

OLAF WŁODKOWSKI
ORCID: 0000-0003-3127-6600
Uniwersytet Zielonogórski

„NIEPODLEGANIE KARZE Z POWODU CUDZEGO CZYNU” Z ART. 16B KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO. ANALIZA KRYTYCZNA

Abstrakt: Celem opracowania jest analiza art. 16b kodeksu karnego skarbowego. Artykuł jest krytycznym zarysem tak zwanej klauzuli niepodlegania karze z powodu cudzego czynu. Przeprowadzono analizę z perspektywy *ratio legis* jej wprowadzenia, istoty tej instytucji oraz przesłanek ją aktualizujących, podstawowych zasad odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, a także zasad odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, jak również funkcji, istoty oraz przesłanek stosowania instytucji zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 kodeksu karnego skarbowego uzasadnia uchylenie art. 16b.

Słowa kluczowe: instytucje zaniechania ukarania sprawcy, zasady odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, zasady odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, zasada winy w prawie karnym skarbowym, zasada odpowiedzialności osobistej w prawie karnym skarbowym, prawo karne skarbowe

Artykuł 16b kodeksu karnego skarbowego¹ przewiduje instytucję tak zwanego niepodlegania karze z powodu cudzego czynu². W systematyce kodeksu karnego skarbowego instytucja ta została zlokalizowana w rozdziale 2 „Zaniechanie ukarania sprawcy”. Wspomniany artykuł został dodany do kodeksu kar-

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 roku Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.).

² W literaturze przedmiotu nie ma zgodności co do nazewnictwa instytucji z art. 16b k.k.s. Przykładowo Grzegorz Skowronek postrzega tę instytucję w formie „wyłącznie karalności zaakceptowanego przez podatnika za pośrednictwem portalu podatkowego błędnego zeznania za rok podatkowy” — G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 40. Z kolei Janusz Sawicki wskazuje, że art. 16b k.k.s. przewiduje „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” — J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania z art. 16a i 16b k.k.s. — szczególne rodzaje czynnego żalu czy niepotrzebna kazuistyka?*, „Przeгляд Prawa i Administracji” 116, 2019, s. 96.

nego skarbowego ustawą dnia z 9 marca 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy — Kodeks karny skarbowy³. Taki stan rzeczy skłania do postawienia pytania, czy przesłanki uzasadniające wprowadzenie instytucji przewidzianej przez rzeczony przepis zaistniały dopiero po 18 latach od wejścia w życie kodeksu karnego skarbowego, czy też ustawodawca nie dostrzegł wcześniej potrzeby wprowadzenia omawianej instytucji.

Z reguły do ustalenia zasadności wprowadzenia danej zmiany pomocne jest sięgnięcie do motywów ustawodawczych wskazanych w uzasadnieniu projektu ustawy⁴. Odniesienie się do uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ nie pozwala jednak na udzielenie odpowiedzi na postawione na wstępie pytanie. Należy przy tym przypomnieć, że rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidywał wprowadzenia art. 16b do kodeksu karnego skarbowego. Propozycja wprowadzenia art. 16b k.k.s. pojawiła się w trakcie prac legislacyjnych Komisji Finansów Publicznych na posiedzeniu 21 lutego 2017 roku. Poprawkę przedstawił poseł PIS Łukasz Schreiber, uzasadniając jej wprowadzenie w następujący sposób:

Generalnie chodzi o zabezpieczenie podatników przed ewentualnymi konsekwencjami, które mogłyby powstać na skutek błędu popełnionego w trakcie sporządzania [zeznania] przez organ podatkowy. To jest więc sprawa, o której także mówiłem podczas pierwszego czytania. Wynika z tego poprawka polegająca na wprowadzeniu zmiany do ustawy — Kodeks karny skarbowy, sprowadzającej się do dodania przepisu, zgodnie z którym za takie przestępstwo skarbowe lub wykroczenie karze nie podlegałyby płatnik, który złożył zeznanie, jeżeli zawiera ono błędy, oczywiste omyłki, powstałe z winy organu podatkowego. Dodatkowo w projekcie ustawy proponuje się dodanie przepisu regulującego kwestie korygowania zeznania w przypadku jego błędnego sporządzenia przez organ podatkowy z winy organu⁶.

Zapoznanie się z zacytowanym uzasadnieniem nie pozwala jednak na ustalenie przyczyn wprowadzenia do kodeksu karnego skarbowego art. 16b⁷. Nie ma zwłaszcza możliwości wskazania *ratio legis* tej instytucji i znaczenia, jakie projektodawca jej przypisuje.

³ Dz.U. poz. 528; dalej: nowelizacja k.k.s. z 2017 roku.

