

JANUSZ SAWICKI

ORCID: 0000-0002-2952-9544

Uniwersytet Wrocławski

## ZANIECHANIE UKARANIA Z ART. 16A I 16B K.K.S. — SZCZEGÓLNE RODZAJE CZYNNEGO ŻALU CZY NIEPOTRZEBNA KAZUISTYKA?

Abstrakt: Tematem artykułu jest zakres i celowość powiązania instytucji dodanych do kodeksu karnego skarbowego w art. 16a i 16b z instytucją zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w postaci czynnego żalu, uregulowanego w art. 16 k.k.s. Po bliższym zapoznaniu czytelnika z treścią tych przepisów i pogłębionej ich analizie autor stawia pytanie, czy rzeczywiście są to szczególne konstrukcje czynnego żalu, uzupełniające instytucję czynnego żalu z art. 16 k.k.s., czy też ich wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego w drodze kolejnych nowelizacji z 2005 i 2017 roku było nieuzasadnione, a przedmiotowe przepisy oznaczają niepotrzebną kazuistykę? Artykuł jest próbą odpowiedzi na to nurtujące pytanie i poszukiwaniem racjonalności w tych nowelizacjach. Autor dokonuje szczegółowej oceny tych rozwiązań w kontekście podstawowych zasad odpowiedzialności karnej, ich lokalizacji w rozdziale 2 kodeksu karnego skarbowego oraz charakteru czynnego żalu w prawie karnym skarbowym. W zakończeniu artykułu autor formułuje wnioski *de lege ferenda* i konfrontuje go z projektem nowelizacji kodeksu karnego skarbowego.

Słowa kluczowe: zaniechanie ukarania, prawo karne skarbowe, czynny żal

Zaniechanie ukarania może obejmować różne regulacje prawa karnego, oznaczające mniejsze lub większe złagodzenie, a nawet wyłączenie odpowiedzialności karnej sprawcy czynu zabronionego. Jednak w prawie karnym skarbowym ma ono szczególne znaczenie, na co wskazuje intytucja rozdziału 2 kodeksu karnego skarbowego<sup>1</sup>: Zaniechanie ukarania sprawcy. Rozdział ten reguluje trzy instytucje: czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i odstąpienie od wymierzenia kary. Wymienione instytucje prowadzą do rezygnacji z tradycyjnych środków karania w celu rozwiązania konfliktu społecznego głównie na drodze wyrównania uszczerbku finansowego państwa lub innego uprawnionego podmiotu. Państwo rezygnuje całkowicie z ukarania (w ramach czynnego żalu)

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 roku Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 2018 poz. 1958 ze zm.; dalej: k.k.s.). Obowiązuje od dnia 17 października 1999 roku.

albo z formalnego skazania (w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności) lub z wymierzenia kary bądź środka karnego (w ramach sądowego odstąpienia od wymierzenia kary).

Pierwszą instytucją uregulowaną w tym rozdziale jest czynny żal. Omawiając istotę czynnego żalu w prawie karnym skarbowym, należy mieć na uwadze, że pojęcie to można rozpatrywać w dwóch aspektach. W pierwszym ma swoją konotację ogólniejszą, charakterystyczną dla całego prawa karnego i dotyczącą zapobiegania skutkom swojego zachowania przez sprawcę przygotowania lub usiłowania, a także przez podżegacza i pomocnika. W tym kontekście nie podlega karze, kto dobrowolnie odstąpił od dokonania lub zapobiegł skutkowi stanowiącemu znamię czynu zabronionego (tak zwany czynny żal skuteczny). Sąd może natomiast zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary w stosunku do sprawcy, który dobrowolnie starał się zapobiec skutkowi stanowiącemu znamię czynu zabronionego, jednak bez rezultatu (tak zwany czynny żal nieskuteczny). Przedstawione rozwiązania, przyjęte w kodeksie karnym<sup>2</sup>, znalazły swoje zastosowanie także na gruncie prawa karnego skarbowego poprzez recypowanie odpowiednich przepisów tego kodeksu<sup>3</sup>.

W drugim aspekcie chodzi o czynny żal wyłącznie w prawie karnym skarbowym, którym jest przede wszystkim ujawnienie przez sprawcę faktu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (samodenuncjacja), a także osób współdziałających w ich popełnieniu, połączone z obowiązkiem wyrównania uszczerbku finansowego. Specyfika przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych<sup>4</sup> przejawia się głównie w tym, że w przypadku ich popełnienia zagrożonym dobrem jest przede wszystkim publiczny interes finansowy. Dlatego celem postępowania karnego skarbowego jest nie tylko wykrycie i ukaranie sprawcy czy wykonanie zadań postępowania karnego w walce z przestępczością, lecz przede wszystkim dbałość o zapewnienie wyrównania uszczerbku finansowego. Analiza przepisów kodeksu karnego skarbowego wskazuje, że realizację tego celu ustawodawca przedkłada nad dążność do bezwzględnego ukarania sprawcy<sup>5</sup>. Przeja-

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks karny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.).

<sup>3</sup> Przy odpowiedzialności za usiłowanie przestępstwa skarbowego, gdy jest ono karalne (na zasadach określonych w art. 21 § 1 k.k.s.), ma zastosowanie zgodnie z art. 21 § 3 k.k.s. zarówno art. 15 § 1 k.k. (o czynnym żalu skutecznym), jak i art. 15 § 2 k.k. (o czynnym żalu nieskutecznym). Usiłowanie nie jest natomiast w ogóle karalne przy wykroczeniach skarbowych. Odnośnie do czynnego żalu współdziałających przy popełnieniu przestępstwa skarbowego w formie podżegania i pomocnictwa w myśl art. 20 § 2 k.k.s. stosuje się odpowiednio art. 23 § 1 k.k. (o czynnym żalu skutecznym współdziałającego) i art. 23 § 2 k.k. (o czynnym żalu nieskutecznym współdziałającego). Zgodnie zaś z recypowanym art. 24 k.k. (na podstawie art. 20 § 2 k.k.s.) tych rozwiązań o czynnym żalu współdziałającego nie stosuje się do prowokatora. Poza tym pochodne formy sprawstwa (podżeganie, pomocnictwo, prowokacja) nie odnoszą się do wykroczeń skarbowych.

