicznym mimo, że odsyła do niektórych przepisów części ogólnej Kodeksu karnego i do większości przepisów Kodeksu postępowania karnego (zob. uzasadnienie uchwały Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, z. 5, poz. 44). Ponadto, podstawową funkcją prawa karnego skarbowego jest zabezpieczenie i egzekwowanie interesów finansowych uprawnionych podmiotów (Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Wspólnot Europejskich). Dlatego ogólne cele postępowania karnego, określone w art. 2 k.p.k., zostały uzupełnione o cel wskazany w art. 114 § 1 k.k.s. – wyrównanie uszczerbku finansowego tych podmiotów. Wprawdzie w przepisie tym mowa jest o kształtowaniu postępowania karnego, zaś art. 16a k.k.s. ma raczej za zadanie kształtowanie postawy sprawcy, wymaganej dla uniknięcia odpowiedzialności karnej, to niedwuznacznie z art. 114 § 2 k.k.s. wynika obowiązek „podpowiadania” sprawcy, jak tej odpowiedzialności uniknąć albo ją złagodzić.

Przepis art. 16a k.k.s. został zamieszczony w rozdziale 2 zatytułowanym „Zaniechanie ukarania sprawcy”. Przepis ten wyraża samodzielną myśl. Dodając nowy artykuł zachowuje się dotychczasową

numerację, a tylko opatruje się go małą literą alfabetu łacińskiego (§ 55 ust. 1, § 89 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. Nr 100, poz. 908).

W powołanym piśmiennictwie przyznaje się, że art. 16a k.k.s. nie przewiduje żadnych innych wymogów i wyłączeń, niż są określone w tym przepisie (T. Grzegorzczak, *op. cit.* z 2009 r., s. 89, J. Sawicki, *op. cit.*, s. 168, 170). Także ci autorzy uważają, że jest w nim uregulowana swoista postać (szczególny rodzaj) czynnego żalu. Zgodzić się należy z poglądem, że art. 16a i 16 k.k.s. pozostają w relacji logicznej krzyżowania, a nie w relacji *lex specialis – lex generali*, ponieważ w dodanym przepisie nie ma m.in. ograniczeń określonych w art. 16 § 5 i 6 k.k.s. (P. Kardas, *op. cit.*, s. 130-131). Oznaczać to może, że sprawcy wskazanego w art. 16a k.k.s. nie dotyczą wyłączenia czasowe i podmiotowe wymienione w art. 16 § 5 i 6 k.k.s.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej trwa aż do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczyła deklaracja. Uprawnienie to traktuje się nawet jako prawo podmiotowe (zob. S. Babiarz [w]: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 471, 474). Korekta deklaracji podatkowej jest prawnie nieskuteczna w rozumieniu art. 16a k.k.s., to znaczy nie wywołuje skutków prawnych, gdy zostanie złożona w trakcie trwania kontroli podatkowej, kontroli skarbowej lub postępowania podatkowego, jak również w zakresie objętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Korekta może być jednak złożona po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej (art. 81b § 1pkt 2 o.p. i art. 14c u.kon.s.). Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej organ podatkowy w razie stwierdzenia nieprawidłowości w złożonej deklaracji podatkowej poucza nawet o prawie do złożenia korekty deklaracji, na co podatnik ma 14 dni (art. 290 § 1 pkt 7 i 291 o.p.). Organ ten dopiero w razie

niezłożenia korekty deklaracji wszczyna postępowanie podatkowe (a nie karne – art. 165a o.p.). Zaś po przeprowadzeniu kontroli skarbowej organ kontroli skarbowej najpierw wyznacza kontrolowanemu 7-dniowy termin, w którym ten może złożyć korygującą deklarację obejmującą w całości stwierdzone nieprawidłowości (art. 14c ust. 2 w zw. z art. 24 ust. 4 u.kon.s.). Kontrola skarbową kończy się wówczas wynikiem kontroli, a nie decyzją podatkową, która wyłącza uprawnienie do złożenia korekty deklaracji (art. 24 § 1 i 2 pkt c u.kon.s.). Taki sposób postępowania, to jest udzielenie terminu do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej po przeprowadzeniu kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej (bez wszczynania postępowania podatkowego) nie jest wykluczony nawet w razie wszczęcia kontroli na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe (zob. art. 282c § 1 pkt 1 lit. b o.p. i art. 13 ust. 1 pkt 1a u.kon.s.).

To sprawca przestępstwa skarbowego (lub wykroczenia skarbowego) jest obowiązany złożyć korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty oraz uiścić należność publicznoprawną. W zakresie tego ostatniego obowiązku nie ma podmiotowej dowolności, jak przyjęto w art. 16 § 2 k.k.s., 17 § 1 pkt 1 k.k.s. czy 36 § 2 k.k.s. Chociaż określenie „czynny żal” pochodzi z języka prawniczego, i nie zostało użyte w Kodeksie karnym skarbowym, to ustawodawca zawarł w art. 16a k.k.s. elementy jego roli i znaczenia w tradycyjnym ujęciu, precyzując, że ten, kto popełnił czyn, ma obowiązek dochować wymogów z art. 16a k.k.s., jeżeli chce skorzystać z przywileju bezkarności (zob. pojęcie czynnego żalu i jego warunków w systemie prawa karnego – K. Tkaczyk: Instytucja czynnego żalu w prawie karnym w aspekcie prawnoporównawczym, Przemyśl 2008, s. 13-90).