⁴ Zob. E. Tkaczyk, *Pojęcie i rola „uzasadnienia projektu ustawy” w procesie legislacyjnym*, „Przegląd Legislacyjny” 2010, nr 1, s. 11–24.

⁵ Sprawozdanie Komisji Administracji i Spraw Wewnętrznych o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o Policji oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1258.

⁶ Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 172) z 21 lutego 2017 roku, s. 10.

⁷ Igor Zgoliński, komentując taki stan rzeczy, wskazuje, że: „Przyczyna jego wprowadzenia nie jest znana, pojawił się bowiem dopiero na etapie już prowadzonych prac legislacyjnych w Komisji Finansów Publicznych. Nie był zawarty w rządowym projekcie ustawy i, co oczywiste, nie odniesiono się do tej zmiany w uzasadnieniu projektu” — V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 121.

Ustalając *ratio legis* wprowadzenia omawianej instytucji do kodeksu karnego skarbowego, zasadne jest odniesienie się do pozostałych rozwiązań przewidzianych w ustawie z dnia 9 marca 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy — Kodeks karny skarbowy. Odniesienie się do tych przepisów naprowadza nas na wniosek, że projektowany art. 16b k.k.s. wykazuje związek z projektowanym art. 45ca ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z tego ostatniego przepisu wynika bowiem, że:

podatnicy uzyskujący dochody od płatników określonych w art. 31, art. 33, art. 34, art. 35 ust. 1 pkt 1, 2, 4 i 7 lub art. 41 ust. 1 mogą złożyć, w terminie do dnia 15 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, urzędowi skarbowemu wniosek o sporządzenie zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1, wskazując adres poczty elektronicznej, na który ma być wysłana informacja o sporządzeniu zeznania przez urząd skarbowy.

Obowiązywanie tego przepisu było dość krótkie. Z dniem 1 stycznia 2019 roku został on uchylony przez art. 1 pkt 20 ustawy z dnia 4 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁸. Skreśleniu art. 45ca ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie towarzyszyło jednak uchycenie art. 16b k.k.s. Od momentu wejścia w życie przepis ten nie był także nowelizowany.

Jeżeli chodzi o przesłanki stosowania niepodlegania karze z powodu cudzego czynu, to określa je art. 16b k.k.s. Wskazuje on na kilka przesłanek. W przeciwieństwie do czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary art. 16b k.k.s. przewiduje jedynie przesłanki o charakterze pozytywnym. Analiza tego artykułu doprowadza do wniosku, że przepis ten nie przewiduje przesłanek negatywnych, zarówno o charakterze przedmiotowym, jak i podmiotowym. Przewidziane przez art. 16b k.k.s. przesłanki pozytywne muszą przy tym zaistnieć kumulatywnie.

Ogólnie rzecz biorąc, art. 16b k.k.s. dotyczy sytuacji, gdy obowiązek sporządzenia zeznania spoczywa na urzędzie skarbowym, a przygotowane przez urząd zeznanie zawiera błędy powstałe z winy urzędu skarbowego lub płatnika. Tak sporządzone zeznanie (co wymaga podkreślenia raz jeszcze) przez urząd skarbowy podatnik akceptuje, odrzuca lub nie wykonuje żadnej czynności, co jest równoznaczne ze złożeniem tego zeznania⁹.

Zakres stosowania art. 16b k.k.s. w porównaniu do czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czy odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego jest węższy. Artykuł 16b k.k.s. dotyczy wyłącznie podatnika i to tylko takiego, który składa zeznanie podatkowe na portalu podatkowym. Chodzi tutaj o zeznanie, które nie zostało przygotowane przez niego samego, a przez urząd skarbowy. Dodatkowo wedle przepisu art. 16b k.k.s. zeznanie to powinno zawierać błędy. Jak wynika z treści art. 16b k.k.s., chodzi tylko o takie błędy, które

⁸ Dz.U. z 2018 r. poz. 2126.

⁹ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania z art. 16a...*, s. 96.

powstały z „winy urzędu skarbowego” lub „winy płatnika”. W odniesieniu do tej ostatniej przesłanki trzeba wskazać, że w rzeczywistości mowa tutaj o winie osoby fizycznej, która podejmowała czynności na rzecz urzędu skarbowego lub płatnika. Przy tym należy podkreślić, że zakres art. 16b k.k.s. nie znajduje zastosowania do wskazanych podmiotów. W przeciwieństwie do pozostałych instytucji zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 k.k.s. instytucja z art. 16b k.k.s. dotyczy bowiem osoby, która nie jest sprawcą przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

W rzeczywistości adresatem tego przepisu jest osoba niewinna z punktu widzenia karnoprawnego. Co ciekawe, nie jest przesłanką stosowania art. 16b k.k.s. wina w wyborze lub nadzorze. Odnosząc się do przepisów części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, wypada zauważyć, że art. 16b k.k.s. jest związany z dwoma czynami zabronionymi, to jest z art. 56 § 1–3 k.k.s. oraz z art. 76 k.k.s. W opisie obu tych czynów zabronionych ustawodawca „posłużył się znamionami czynnościowymi podania nieprawdy i zatajenia prawdy”¹⁰. Skutkiem prawnym zaistnienia przesłanek wskazanych w art. 16b k.k.s. jest „niepodleganie karze”.