<sup>4</sup> Są to przestępstwa i wykroczenia: podatkowe, celne, dewizowe i hazardowe.

<sup>5</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 13–14.

wem tego rodzaju polityki jest wprowadzenie instytucji czynnego żalu, opisanej w art. 16 k.k.s. Jak podkreśla Zygfryd Siwik, u podstaw tej instytucji leży wzgląd na ochronę interesów finansowych podmiotów publicznoprawnych<sup>6</sup>, które nie tyle są zainteresowane ukaraniem sprawcy, ile jak najszybszym i najmniej kosztownym uzyskaniem należnych im środków finansowych z tytułu danin publicznych. Państwo rezygnuje z ukarania sprawcy wówczas, gdy ma pewność, że uszczuplona należność finansowa zostanie wyrównana. Jeśli Skarb Państwa nie ponosi żadnego uszczerbku finansowego, to nie ma faktycznej potrzeby stosowania represji karnej. Właśnie przyrzeczona z góry przez ustawodawcę całkowita bezkarność ma na celu zachęcenie sprawcy do zejścia z drogi przestępczej oraz ułatwienie ścigania jego czynów. O zniesieniu karalności decyduje tutaj fakt cofnięcia się sprawcy z drogi przestępczej już po dokonaniu czynu. Ta ogólna klauzula bezkarności jest swego rodzaju „nagrodą” za czynny żal sprawcy. Jednocześnie przepisy te mają istotne zadania w ujawnianiu grup przestępczych, dokonujących poważniejszych przestępstw skarbowych<sup>7</sup>. Bezkarność zagwarantowana sprawcy, który wykaże czynny żal, jest więc ceną płaconą za zdemaskowanie sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych, neutralizację grup i związków przestępczych oraz odzyskanie utraconych należności. Obejmuje ona także zaoszczędzenie sił i środków związanych z ujawnieniem czynów zabronionych, prowadzeniem postępowań karnych skarbowych i przymusowym egzekwowaniem należności publicznoprawnych<sup>8</sup>.

W instytucji czynnego żalu nie są istotne motywy i pobudki, jakimi kieruje się zawiadamiający. Pobudki mogą być rozmaite, począwszy od skruchy do strachu przed karą i są dla ustawodawcy obojętne. Sprawca musi natomiast zarówno mieć świadomość popełnienia czynu, jak i działać w celu ujawnienia czynu zabronionego organom powołanym do ścigania. Gdy sprawca nie ma świadomości popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i działanie jego nie ma na celu ujawnienia takiego czynu, nie może liczyć na uwolnienie się od odpowiedzialności karnej skarbowej w trybie instytucji czynnego żalu. Za takim stanowiskiem przemawia wykładnia gramatyczna i funkcjonalna tej instytucji<sup>9</sup>.

Zapewnienie przez ustawę bezkarności sprawcy nie anuluje samego faktu popełnienia czynu zabronionego. Nie jest to więc ani okoliczność wyłączająca bezprawność czynu (kontratyp), ani też okoliczność wyłączająca winę. Uchylenie karalności następuje z mocy samego prawa. Jest ono obligatoryjne i niezależne od uznania czy zgody właściwego organu procesowego, nie stanowi więc odstą-

---

<sup>6</sup> Chodzi o interes finansowy państwa, samorządu terytorialnego i UE (od przystąpienia Polski do UE z dniem 1 maja 2004 roku).

<sup>7</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 125.

<sup>8</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 162–163.

<sup>9</sup> A. Zajac, *Instytucja czynnego żalu*, „Gazeta Sądowa” 1997, nr 7, s. 10–11.

pienia od wymierzenia kary<sup>10</sup>. Osoba, która skorzystała z czynnego żalu w trybie art. 16 k.k.s., może być następnie powołana w charakterze świadka w postępowaniu przeciwko innym współuczestnikom czynu, o których doniosła, sama nie podlegając karze. Jak stwierdza Tomasz Grzegorzczak<sup>11</sup>, będzie to zatem „swoisty świadek koronny”, co do którego proces już się skutecznie nie toczy, a który dostarcza dowodu przeciw pozostałym uczestnikom zdarzenia stanowiącego czyn zabroniony i to bez potrzeby sięgania po ustawę o świadku koronnym<sup>12</sup>. A więc oprócz zagwarantowanej ustawowo bezkarności nie korzysta on niestety z innych przywilejów, na przykład programu ochrony świadka<sup>13</sup>. Charakterystyczną cechą czynnego żalu jest to, że z instytucji tej sprawca może skorzystać bez względu na wagę naruszonego dobra chronionego prawem, a określonego w części szczególnej k.k.s. Dlatego jak słusznie zauważa Stanisław Baniak<sup>14</sup>, istotne znaczenie dla odpowiedzialności sprawcy ma to, czy czyn zabroniony nie wypełnia dodatkowo znamion określonych w prawie karnym powszechnym lub w powszechnym prawie wykroczeń, tworząc razem z prawem karnym skarbowym idealny zbieg czynów karalnych, uregulowany w art. 8 k.k.s.<sup>15</sup>

Instytucja czynnego żalu pojawiła się już w pierwszej polskiej ustawie karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 roku<sup>16</sup>. Artykuł 9 tej ustawy przewidywał, że jeśli sprawca przestępstwa skarbowego, polegającego wyłącznie na uszczupleniu dochodu skarbowego, doniesie o nim władzy skarbowej, powołanej do ścigania przestępstwa, zanim ona o tym się dowie, to „nie ulega on karze”. Warunkiem skorzystania z tego przepisu było jednocześnie złożenie całej uszczuplonej należności w terminie oznaczonym przez władzę skarbową oraz wymienienie wszystkich współników (także podżegaczy i pomocników), jeśli przestępstwo skarbowe popełniły dwie lub więcej osób. Według tego przepisu sprawca nie mógł być bezpośrednio zagrożony wykryciem popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego. Czynny żal dotyczył tylko przestępstw skarbowych, gdyż ustawa z 1926 roku nie rozróżniała kategorii wykroczeń skarbowych<sup>17</sup>. Instytucję czynnego żalu regu-

<sup>10</sup> H. Skwarczyński, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 2, s. 21; Z. Siwik, *op. cit.*, s. 125.