Po uchyleniu § 3 art. 81b o.p., od 1 grudnia 2008 r. jest możliwe skorygowanie deklaracji dotyczącej także podatku VAT. Chociaż wiele

wskazuje na to, że motywem uchwalenia uprzednio art. 81 § 3 o.p., a następnie art. 16a k.k.s. była chęć zaniechania karania za błędy i pomyłki w deklaracjach podatkowych (obszernie pisze się o tym we wniosku prokuratora Prokuratury Generalnej, chociaż intencje ustawodawcy w tym drugim przypadku są co najmniej niejasne), to ostatecznie ważne jest to, co ustawodawca postanowił, a nie to, co zamierzał uchwalić. W rezultacie, przywilej bezkarności z art. 16a k.k.s. może objąć sprawców umyślnych przeciw przestępstw i wykroczeń, również po wszczęciu postępowania karnego o te czyny (aż do uprawomocnienia się orzeczenia), jeżeli tak uzna sąd, nie podzielając przeciwnego poglądu. Na szkodliwość, a wręcz kryminogenność tej regulacji wskazywano wielokrotnie w literaturze przedmiotu (zob. np. G. Łabuda [w]: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 283, 286-287, L. Wilk [w]: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 85-88).

Możliwość złożenia korekty na podstawie art. 16a k.k.s. dotyczy jedynie deklaracji podatkowych i w efekcie niekaralności tylko za niektóre czyny. Nierealne jest zakładanie, że sprawcy tych czynów najpierw będą próbować wyrażać żal na podstawie art. 16 k.k.s. i m.in. dokonywać denuncjacji siebie i współdziałających, a dopiero w razie odmowy organu ścigania postąpienia w myśl art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k., korzystać z art. 16a k.k.s. Może więc dochodzić do naruszania art. 32 ust. 1 Konstytucji RP („Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał uwagę na konieczność przestrzegania tego prawa przez władze publiczne (zob. m.in. wyrok z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK–A 2002, z. 6, poz. 83, na tle niekonstytucyjności ustawy z dnia 26 września 2002 r., o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz zmianie ustawy – Ordynacja Podatkowa i Kodeks karny skarbowy). Przypomniano, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm)

charakteryzujący się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. Zwrócono uwagę na ten aspekt również w fachowej publikacji (B. Mik: Czynny żal inaczej, czyli ubezpieczenie od odpowiedzialności za oszustwo daninowe, Rzeczpospolita z dnia 27 stycznia 2003 r.). Niezrozumiałe jest więc z punktu widzenia dyspozycji art. 32 ust. 1 Konstytucji RP odmienne traktowanie sprawców czynów skarbowych, związanych ze składaniem deklaracji podatkowych (oszustów podatkowych) i sprawców innych czynów skarbowych. Nierówność wobec prawa może dotknąć również, jak w tej sprawie, współdziałających (nierówność wewnętrzna), których np. nie obejmuje postępowanie kontrolne i nie będą uprawnieni do złożenia korekty deklaracji podatkowej ani wzywani do uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej.

Przed wydaniem decyzji odmawiającej wszczęcia postępowania albo o jego umorzeniu należy też rozważyć, jakim wymogom powinno odpowiadać uzasadnienie korekt, o którym mowa w art. 16a k.k.s. Jeżeli ma to być wyraz swoistego czynnego żalu, to nie wystarczy tylko powołanie się na wynik kontroli (czy odesłanie do protokołów kontroli). Słusznie zwrócono w zażaleniu uwagę na dysonans między postawą prezentowaną przez oskarżonego w wyjaśnieniach, a „uzasadnieniem” korekt deklaracji. Ponadto, na co już wskazał Sąd pierwszej instancji, ale co również pozostało poza uwagą Sądu odwoławczego, w dwóch wypadkach – za rok 2006 i 2007 – uzasadnienie przyczyny korekty nie pochodziło od oskarżonego. Z pewnością to sprawca ma sporządzić i podpisać uzasadnienie przyczyn korekty. Nie mają tu zastosowania przepisy art. 80a § 1 i art. 80b o.p. Art. 16a k.k.s. tylko w zakresie prawnej skuteczności korekty deklaracji odsyła do ustaw – Ordynacja podatkowa i o kontroli skarbowej. Pozostałe kwestie przepis ten reguluje samodzielnie. Oznacza to również, że termin wyznaczony przez uprawniony organ ma charakter prekluzyjny. W razie zastosowania art. 16a k.k.s. wobec tylko jednego

współdziałającego (czy niektórych z nich) trzeba będzie uzasadnić, dlaczego dobrodziejstwo z tego przepisu nie objęło pozostałych współdziałających, wymienionych w art. 9 § 1 k.k.s. i art. 18 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

Podsumowując, 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), zaś ocena, że ona zaistniała oraz decyzja o zaniechaniu wszczęcia procesu albo zaniechaniu jego kontynuowania, powinna jednak pozostać w gestii organu postępowania a nie oskarżonego, bowiem to nie on jest 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.

Kierując się powyższymi względami Sąd Najwyższy postanowił odmówić podjęcia uchwały.