Wprowadzenie do rozdziału 2 „Zaniechanie ukarania sprawcy” art. 16b k.k.s. skłania do sformułowania pytania, w jaki sposób zmiana ta wpłynęła na model zaniechania ukarania sprawcy. Analiza całościowa zawartości normatywnej rozdziału 2 k.k.s. po wprowadzeniu do niego art. 16b prowadzi do wniosku, że zabieg ten nie doprowadził do zakłócenia stosowania w praktyce: czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czy odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego. Dokonując oceny zakotwiczenia art. 16b k.k.s. w rozdziale 2 k.k.s., trzeba wskazać, że przepis ten nie ma charakteru konkurującego w stosunku do art. 16 i 16a k.k.s. Taką samą uwagę należy uczynić, jeżeli chodzi o relacje zachodzące pomiędzy art. 16b k.k.s. a art. 17 i 19 k.k.s.¹¹ Z punktu widzenia aktualnych założeń polityczno-kryminalnych trudno uznać, że wprowadzenie art. 16b k.k.s. doprowadziło do unowocześnienia modelu zaniechania ukarania sprawcy. System zaniechania ukarania sprawcy nie stał się również bogatszy czy elastyczniejszy.

W dalszej części opracowania przeprowadzona zostanie ocena instytucji z art. 16b k.k.s. z perspektywy podstawowych zasad odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i zasad odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe oraz z perspektywy instytucji zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 k.k.s.

Na wstępie należy wskazać, że od początku kształtowania się prawa karnego skarbowego odpowiedzialność za czyny zabronione oparta jest na ściśle określonych zasadach. W toku kształtowania się prawa karnego skarbowego ustawodawca, przypisując im coraz większe znaczenie, modyfikował je, kładąc

¹⁰ G. Łabuda, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 312; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania z art. 16a...*, s. 97.

¹¹ G. Łabuda, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 313.

mocniejszy akcent na względy gwarancyjne. Rozwiązania te miały chronić jednostkę przed możliwością swobodnego przypisania odpowiedzialności za czyny zabronione w prawie karnym skarbowym. Taki stan rzeczy różnicuje model odpowiedzialności karnej skarbowej od modelu odpowiedzialności finansowo-prawnej. W aktualnym stanie prawnym kodeks karny skarbowy określa w sposób autonomiczny zasady odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe oraz zasady odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, czyniąc to w rozdziale 1 „Przepisy wstępne” k.k.s.¹² Mimo występujących odrębności pomiędzy zasadami odpowiedzialności karnej za przestępstwo powszechne oraz zasadami odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i zasadami odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podstawowe zasady odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym zostały określone w sposób tożsamy z zasadami odpowiedzialności karnej za przestępstwo powszechne. Zasadność takiego rozwiązania uzasadniona jest względami systemowymi. Przypomnienia jednak wymaga, że prawo karne skarbowe, jako szczególna dziedzina prawa karnego powszechnego, w dalszym ciągu wykazuje związki z prawem karnym powszechnym, czego dobitnym przykładem jest przewidziana przez art. 20 § 2 k.k.s. klauzula odpowiedniego stosowania wyraźnie wskazanych przepisów części ogólnej kodeksu karnego do przestępstw skarbowych. Na tożsame określenie zasad odpowiedzialności wpływają także normy gwarancyjne przewidziane przez Konstytucję RP czy akty prawa międzynarodowego.

Prawo karne skarbowe jest prawem ścisłych granic. Pociągnięcie do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe następuje na zasadach i w granicach wyznaczonych przez przepisy kodeksu karnego skarbowego. Granice odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe są zatem nieprzekraczalne. Podmiotem odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może być wyłącznie podmiot, który posiada zdolność do ponoszenia takiej odpowiedzialności¹³.

Podstawową zasadą odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe oraz odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe jest zasada, zgodnie z którą podmiotem tej odpowiedzialności w przeciwieństwie do odpowiedzialności finansowo-prawnej może być tylko osoba fizyczna. Ponadto zgodnie z art. 5 § 1 k.k.s. ustawodawca wprowadza dodatkowy warunek, jakim jest kryterium wiekowe („popełnia czyn zabroniony po ukończeniu lat 17”). Odpowiedzialność karna za przestępstwo

¹² Zob. Z. Siwik, *Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 5.