<sup>11</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 87–88; zob. Z. Gościński, *Świadek koronny — „istota nieznana”?*, „Palestra” 1996, nr 1–2, s. 30.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 25 czerwca 1997 roku o świadku koronnym (Dz.U. 2016 poz. 1197).

<sup>13</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 73.

<sup>14</sup> S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 109.

<sup>15</sup> Zob. J. Sawicki, *Zwalczanie zorganizowanej przestępczości podatkowej z wykorzystaniem konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych*, „Radca Prawny. Zeszyty naukowe” 2018, nr 2, s. 153–180.

<sup>16</sup> Dz.U.R.P. Nr 105, poz. 609.

<sup>17</sup> Zob. J. Sawicki, [w:] J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017, s. 50–56.

lowały wszystkie kolejne ustawy karne skarbowe<sup>18</sup>. W obowiązującym kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku instytucja czynnego żalu jest zmodyfikowanym rozwiązaniem poprzedniej ustawy karnej skarbowej z 1971 roku. Kodeks karny skarbowy w art. 16 określa warunki, jakie musi spełnić sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, aby mógł skorzystać z instytucji czynnego żalu<sup>19</sup>. Są one następujące:

1. zawiadomienie przez sprawcę organu powołanego do ścigania o dokonaniu czynu zabronionego,
2. dokonanie zawiadomienia w czasie, kiedy organ ścigania nie miał jeszcze wyraźnie udokumentowanej wiadomości o popełnieniu danego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego ani też nie rozpoczął jeszcze czynności służbowej,
3. ujawnienie istotnych okoliczności czynu, a w szczególności osób współdziałających w jego popełnieniu,
4. uregulowanie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej w terminie wskazanym przez organ ścigania,
5. jeżeli czyn nie polega na uszczupleniu należności publicznoprawnej, ale jest zagrożony obligatoryjnie przypadkiem rzeczy, złożenie tych przedmiotów przez zgłaszającego, a w razie niemożności złożenia uiszczenie ich równowartości pieniężnej.

W rozdziale 2 kodeksu karnego skarbowego, bezpośrednio po art. 16 o czynnym żalu, pojawiły się z czasem dwa nowe artykuły 16a i 16b. Z uwagi na ich lokalizację można wstępnie uznać, że są one szczególnymi rodzajami czynnego żalu w porównaniu z jego podstawową postacią. Jednak bliższe zapoznanie się z treścią tych przepisów i bardziej pogłębiona analiza skłaniają do postawienia zawartego w tytule pytania: czy rzeczywiście są to szczególne konstrukcje czynnego żalu, uzupełniające instytucję czynnego żalu z art. 16 k.k.s., czy też ich wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego w kolejnych nowelizacjach było nieuzasadnione, a przedmiotowe przepisy oznaczają niepotrzebną kazuistykę? Niniejszy artykuł jest próbą odpowiedzi na to nurtujące pytanie i poszukiwaniem racjonalności w tych nowelizacjach.

Na wstępie należy zauważyć, że obydwie przepisy zostały wprowadzone do kodeksu karnego skarbowego z inicjatywy resortu finansów. Propozycja dodania art. 16a została zgłoszona w 2005 roku w trakcie prac sejmowej komisji, która

---

<sup>18</sup> Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 roku (Dz.U.R.P. Nr 34, poz. 355) w art. 9; dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 roku Prawo karne skarbowe (Dz.U.R.P. Nr 84, poz. 581) w art. 5; dekret z dnia 11 kwietnia 1947 roku Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140) w art. 6; ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 roku (Dz.U. Nr 21, poz. 123) w art. 24; ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 roku (Dz.U. 1984 Nr 22, poz. 103 ze zm.) w art. 7 (do przestępstw skarbowych) i art. 36 (do wykroczeń skarbowych).

<sup>19</sup> Zob. szerzej J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 126–168.

zajmowała się nowelizacją Ordynacji podatkowej, a nie bezpośrednią nowelizacją kodeksu karnego skarbowego. Komisja sejmowa pracująca w tym samym czasie nad gruntowną nowelizacją kodeksu karnego skarbowego nie uczestniczyła w pracach nad dodaniem tego przepisu. Przepis art. 16a obowiązuje od 1 września 2005 roku<sup>20</sup> (w obecnym brzmieniu od 1 marca 2017 roku<sup>21</sup>), natomiast obszerna nowelizacja kodeksu karnego skarbowego weszła w życie 17 grudnia 2005 roku<sup>22</sup>.

Przepis art. 16a k.k.s. zakłada szczególny przypadek „niepodlegania karze” w związku ze złożeniem korekty deklaracji podatkowej. Treść i lokalizacja przepisu art. 16a k.k.s. zdają się przemawiać za potraktowaniem tego przepisu jako *lex specialis* wobec ogólnej konstrukcji czynnego żalu zawartej w poprzedzającym przepisie art. 16 k.k.s. W konsekwencji należy uznać, że szczególny rodzaj czynnego żalu przewidziany w art. 16a k.k.s. rządzi się wyłącznie swoimi prawami i nie stosuje się do niego ani warunków czynnego żalu stawianych przez przepis art. 16 k.k.s., ani wyłączeń podmiotowych z art. 16 § 6 k.k.s.<sup>23</sup> W aspekcie procesowym wypełnienie przesłanek z art. 16a k.k.s. daje taki sam rezultat jak czynny żal odnośnie do pozostałych czynów zabronionych, czyli niepodleganie karze, jest bowiem negatywną przesłanką procesową, o jakiej mowa w art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k., który to przepis znajduje zastosowanie w procedurze karnej skarbowej na zasadzie art. 113 § 1 k.k.s.<sup>24</sup>

Według art. 16a k.k.s. nie podlega karze, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa<sup>25</sup> lub ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>26</sup> (od 1 marca 2017 roku<sup>27</sup>), korektę deklaracji podatkowej i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. Ta postać czynnego żalu nie ma charakteru uniwersalnego, lecz ograniczony do podatników, płatników i inkasentów, którzy dopuścili się przestępstw lub wykroczeń podatkowych<sup>28</sup>. Przepis art. 16a k.k.s. dotyczy tylko oszustw podatkowych wiążą-

<sup>20</sup> Art. 16a k.k.s. dodany przez art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

<sup>21</sup> Treść art. 16a k.k.s. zmodyfikowano ustawą z dnia 28 września 2006 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 191, poz. 1413), a następnie ustawą z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2016 poz. 1948).

<sup>22</sup> Była to ustawa z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 178, poz. 1479).

<sup>23</sup> Podobnie L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 102.

<sup>24</sup> H. Skwarczyński, *op. cit.*, s. 25.

<sup>25</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.).

<sup>27</sup> Wcześniej w rozumieniu ustawy z dnia 28 września 1991 roku o kontroli skarbowej (Dz.U. 2016 poz. 720 ze zm.). Ustawa ta została uchylona ustawą z dnia 16 listopada 2016 roku przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2016 poz. 1948).

<sup>28</sup> V. Konarska-Wrzosek, *op. cit.*, s. 165.



cych się ze złożeniem deklaracji podatkowych zawierających nieprawdę lub w których zatajono prawdę, czyli czynów z art. 56 § 1–3 k.k.s. (oszustwo podatkowe skutkujące uszczupleniem podatkowym) oraz z art. 76 k.k.s. (nienależny zwrot podatku w wyniku jęgo wyłudzenia)<sup>29</sup>.

Warunkiem niekaralności sprawcy jest: 1. złożenie korekty deklaracji, 2. uiszczenie w całości (niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ) uszczuplonej należności publicznoprawnej lub należności narażonej na uszczuplenie. Jak zauważa Leszek Wilk, trudno zrozumieć, dlaczego w art. 16a k.k.s. występuje warunek uiszczenia należności publicznoprawnej nie tylko uszczuplonej, lecz także narażonej tylko na uszczuplenie, podczas gdy we wszystkich przepisach kodeksu karnego skarbowego przewidujących taki obowiązek lub warunek ograniczono go w nowelizacji z 2005 roku<sup>30</sup> tylko do należności rzeczywiście uszczuplonej, rezygnując z wymogu uiszczenia w sytuacjach, gdy do uszczuplenia nie doszło i dodając warunek, że uszczuplona należność publicznoprawna musi być wymagalna. Przepis art. 16a k.k.s. w tym kontekście wydaje się przeoczony przez ustawodawcę w trakcie tej nowelizacji, gdyż pozostawiono tu stary sposób sformułowania warunku fiskalnego, przez co przepis ten wyraźnie odstaje od ducha tej nowelizacji<sup>31</sup>. Natomiast na pozytywną ocenę zasługuje rezygnacja — od 1 stycznia 2016 roku — z warunku złożenia wraz z korektą także uzasadnienia przyczyny korekty. Domaganie się podania uzasadnienia korekty, gdy podatnik składa korektę i reguluje swoje zobowiązanie wobec wierzyciela, było zupełnie zbędne i nieracjonalne, tym bardziej że treść owego uzasadnienia nie podlegała ocenie organu procesowego, zatem mogła być jakakolwiek<sup>32</sup>.

W ramach art. 16a k.k.s. chodzi o takie korekty deklaracji, które ujawniają tak zwaną niedopłatę lub zawyżenie zwrotu nadpłaty na rzecz korygującego, czyli uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie te, które wskazują na przykład tylko nadpłatę<sup>33</sup>. W odróżnieniu od art. 16 k.k.s. w dodanym art. 16a nie przewiduje się żadnych innych wymogów ani wyłączeń, a uregulowaniu podlega należność uszczuplona, a nie jak w art. 16 k.k.s. „wymagalna”. Z natury rzeczy chodzi tu jednak tylko o dokonanie przez sprawcę skutecznej korekty deklaracji podatkowej. Zatem przy czynnym żalu z art. 16a k.k.s. nie ma wymogu ujawnienia na przykład osób współdziałających, a sprawcy kierowniczy, polecający, organizatorzy czy kierownicy przestępczych struktur, a także prowokatorzy, nie są wyłączeni spod dobrodziejstwa tego przepisu<sup>34</sup>. Szczegółność unormowania art. 16a k.k.s.

<sup>29</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 102.

<sup>30</sup> Ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 178, poz. 1479).

<sup>31</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 103.

<sup>32</sup> *Ibidem*, s. 105.

<sup>33</sup> T. Grzegorzczuk, *op. cit.*, s. 89; zob. też L. Wilk, *Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 7–8.

<sup>34</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 102.

powoduje, że niekaralność występuje już wtedy, gdy sprawca wypełni wyłącznie warunki określone wskazanym przepisem, nie musi zatem zachowywać i realizować warunków, o których mowa w art. 16 k.k.s.<sup>35</sup> Z uwagi na okoliczność, że proceder oszustw podatkowych wiąże się jedynie z ewentualną koniecznością uiszczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej (czyli od uszczuplonej należności publicznoprawnej), wszelkie zaś konsekwencje karnoskarbowe z mocy art. 16a k.k.s. przestają istnieć, popełnienie czynu zabronionego nie jest związane z żadnym ryzykiem. Jeżeli bowiem czyn zabroniony zostanie ujawniony, sprawca może dokonać korekty deklaracji podatkowej, unikając w ten sposób dolegliwości wynikających z kodeksu karnego skarbowego<sup>36</sup>.