¹³ W przedmiocie właściwości ogólnych warunkujących zdolność do ponoszenia odpowiedzialności oraz właściwości szczególnych warunkujących zdolność do ponoszenia odpowiedzialności karnej zob. A.J. Szwarc, *Pojęcie zdolności do ponoszenia odpowiedzialności karnej*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 2, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 613 n.

skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe jest przy tym odpowiedzialnością osobistą. Zasada ta wyraża ważny postulat, że inna osoba nie może przejąć na siebie odpowiedzialności za popełniony przez sprawcę czyn zabroniony¹⁴. Na gruncie prawa karnego skarbowego osoba fizyczna nie może zatem ponosić odpowiedzialności za zachowanie innej osoby fizycznej¹⁵. Tym samym kodeks karny skarbowy nie przewiduje zmiany podmiotu odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. W tym zakresie kodeks karny skarbowy nie przewiduje wyjątku. Takiego charakteru nie ma odpowiedzialność posiłkowa¹⁶ czy instytucja *extraneusa* z art. 9 § 3 k.k.s.¹⁷ Z tych względów nie jest zasadne i konieczne formułowanie przez ustawodawcę klauzul „niepodlegania karze” osoby niebędącej sprawcą za zachowanie sprawcy czynu zabronionego w taki sposób, w jaki uczynił to w art. 16b k.k.s.

Z zasadą odpowiedzialności osobistej związana jest zasada indywidualizacji odpowiedzialności (zob. art. 9 § 2 k.k.s., art. 21 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) oraz zasada indywidualizacji kary (art. 13 § 2 k.k.). W odniesieniu do przestępnego współdziałania zasada indywidualizacji odpowiedzialności oznacza, że okoliczności dotyczące danej osoby nie mogą rzutować na odpowiedzialność innych współdziałających. Dotyczy to zarówno okoliczności wpływających na zaostrzenie, jak i na złagodzenie odpowiedzialności (zob. art. 9 § 2 *in fine* k.k.s.).

Odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe nie jest odpowiedzialnością o charakterze obiektywnym jak odpowiedzialność finansowoprawna¹⁸. Odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe jest odpowiedzialnością opartą na zasadzie winy. Została ona wprost wyrażona w art. 1 § 3 k.k.s. Z brzmienia tego przepisu wynika, że „nie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu”. Oparcie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe na zasadzie winy

¹⁴ L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2015, s. 12; L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 11.

¹⁵ Podobnie zauważa Zgoliński, komentując art. 16b k.k.s.: „przypomnieć należy, że odpowiedzialność karna, w tym także karna skarbowa, jest odpowiedzialnością sprawcę, zatem nie jest możliwe co do zasady ponoszenie odpowiedzialności za zachowania innych podmiotów” — V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 122.

¹⁶ Odpowiedzialność posiłkowa nie jest odpowiedzialnością za cudzy czyn zabroniony. Nie jest to także odpowiedzialność karna w rozumieniu art. 1 § 1 k.k.s. Szerzej zob. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 375–377; L. Wilk, *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Profesor Marian Cieślak — osoba, dzieło, kontynuacje*, red. W. Cieślak, S. Steinborn, Warszawa 2013, s. 532–544.

¹⁷ Zob. F. Nalikowski, *Odpowiedzialność za działanie w cudzym imieniu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 2, s. 95–103.

¹⁸ L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 300–302.

oznacza, że nie jest wystarczające, aby zachowanie danej osoby odpowiadało ustawowym znamion czynu zabronionego.

Kodeks karny skarbowy odróżnia przy tym ustawowe znamiona strony podmiotowej czynu zabronionego (umyślność, nieumyślność) od winy¹⁹. W aktualnym stanie prawnym kodeks karny skarbowy nie zna winy umyślnej i nieumyślnej. Warunkiem przypisania odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe jest przypisanie winy²⁰. Następuje to na podstawie katalogu okoliczności tego przypisania. Rekonstrukcji tego katalogu dokonuje się, opierając się na przepisach rozdziału 1 k.k.s. Analiza tych przepisów prowadzi do konstatacji, że katalog tych okoliczności obejmuje: zdolność wiekową (art. 5 § 1 k.k.s.), przynajmniej ograniczoną poczytalność (art. 11 § 2 k.k.s.), możliwość rozpoznania karalności czynu (art. 10 § 4 k.k.s.) oraz możliwość rozpoznania, że nie zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność (art. 10 § 3 k.k.s.). Jak trafnie się wskazuje, podstawą zarzutu stanowiącego treść winy jest decyzja popełnienia konkretnego, zindywidualizowanego czynu w ściśle określonym czasie i miejscu²¹. Bez stwierdzenia winy nie może być orzeczona kara lub zastosowany inny środek reakcji za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Natomiast, jeżeli chodzi o stronę podmiotową, to na gruncie kodeksu karnego skarbowego ustawodawca przyjął rozwiązanie, zgodnie z którym przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 4 § 1 k.k.s.). Odniesienie się do części szczególnej kodeksu karnego skarbowego prowadzi do wniosku, że regułą jest odpowiedzialność za umyślny czyn zabroniony. Zgodnie z art. 4 § 2 k.k.s. czyn zabroniony jest popełniony umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest — chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi. Kodeks karny skarbowy zredukował do kilku przypadków odpowiedzialność za nieumyślne czyny zabronione. Możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności

¹⁹ L. Wilk, *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 4, s. 46–47. Należy zatem podzielić pogląd przedstawiony w komentarzu do kodeksu karnego skarbowego autorstwa Grzegorza Bogdana, Adama Nity, Janusza Raglewskiego oraz Andrzeja Światłowskiego, zgodnie z którym: „wina stanowi w tym ujęciu odrębny element struktury przestępstwa, oderwany w szczególności od znamion podmiotowych czynu zabronionego, takich jak umyślność i nieumyślność” — G. Bogdan *et al.*, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 13, zob. też *ibidem*, s. 24. Przypomnienia wymaga, że rozwiązanie to ma charakter systemowy. Przewidują je także kodeks karny i kodeks wykroczeń. Trafnie zwrócił uwagę SN w wyroku z dnia 8 lutego 2017 roku (sygn. III KK 226/16, LEX nr 2224610), odnosząc się do treści art. 1 k.k., że: „Wina jest składnikiem struktury przestępstwa, a tym samym warunkiem jego przypisania sprawcy czynu (art. 1 § 3 k.k.). Pojęcie winy nie jest jednak tożsame z wystąpieniem elementów strony podmiotowej czynu, określonych w art. 9 § 1 i 2 k.k., jako także warunku odpowiedzialności karnej”. Por. M. Budyn-Kulik, *Relacje między stroną podmiotową i zawinieniem*, [w:] M. Budyn-Kulik, *Umyślność w prawie karnym i psychologii. Teoria i praktyka sądowa*, Warszawa 2015, s. 520–527.

²⁰ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, s. 10.

²¹ A. Zoll, [w:] G. Bogdan *et al.*, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, t. 1, red. A. Zoll, Warszawa 2007, s. 33.

ści za nieumyślnie popełniony czyn zabroniony może mieć miejsce, jeżeli z opisu danego czynu zabronionego tak wynika. W prawie karnym skarbowym wskazane zasady są zaliczane do podstawowych gwarancyjnych zasad kształtujących odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. Zasady te są przy tym mocno zakorzenione w przepisach Konstytucji RP.

Dokonując oceny art. 16b k.k.s. z perspektywy przywołanych podstawowych zasad gwarancyjnych, należy wskazać, że podatnik nie może ponosić odpowiedzialności za sporządzone przez urzędników urzędu skarbowego zeznania i zawarte w nich dane. Przede wszystkim trzeba po raz kolejny podkreślić, że odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe nie może zostać przeniesiona na inną osobę. Takie przeniesienie odpowiedzialności nie może nastąpić na podstawie ustawowego przepisu czy dobrowolnego wyrażenia zgody przez osobę niebędącą sprawcą czynu zabronionego. Nie ma zatem możliwości, aby przeniesienie odpowiedzialności nastąpiło na podatnika, wobec którego następnie zostanie zastosowana klauzula „niepodlegania karze”. Za zachowanie, o którym mowa w art. 16b k.k.s., odpowiedzialność będzie ponosić urzędnik urzędu skarbowego lub osoba wykonująca czynności na rzecz płatnika. Podmioty te będą ponosić odpowiedzialność na podstawie przepisu z art. 9 § 3 k.k.s.²²

W literaturze przedmiotu wyrażono przy tym pogląd, że:

zważywszy jednak na sposób złożenia zeznania, do którego odnosi się komentowany przepis, uznać wypada, że niniejsza regulacja ma za zadanie także wyeliminowanie wszelkich wątpliwości mogących powstać na tle możliwości pociągnięcia podatnika do odpowiedzialności karnej skarbowej²³.

Należy stwierdzić jednakże, że jeżeli przepis art. 16b k.k.s. miał w ocenie projektodawców pełnić funkcję wyjaśniającą, to nie ma możliwości przypisania mu takiej funkcji. Trzeba bowiem przypomnieć, że nie jest funkcją przepisów prawa karnego skarbowego funkcja komentatorska²⁴. Taką rolę odgrywają opracowania o charakterze podręcznikowym czy komentarze do kodeksu karnego skarbowego. Niestety wobec braku fachowych opracowań lektura art. 16b k.k.s. może prowadzić osobę nieposiadającą wiedzy o tym, w jaki sposób kształtują się

²² L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 106. Tożsame stanowisko zajmuje Grzegorz Łabuda, wskazując, że: „odpowiedzialność karnoskarbowa przypisana być winna w takim układzie wyłącznie temu, kto zeznanie w imieniu organu sporządził (pracownikowi urzędu skarbowego — tu przydatny będzie art. 9 § 3 k.k.s.)” — G. Łabuda, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 313.