Możliwość dokonania korekty nie jest ograniczona czasem, zgodnie jednak z art. 81b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, uprawnienie to zostaje zawieszona na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Jednakże możliwość skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli, a także postępowania podatkowego, ale z niewiadomych powodów wyłącznie w tym drugim przypadku w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego<sup>37</sup>. W tym kontekście — jak słusznie stwierdza Leszek Wilk — najtrudniej zrozumieć kryminalnopolityczny sens połączenia przepisu art. 16a k.k.s. z przepisem art. 81b § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej, z którego jednoznacznie wynika, że po zakończeniu kontroli podatkowej niezależnie od jej wyniku, a więc także wówczas gdy wykryła ona oszustwo podatkowe, podatnikowi nadal służy uprawnienie do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, co według art. 16a k.k.s. wyłącza karalność. Na tle tych rozwiązań korzyść majątkowa uzyskana przez podatnika z oszustwa podatkowego jawi się wręcz jako rodzaj swoistego kredytu, który w razie ujawnienia oszustwa przez kontrolę podatkową przyjdzie spłacić, a jego spłacenie wyłączy karalność popełnionego oszustwa. Omawiane rozwiązanie nie motywuje zatem sprawców oszustw w deklaracjach podatkowych do czynnego żalu. Można przypuszczać, że powodem przyjęcia takiego rozwiązania przez ustawodawcę była chęć zaoszczędzenia organom podatkowym prowadzenia w takich sytuacjach postępowania podatkowego, a następnie egzekucji podatku. Jest to jednak w istocie forsowanie egzekucji kosztem wszelkiej prewencji<sup>38</sup>.

W piśmiennictwie podnoszona jest też wątpliwość, czy klauzula wyłączająca odpowiedzialność karną skarbową ma dotyczyć podmiotu, który złożył deklarację pierwotną, gdy korektę deklaracji złoży inny podmiot niż składający deklarację pierwotną, na przykład w razie zmiany zarządu w spółce, czy też zmiany osoby odpowiedzialnej za rozliczenia podatkowe w firmie, czy też zmiany biura

<sup>35</sup> H. Skwarczyński, *op. cit.*, s. 25.

<sup>36</sup> G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 305.

<sup>37</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *op. cit.*, s. 74.

<sup>38</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 104.



rachunkowego wypełniającego deklarację podatnika. Zasadne staje się pytanie, czy można pociągnąć do odpowiedzialności podmiot, który nierzetelnie wypełnił pierwotną deklarację, a nie był podmiotem składającym korektę? W literaturze wyrażono pogląd, że na podstawie samej tylko wykładni gramatycznej odpowiedzialność karna skarbową podmiotu składającego pierwszą deklarację nie byłaby wyłączona, jednak ze względów, które legły u podstaw wprowadzenia niekaralności korekt deklaracji podatkowej, oraz pamiętając o funkcjach i celach prawa karnego skarbowego, odpowiedzialność karna skarbową powinna być tutaj wyłączona<sup>39</sup>. Z taką konkluzją trudno jednak się zgodzić, jeśli za punkt wyjścia przyjmiemy podstawową w prawie karnym skarbowym wykładnię językową, zgodnie z którą nie podlega karze tylko ten, kto złożył korektę deklaracji. Przepis art. 16a k.k.s. wyraźnie uzależnia zaniechanie ukarania od wypełnienia przez osobę zwolnioną z odpowiedzialności karnej skarbowej obowiązku złożenia korekty deklaracji, a nie od faktu zaistnienia samej korekty.

Jednak najistotniejszy, a zarazem fundamentalny problem dotyczący art. 16a k.k.s. to zasadność jego wprowadzenia w 2005 roku, w kontekście innych przepisów kodeksu karnego skarbowego kształtujących odpowiedzialność karną skarbową. Jak podkreśla Tomasz Grzegorzczuk, na tle art. 16a k.k.s. nie można zapominać, że czyn uszczuplający należność publicznoprawną jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym tylko w razie umyślnego zachowania powodującego to uszczuplenie, a zachowanie nieumyślne nie jest w ogóle karalne, zatem korekta nie niweluje wówczas odpowiedzialności karnej, gdyż takiej nie ma<sup>40</sup>. Tak więc z punktu widzenia art. 16a k.k.s. owo uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie musi być przestępne, a nie jedynie omyłkowe, skoro korekta ma eliminować jego karalność w rozumieniu prawa karnego skarbowego, czyli jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego<sup>41</sup>. W tym stanie rzeczy uregulowanie instytucji czynnego żalu w ramach art. 16a k.k.s. dotyczącego korekty deklaracji podatkowej wydaje się niecelowe. Do prawidłowej oceny przepisu z art. 16a k.k.s. konieczne jest uwzględnienie, że w świetle art. 10 § 1 k.k.s. pomyłka w deklaracji wynikająca z błędu albo co do okoliczności faktycznych należących do znamion, albo co do przepisów prawa podatkowego wypełniających blankietowe sformułowanie kodeksu karnego skarbowego wyklucza przyjęcie umyślności, albowiem podlega ocenie w kontekście błędu co do znamienia. Tymczasem oszustwa podatkowe mogą być popełnione wyłącznie umyślnie. Dlatego, jak słusznie dowodzi Leszek Wilk, podatnikom mylącym się (co jest rzeczą ludzką) nie potrzeba instytucji czynnego żalu, gdyż uwalnia ich od odpowiedzialności karnej skarbowej przepis art. 10 § 1 k.k.s. Czynny żal jest instytucją przewidzianą dla rzeczy-

<sup>39</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 140.

<sup>40</sup> T. Grzegorzczuk, *op. cit.*, s. 89.

<sup>41</sup> A. Sarna, *Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej*, „Przeгляд Podatkowy” 2006, nr 3, s. 42.

wistych oszustów podatkowych w rozumieniu przepisów art. 56 § 1–3 k.k.s. czy art. 76 k.k.s., którzy się nie mylą, lecz działają umyślnie. Dla nich jednak istnieje przepis art. 16 k.k.s., jak się wydaje w pełni wystarczający, dlatego w tym kontekście trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie wprowadzenia przepisu art. 16a<sup>42</sup>. Nie sposób więc nie zgodzić się z poglądem wyrażonym w piśmiennictwie, że rozwiązanie z art. 16a k.k.s., ułatwiając organom ścigania pracę, zachęca jednocześnie do popełniania przestępstw i wykroczeń podatkowych, które cechuje wysoka zawartość bezprawia<sup>43</sup>. Może ono bowiem powodować u sporej grupy podatników rozluźnienie dyscypliny podatkowej, skoro każde złożenie korekty wadliwej deklaracji zgodnie z przepisami ustaw finansowych niweluje podleganie karze, a odnośny przepis znajduje się już na początku kodeksu karnego skarbowego.

Z kolei art. 16b pojawił się w kodeksie karnym skarbowym przy okazji nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i obowiązuje od 15 marca 2017 roku<sup>44</sup>. Przyczyna wprowadzenia tego przepisu nie jest znana, pojawił się on bowiem dopiero na etapie już prowadzonych prac legislacyjnych w Komisji Finansów Publicznych i nie był zawarty w rządowym projekcie ustawy z 9 marca 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy Kodeks karny skarbowy, toteż nie odniesiono się do tej zmiany w uzasadnieniu projektu<sup>45</sup>. Przepis ten wprowadza kolejną klauzulę niekaralności, tym razem skierowaną wyłącznie do podatników składających zeznanie podatkowe za pośrednictwem portalu podatkowego, zawierające błędy lub omyłki zawinione przez płatnika lub organ podatkowy<sup>46</sup>.

Zgodnie z art. 45ca ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnicy uzyskujący dochody od płatników określonych w tej ustawie (na przykład na podstawie umowy o pracę) mogą złożyć urzędowi skarbowemu — w terminie do dnia 15 kwietnia roku następującego po roku podatkowym — wniosek o sporządzenie zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, wskazując adres poczty elektronicznej, na który ma być wysłana za pośrednictwem portalu podatkowego informacja o sporządzeniu zeznania przez urząd skarbowy. Wówczas obowiązek sporządzenia zeznania spoczywa na urzędzie skarbowym. Po udostępnieniu zeznania podatnik może je zaakceptować albo odrzucić, albo nie wykonać żadnej z tych czynności. Wprowadzona w art. 16b k.k.s. okoliczność wyłączająca karalność dotyczy sytuacji, gdy podatnik złożył zeznanie podatkowe, akceptując je albo niewykonując żadnej czynności w terminie, co oznacza akceptację zeznania w całości i jest równoznaczne z jego złożeniem.

<sup>42</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 103–104.

<sup>43</sup> G. Łabuda, *op. cit.*, s. 305.

<sup>44</sup> Art. 16b k.k.s. dodany przez art. 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 2017 poz. 528).

<sup>45</sup> Zob. VIII kadencja, druk sejmowy nr 1258.

<sup>46</sup> I. Zgoliński, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek *et al.*, Warszawa 2018, s. 121.

W świetle treści art. 16b k.k.s. podatnik nie ponosi negatywnych konsekwencji nieprawidłowości w rozliczeniu rocznym sporządzonym przez urząd skarbowy na wniosek podatnika, jeżeli to sporządzone przez urzędników zeznanie zawiera błędy lub oczywiste omyłki powstałe z winy organu podatkowego lub płatnika<sup>47</sup>.

Stypizowana w art. 16b k.k.s. instytucja zaniechania ukarania sprawcy (podatnika) związana jest z tymi samymi czynami zabronionymi jak w przypadku art. 16a k.k.s., a więc dotyczy tylko oszustw podatkowych związanych ze złożeniem deklaracji podatkowych zawierających nieprawdę lub w których zatajono prawdę, czyli czynów z art. 56 § 1–3 k.k.s. (oszustwo podatkowe skutkujące uszczupleniem podatkowym) oraz czynów z art. 76 k.k.s. (nienależny zwrot podatku w wyniku jego wyłudzenia). Jeśli podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w zeznaniu podatkowym powstało z winy organu lub płatnika, to trudno w praktyce wyobrazić sobie popełnienie czynu zabronionego przez podatnika, gdyż wymienione czyny zabronione zakładają umyślność sprawcy (sprawca popełnia czyn umyślnie, gdy jest on świadomy nierzetelności zeznania i chce je złożyć bądź godzi się na to). W tym wypadku podatnik ani nie popełnia czynu umyślnie (musiałby do tego sam się przyznać), ani nie jest sprawcą czynu zabronionego. W takiej sytuacji odpowiedzialność karnoskarbowa powinna być przypisana temu, kto zeznanie w imieniu organu sporządził, a więc pracownikowi urzędu skarbowego (na podstawie art. 9 § 3 k.k.s.)<sup>48</sup>. Należy też przypomnieć, że odpowiedzialność karna, w tym także karna skarbowa, jest odpowiedzialnością sprawczą, zatem nie jest możliwe co do zasady ponoszenie odpowiedzialności za zachowania innych podmiotów<sup>49</sup>.

Jak trafnie wyraził to Grzegorz Łabuda, przedmiotowa konstrukcja — najpewniej z powodu niewiedzy o zasadach odpowiedzialności karnoskarbowej u tych, którzy ją projektowali oraz uchwalili — trafia w próżnię<sup>50</sup>. W razie sporządzenia zeznania przez urzędników urzędu skarbowego na wniosek podatnika nie może on odpowiadać za treść zeznania i zawarte w nim dane. Mogą za nie odpowiadać wyłącznie ci, którzy sporządzili zeznania, gdyż przesądza o tym treść art. 9 § 3 k.k.s. Jednak odpowiedzialność karna skarbowa zachodzi wtedy, gdy w zeznaniu podaje się nieprawdę lub zataja prawdę, nie zaś wtedy gdy mają miejsce „błędy lub oczywiste omyłki”, o czym z kolei przesądza treść art. 10 § 1 k.k.s.<sup>51</sup>

W literaturze wyrażono stanowisko, że ze względu na sposób złożenia zeznania, do którego odnosi się art. 16b k.k.s., należy uznać, że regulacja ta ma wyeliminować wszelkie wątpliwości mogące powstać na tle możliwości pociągnięcia podatnika do odpowiedzialności karnej skarbowej<sup>52</sup>. Pozostając w zdecydowanej kontrze do takiego sposobu legislacji, wypada podkreślić, że kodeks karny skar-

<sup>47</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 105.