²³ I. Zgoliński, [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 122.

²⁴ Trafnie wskazuje także Sawicki, odnosząc się do art. 16b k.k.s., że: „Pozostając w zdecydowanej kontrze do takiego sposobu legislacji, wypada podkreślić, że kodeks karny skarbowy 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 wyznaczyć” — J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania z art. 16a...*, s. 97–98.

zasady odpowiedzialności i zasady karania za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, do błędnych spostrzeżeń na ten temat²⁵. Z tego względu należy wyraźnie powiedzieć, że nie ma możliwości przypisania art. 16b k.k.s. także funkcji komunikatywnej. Z uwagi na sprzeczność z podstawowymi, wcześniej wskazanymi, zasadami odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i zasadami odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe art. 16b k.k.s. nie realizuje funkcji gwarancyjnej materialnego prawa karnego skarbowego.

Dokonując następnie oceny art. 16b k.k.s. z perspektywy modelu instytucji zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 k.k.s. oraz przesłanek aktualizujących te instytucje, trzeba na wstępie wskazać, że instytucje te mają podstawowe znaczenie dla polityki karnej w prawie karnym skarbowym²⁶. Mimo występujących różnic pomiędzy poszczególnymi instytucjami zaniechania ukarania sprawcy te środki reakcji wykazują wiele podobieństw, które uzasadniają wyodrębnienie ich w oddzielnym rozdziale kodeksu karnego skarbowego (rozdział 2 „Zaniechanie ukarania sprawcy”). W rzeczywistości, w przeciwieństwie do pozostałych rozdziałów, zakres zawartości normatywnej tego rozdziału został wyraźnie zawężony. Instytucje zaniechania ukarania sprawcy są przy tym przejawem racjonalnej polityki karnej. Odpowiadają aktualnym założeniom polityczno-kryminalnym poszukiwania alternatywnych wobec sankcji izolacyjnych środków reakcji za drobną i średnią przestępczość, jaką jest przestępczość skarbowa²⁷. Są wyrazem *ultima ratio* prawa karnego skarbowego. Pozostają przy tym w opozycji do traktowania środków reakcji w kategoriach odwetowych²⁸ i zaliczane są do środków regresji karania.

Zaniechanie ukarania sprawcy następuje w ściśle określonych granicach. Zakres i przesłanki (pozytywne i negatywne) stosowania poszczególnych instytucji zaniechania ukarania sprawcy określają przepisy rozdziału 2 k.k.s. Instytucje zaniechania ukarania sprawcy stosuje się tylko wobec sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Są one formą reakcji za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. *De facto* instytucje zaniechania ukarania sprawcy to nie dyrektywy uzasadniające nieprzypisanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Nie jest zatem możliwe stosowanie tych instytucji wobec osoby, która nie jest sprawcą przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Przykładowo „nie podlegać karze”, jak w przypadku

²⁵ Trafnie wskazano w literaturze przedmiotu, że: „Wychodzi więc na to, że komentowana konstrukcja — najpewniej z powodu braku wiedzy o zasadach odpowiedzialności karnoskarbowej u tych, którzy ją przygotowali — trafia w próżnię” — G. Łabuda, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 313.

²⁶ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 346.

²⁷ Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego — o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, „Zasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1998, z. 1–2, s. 25.

²⁸ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki...*, s. 69–75.

czynnego żalu z art. 16 k.k.s., może tylko sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Instytucje zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 k.k.s. cechuje wyraźnie określona regresja karania. Nie oznacza to jednak, że wszystkie te instytucje cechuje jednolity system regresji karania. Zauważalny jest zróżnicowany stopień dolegliwości, wynikający z poszczególnych instytucji zaniechania ukarania sprawcy²⁹. Można na przykład wskazać na obowiązek złożenia przedmiotów podlegających przepadkowi. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku czynnego żalu (zob. art. 16 § 2 i 3 k.k.s.) czy dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 § 1 pkt 3 k.k.s.). Natomiast obowiązek uiszczenia kwoty tytułem kary grzywny (zob. art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s.) czy zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania (zob. art. 17 § 1 pkt 4 k.k.s.) odnosi się tylko do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Kolejną cechą wspólną tych instytucji jest to, że nie dochodzi do wymiaru kary³⁰. Takiej postaci nie ma orzeczona wobec sprawcy kwota tytułem kary grzywny w przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (zob. art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s., art. 18 § 1 i 3 k.k.s.).