<sup>48</sup> Podobnie G. Łabuda, *op. cit.*, s. 312–313.

<sup>49</sup> I. Zgoliński, *op. cit.*, s. 122.

<sup>50</sup> G. Łabuda, *op. cit.*, s. 313.

<sup>51</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 106.

<sup>52</sup> I. Zgoliński, *op. cit.*, s. 122.

bowy nie jest aktem prawnym, w którym należy rozwiewać jakiegokolwiek wątpliwości co do zakresu odpowiedzialności karnej skarbowej, ale aktem prawnym, który ma ten zakres w sposób jednoznaczny i wewnętrznie spójny wyznaczać. Toteż celowość wprowadzenia tego przepisu może budzić zdziwienie, trudno bowiem wyobrazić sobie odpowiedzialność karłą podatnika za błędy płatnika lub organu podatkowego, zważywszy, że art. 4 § 1 k.k.s. wymaga co do zasady (także w omawianym przypadku) wykazania umyślności w zachowaniu sprawcy.

Odnosząc się do lokalizacji art. 16b w kodeksie karnym skarbowym, G. Łabuda stwierdza, że artykuł ten nie konkuruje ani z art. 16, ani z art. 16a, gdyż są one wobec siebie niezależne, czyli nie mają wspólnego zakresu zastosowania<sup>53</sup>. Akceptując ten punkt widzenia, można dodać, że trudno uznać rozwiązanie z art. 16b k.k.s. za jakąś postać czynnego żalu, skoro taki „czynny żal” nie wymaga żadnej dodatkowej czynności po stronie podatnika. Jest on raczej potwierdzeniem tego, co już wcześniej nie powinno było budzić niczyich wątpliwości. Umieszczenie go w rozdziale 2 kodeksu karnego skarbowego po art. 16 i 16a znajduje uzasadnienie tylko w tym zakresie, że przepis ten — tak jak dwa poprzedzające go przepisy — przewiduje niepodleganie karze.

Przechodząc do podsumowania i odpowiedzi na postawione wcześniej pytanie, trzeba stwierdzić, że przepis art. 16a k.k.s. to niewątpliwie szczególnego rodzaju odmiana czynnego żalu<sup>54</sup>. Jednak z racji swej konstrukcji przepis ten wywołuje liczną, ale słuszną krytykę w doktrynie. Nie tylko jest bowiem on jaskrawym przykładem prymatu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym (co w kontekście funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej prawa karnego skarbowego nie powinno tak bardzo dziwić), lecz także kłóci się z elementarnym poczuciem sprawiedliwości. Może on też być istotnym czynnikiem kryminogennym<sup>55</sup>. W tym kontekście zasadny wydaje się zarzut, że konstrukcja z art. 16a k.k.s. może być wręcz swoistą zachętą do niedbałości przy składaniu deklaracji podatkowych.

Jak zasadnie zauważa Igor Zgoliński, sprawcy oszustw podatkowych mają dzięki temu przepisowi dość komfortową sytuację, ponieważ nawet jeśli nie spełniają zaostrzonych warunków czynnego żalu z art. 16 k.k.s., to mogą na skutek ograniczonych działań skorzystać ze znacznie uproszczonej instytucji czynnego żalu, przewidzianej w art. 16a k.k.s. Jest to więc konstrukcja chybiona, nie tylko zresztą pod względem kryminalnopolitycznym, lecz także dlatego że narusza zasadę równości wobec prawa (zarówno wobec sprawców czynów innego rodzaju, jak i sprawców współdziałających). Nie jest przy tym do końca jasne, z jakich przyczyn tego rodzaju sprawcy zostali uprzywilejowani. Można tylko domniemy-

<sup>53</sup> G. Łabuda, *op. cit.*, s. 313.

<sup>54</sup> P. Kardas, *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.

<sup>55</sup> L. Wilk, *Czynniki kryminogenne przestępczości podatkowej*, „Archiwum Kryminologii” 2007–2008, nr 29–30, s. 237–238; I. Zgoliński, *op. cit.*, s. 116.

wać, że chodziło tu przede wszystkim o jak najszybsze uzyskanie wpływów finansowych przez Skarb Państwa<sup>56</sup>. Z kolei patrząc na art. 16a k.k.s. przez pryzmat przepisów o błędzie z art. 10 § 1 k.k.s., w odniesieniu do błędów i oczywistych omyłek ten szczególnie rodzaj czynnego żalu traci jakiegokolwiek uzasadnienie i bez wątpienia jest niepotrzebną kazuistyką, szkodliwą dla ochrony interesów finansowych państwa.

Nieco inaczej należy ocenić przepis z art. 16b k.k.s. Tak naprawdę nie jest on szczególnym rodzajem czynnego żalu, a jego lokalizacja w rozdziale o zaniechaniu ukarania sprawcy bezpośrednio po instytucji czynnego żalu (podstawowej z art. 16 i szczególnej z art. 16a k.k.s.) spowodowana jest wyłącznie takim samym skutkiem w postaci niepodlegania karze. To niewątpliwie przykład niepotrzebnej kazuistyki, ale przepis ten w odróżnieniu od przepisu z art. 16a k.k.s. nie ma charakteru kryminogennego i nie zagraża finansom państwa. Jest on przede wszystkim zbędny i niespójny z podstawowymi zasadami odpowiedzialności karnej skarbowej.

Jako zasadny jawi się zatem wniosek *de lege ferenda* o uchylenie obu tych przepisów. Uchylenie zwłaszcza przepisu art. 16a k.k.s., a więc powrót do pierwotnej konstrukcji czynnego żalu w kodeksie karnym skarbowym, przyczyni się do wzmocnienia roli przepisów karnych skarbowych na tym polu, a tym samym powinno ono służyć lepszej ochronie przestrzegania prawa w tak ważnej dla finansów publicznych dziedzinie jak prawo podatkowe. O ile taki wniosek w odniesieniu do art. 16a k.k.s. formułowany jest od dawna<sup>57</sup>, o tyle w stosunku do nowego art. 16b k.k.s. nie zdążył się jeszcze ugruntować, ale i ten wniosek wydaje się uzasadniony i zasługuje na poważne rozważenie.

Tymczasem projekt nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z dnia 22 sierpnia 2017 roku, przygotowany przez Ministerstwo Sprawiedliwości, przewidywał w art. 16a jedynie zmianę dotyczącą ograniczenia niepodlegania karze z tego przepisu do wykroczeń skarbowych. Tak więc sprawca przestępstwa skarbowego polegającego na oszustwie podatkowym nie mógłby korzystać z zaniechania ukarania na podstawie tego przepisu. W uzasadnieniu tego projektu, w odniesieniu do utrzymania art. 16a i jedynie rezygnacji jego stosowania do przestępstw skarbowych, czytamy między innymi:

Zgadzać się z poglądem, iż w państwie prawa, ze względów wyłącznie ekonomicznych nie może dochodzić do uprzywilejowania jedynie pewnej grupy sprawców przestępstw czy wykroczeń karnoskarbowych, z naruszeniem konstytucyjnej zasady równego traktowania obywateli, nie sposób zapominać o praktycznym aspekcie instytucji uregulowanej w art. 16a. Z tego powodu należy utrzymać jej funkcjonowanie. Biorąc jednak pod uwagę, że organy ścigania wykrywają nieprawidłowości skutkujące często wielomilionowymi ustaleniami w zakresie zobowiązań podatkowych, a sprawcy przestępstw, którzy ryzyko ujawnienia ich przestępczej działalności wkalkulowali w taką działalność, z łatwością mogą uchylić się od odpowiedzialności poprzez złożenie korekty deklaracji — z zakresu normowania powołanego przepisu należało wyłączyć tego rodzaju zachowania.

<sup>56</sup> I. Zgoliński, *op. cit.*, s. 117.

<sup>57</sup> Zob. J. Sawicki, *Zaniechanie...*, s. 351–352.

Utrzymanie art. 16a k.k.s. w odniesieniu do wykroczeń skarbowych uzasadniane jest następująco:

Zakresem nowelizowanego przepisu objęci byłiby jedynie sprawcy wykroczeń, gdyż nie wydaje się, aby istniały dostateczne racje za całkowitym jego usunięciem [...]. Nie sposób również zapominać, że przepis art. 16a k.k.s. służy nie tylko usprawnieniu postępowania, ale traktowany jest jako swoisty „wentyl bezpieczeństwa” właśnie w sytuacjach, gdy czyn realizuje znamiona wykroczenia. W praktyce zauważalna jest bowiem tendencja do traktowania przez organy podatkowe wszelkich zachowań jako umyślnych. Należy zauważyć, że wśród wykroczeń polegających na składaniu nieprawidłowych deklaracji (art. 56 § 3, art. 76 § 3, czy art. 77 § 3) nie ma typów nieumyślnych. Sprawcy wykroczeń, którym nie można przypisać zamiaru, oskarżani są jednak o popełnienie wykroczenia i karani mandatami, chyba że skorzystali z możliwości, jakie daje art. 16a k.k.s.

Z treści uzasadnienia wynika, że za utrzymaniem tego przepisu ma przemawiać niezgodna z art. 4 § 1 k.k.s. praktyka organów podatkowych w zakresie tego rodzaju wykroczeń skarbowych, mimo nieumyślności sprawców. Tak więc zamiast bezwzględnego przestrzegania zasad odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe określonych w przepisach kodeksu karnego skarbowego, mamy do czynienia z propozycją dostosowania się do wadliwej praktyki.

## WAIVING THE PENALTY WITH ARTICLE 16A AND 16B — ARE THESE SPECIAL TYPES OF ACTIVE GRIEF OR UNNECESSARY CASUISTRY?

### Summary

The article is a theoretical study of waiving the penalty of a fiscal penal law violator or a fiscal offender. The issues addressed in the article present major problems that draw the attention of both theorists and practitioners in the field. The aim of the article is to evaluate the contemporary model of waiving the penalty that is formulated by the fiscal penal code within Articles 16, 16a and 16b. The author analyzes in detail the institutions described in the Fiscal Penal Code, Chapter 2: The basic type of active grief and its special types. The article ends with closing remarks, including general conclusions and assumptions that relate to the model of waiving the penalty of a fiscal penal law violator (using the institution of active grief), which in turn can contribute to providing a proper solution to the issue.

Keywords: waiving penalty, fiscal penal law, active grief

## BIBLIOGRAFIA

- Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005.  
Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010.



- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003.
- Gostyński Z., *Świadek koronny — „istota nieznana”?*, „Palestra” 1996, nr 1–2.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Kardas P., *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.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek et al., Warszawa 2018.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010.
- Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Łabuda G., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Sarna A., *Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- Sawicki J., *Zwalczanie zorganizowanej przestępczości podatkowej z wykorzystaniem konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych*, „Radca Prawny. Zeszyty naukowe” 2018, nr 2.
- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Skwarczyński H., *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 2.
- Wilk L., *Czynniki kryminogenne przestępczości podatkowej*, „Archiwum Kryminologii” 2007–2008, nr 29–30.
- Wilk L., *Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 7–8.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Zając A., *Instytucja czynnego żalu*, „Gazeta Sądowa” 1997, nr 7.
- Zgoliński I., [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek et al., Warszawa 2018.