Zaniechanie ukarania sprawcy oparte jest na idei sprawiedliwości naprawczej³¹. Najważniejszym tego przejawem jest obowiązek wyrównania uszczuplonej należności publicznoprawnej. Aspekt penalny obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej jest elementem zarówno: czynnego żalu (zob. art. 16 § 2 k.k.s.), dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (zob. art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s.), jak i odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego (zob. art. 19 § 2 k.k.s.). Jest to jedno z podstawowych rozwiązań służących realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego.

W prawie karnym skarbowym funkcja represyjna schodzi niejako na drugą płaszczyznę, ustępując miejsca funkcji egzekucyjnej (zasada priorytetu celu egzekucyjnego). To właśnie funkcja egzekucyjna ma charakter priorytetowy w prawie karnym skarbowym³². Odnosząc się do tego rozwiązania, Grzegorz Bogdan zwraca uwagę na ważne zagadnienie, wskazując, że:

Konsekwencje, jakie pociąga za sobą popełnienie przestępstwa skarbowego, także w najbardziej zaawansowanej formie, jaką jest dokonanie, rzadko bywają nieodwracalne. Nawet spowodowaniu wymiernego uszczerbku w sferze interesów majątkowych materialnego wierzyciela

²⁹ V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2012, s. 161.

³⁰ Jak trafnie wskazuje Sawicki, nawet w przypadku odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego „mimo ustalenia winy i formalnego skazania sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może nie dojść w istocie do wymiaru kary” — J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element...*, s. 124.

³¹ *Ibidem*, s. 60–62; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego — próba oceny i kierunki zmian*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania — ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010, s. 53–54.

³² L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 473–474.

finansowego można zadośćuczynić, wyrównując straty, często ze swoistą nawiązką wynikającą z prawnie uregulowanej stopy odsetek³³.

Jeżeli sprawca zrealizował obowiązek finansowy (została uiszczona wymagalna należność publicznoprawna) i tym samym zostały zabezpieczone interesy finansowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy UE, to nie zachodzi konieczność stosowania wobec takiego sprawcy takich samych środków reakcji jak wobec sprawcy, który tego obowiązku nie zrealizował³⁴.

Zasada priorytetu celu egzekucyjno-kompensacyjnego przed represją, obok priorytetu represji majątkowej, jest przejawem racjonalizacji reakcji karnej skarbowej³⁵. Stosowanie instytucji zaniechania ukarania sprawcy służy przy tym zabezpieczeniu interesów fiskalnych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz UE.

W przeciwieństwie do czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czy odstąpienia od wymierzenia kary niepodleganie karze z powodu cudzego czynu z art. 16b k.k.s. nie oddziałuje motywacyjnie na sprawcę w celu zachęcenia go do realizacji ciężącego na nim obowiązku, w szczególności uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej. Warunkiem skorzystania z instytucji określonej przez art. 16b k.k.s. nie jest uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej. Lektura art. 16b k.k.s. prowadzi do wniosku, że przepis ten nie przewiduje także ochrony interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i UE na innej płaszczyźnie. Z tego względu nie ma możliwości postrzegania tego przepisu jako będącego wyrazem realizacji funkcji egzekucyjnej materialnego prawa karnego skarbowego. Artykuł 16b k.k.s. nie jest także przejawem priorytetu represji majątkowej w prawie karnym skarbowym.

Co ciekawe, o ile w stosunku do czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary ustawodawca wśród przesłanek uzasadniających ich zaistnienie wskazał wymóg zrealizowania przez sprawcę ściśle określonych obowiązków, o tyle w odniesieniu do art. 16b k.k.s. nie wprowadza on takiego wymogu. Adresat art. 16b k.k.s. nie musi podejmować jakichkolwiek czynności. W przeciwieństwie do czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary stosowanie art. 16b k.k.s. nie wiąże się z zastosowaniem jakiejkolwiek dolegliwości. Ponadto o ile czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności czy odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego znajdują zastosowanie w odniesieniu do sprawcy czynu zabronionego, o tyle sytuacja wskazana w art. 16b k.k.s. dotyczy *de facto* osoby, która nie jest sprawcą przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Z przyczyn wskazanych we wcześniejszej części opracowania

³³ G. Bogdan, *Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Państwo prawa...*, t. 2, s. 538.

³⁴ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element...*, s. 347–349.

³⁵ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, s. 80.

adresatem tego przepisu nie może być osoba znajdująca się w okolicznościach wskazanych w tym przepisie.

Choć ustawodawca ma prawo do różnicowania względem siebie poszczególnych instytucji, czemu daje wyraz, określając przesłanki czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary, to należy podkreślić, że instytucje te mają wspólną płaszczyznę. Takiej cechy nie wykazuje natomiast instytucja z art. 16b k.k.s. względem wskazanych wcześniej instytucji zaniechania ukarania sprawcy. Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że art. 16b k.k.s. pozostaje w sprzeczności z funkcjami, istotą oraz charakterem normatywnym czynnego żalu, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego. Regulacji normatywnej z art. 16b k.k.s., mimo jej zlokalizowania w rozdziale 2 k.k.s., nie należy zatem zaliczać do katalogu instytucji zaniechania ukarania sprawcy czy nawet postrzegać w kategoriach degeneracji karania w prawie karnym skarbowym.

W konkluzji trzeba wskazać, że wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego instytucji niepodlegania karze za cudzy czyn nie jest zabiegiem świadczącym o racjonalności ustawodawcy. Przeprowadzona analiza z perspektywy podstawowych zasad gwarancyjnych odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe doprowadziła do wniosku, że ustawodawca, tworząc tę instytucję, pominął te zasady. Z negatywną oceną musi się spotkać także zlokalizowanie tej instytucji w rozdziale 2 „Zaniechanie ukarania sprawcy” k.k.s. Wykazano bowiem, że instytucja z art. 16b k.k.s. nie wykazuje cech charakteryzujących czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności czy odstąpienie od wymierzenia kary. *De facto* lokalizując omawianą instytucję w obrębie kodeksu karnego skarbowego, ustawodawca nie zwrócił uwagi nie tylko na to, jaka jest zawartość normatywna rozdziału 2 k.k.s., ale również jakie funkcje pełnią instytucje zaniechania ukarania sprawcy w prawie karnym skarbowym. Mając na uwadze liczne zastrzeżenia kierowane względem art. 16b k.k.s., należy postulować uchylenie tego przepisu z kodeksu karnego skarbowego.

“NOT BEING LIABLE TO PENALTY FOR ANOTHER PERSON’S ACT” FROM ART. 16B OF THE FISCAL PENAL CODE: A CRITICAL ANALYSIS

Summary

The publication concerns the 16b of the Fiscal Penal Code (FPC) — the institution of non-liability for punishment due to someone else’s act. It is an in-depth analysis of Art. 16b of the FPC. Dogmatic and practical issues were indicated. The study covers such issues as: *ratio legis* of introducing this institution; the essence, legal nature and conditions for the application of Art. 16b of the FPC. The main aim of the article was to assess the compliance of Art. 16b of the FPC with the principles of criminal liability for tax offenses and the principles of liability for tax offenses; and the

compliance assessment of Art. 16b of the FPC with the essence and legal nature of the institution of failure to punish the perpetrator from Chapter 2 of the FPC. The article ends with partial comments and a final conclusion containing the *de lege ferenda* postulate addressed to the legislator.

Keywords: waiving penalty, rules of criminal liability for a fiscal offense and rules of liability for a fiscal offense, the principle of guilt in fiscal penal law, the principle of personal liability in fiscal penal law, fiscal penal law

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

- Bogdan G., *Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 2, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012.
- Bogdan G., Nita A., Raglewski J., Świątłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007.
- Bogdan G., Ćwiakalski Z., Kardas P., Majewski J., Raglewski J., Szewczyk M., Wróbel W., Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, t. 1, red. A. Zoll, Warszawa 2007.
- Budyn-Kulik M., *Umyślność w prawie karnym i psychologii. Teoria i praktyka sądowa*, Warszawa 2015.
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2015.
- Kardas P., Razowski T., Łabuda G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2012.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Zgoliński I., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Nalikowski F., *Odpowiedzialność za działanie w cudzym imieniu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 2.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego — próba oceny i kierunku zmian*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania — ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania z art. 16a i 16b k.k.s. — szczególne rodzaje czynnego żalu czy niepotrzebna kazuistyka?*, „Przegląd Prawa i Administracji” 116, 2019.
- Siwik Z., *Projekt Kodeksu karnego skarbowego — o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1999, z. 1–2.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Siwik Z., *Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 5.
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Szwarc A.J., *Pojęcie zdolności do ponoszenia odpowiedzialności karnej*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 2, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012.
- Tkaczyk E., *Pojęcie i rola „uzasadnienia projektu ustawy” w procesie legislacyjnym*, „Przegląd Legislacyjny” 2010, nr 1.
- Wilk L., *Institucja odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Profesor Marian Cieślak — osoba, dzieło, kontynuacja*, red. W. Cieślak, S. Steinborn, Warszawa 2013.

- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
- Wilk L., *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 4.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019.

AKTY PRAWNE

- Ustawa z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy — Kodeks karny skarbowy, Dz.U. poz. 528.
- Ustawa z dnia 4 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2126.