

Piotr Kardas

Karnoskarbowe konsekwencje korekty deklaracji podatkowej. Uwagi o ustawowych przesłankach bezkarności określonych w art. 16a k.k.s.

I. Uwagi wprowadzające

Kwestia przesłanek bezkarności sprawcy składającego korektę deklaracji podatkowej stanowi przedmiot kontrowersji wśród przedstawicieli doktryny prawa karnego skarbowego od chwili wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. Jest też powodem specyficznych trudności ujawniających się w procesie stosowania prawa. Źródłem owych komplikacji jest – jak można przypuszczać – niezbyt klarowna formuła regulacji przez prawodawcę przesłanek bezkarności korekty deklaracji podatkowej, które na przestrzeni ostatnich 12 lat ulegały dosyć istotnym i zarazem nie w pełni klarownie wyjaśnionym przez prawodawcę modyfikacjom¹. W szczególności wątpliwości wywołują, zasadnicze z punktu widzenia przepisu określającego aktualnie przesłanki bezkarności, kwestie związane z genezą i *ratio legis* wprowadzenia do systemu prawa karnego skarbowego instytucji określonej w art. 16a k.k.s. przez art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r.²; charakteru prawnego instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s.; związków regulacji zawartej w art. 16a k.k.s. z pokrewną co do istoty normatywną instytucją czynnego żalu uregulowaną w art. 16 k.k.s.; wreszcie określenia przesłanek zastosowania instytucji określonej w art. 16a k.k.s.

¹ Historia regulacji określających podstawy bezkarności w razie złożenia korekty deklaracji podatkowej w okresie 1999–2006, stanowi przedmiot rozważań zamieszczonych w dalszej części opracowania.

² Dz.U. Nr 143, poz. 1199.

II. Geneza i *ratio legis* regulacji przewidzianej w art. 16a k.k.s.

Regulacja zawarta w art. 16a k.k.s. wprowadzona została do Kodeksu karnego skarbowego na mocy przepisu art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw³, stanowiącego podstawę uzupełnienia Kodeksu karnego skarbowego o nowy przepis określający przesłanki bezkarności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, który w przewidziany przepisami prawa sposób złożył skuteczną prawnie korektę deklaracji podatkowej oraz uiszczył wskazaną w korekcie kwotę uszczuplenia podatkowego wynikającą z uprzedniego niewłaściwego wypełnienia deklaracji podatkowej. Uzupełnienie regulacji zawartej w Kodeksie karnym skarbowym o dodatkową instytucję określającą przesłanki bezkarności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia podatkowego, wprowadzone ustawą nowelizującą rozwiązania zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa, związane było z modyfikacją zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa regulacji określających podstawy, przesłanki, zakres oraz konsekwencje dokonywania przez podatników, płatników i inkasentów tzw. korekt deklaracji podatkowych. W związku z odmiennym ukształtowaniem rozwiązań ustawowych dotyczących korekt deklaracji podatkowych ustawodawca uznał za konieczne uzupełnienie regulacji zawartej w Kodeksie karnym skarbowym o dodatkowy przepis – oznaczony jako art. 16a k.k.s. – zgodnie z którym: „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wskazanym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie”.

Analizując proces legislacyjny, w wyniku którego w systemie prawa karnego skarbowego pojawiło się dodatkowe rozwiązanie określające podstawy i przesłanki bezkarności sprawcy, który dokonał w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej można dostrzec, że propozycja dodania do Kodeksu karnego skarbowego art. 16a pojawiła się dopiero na etapie prac parlamentarnych nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, który wniesiony został do parlamentu jako tzw. przedłożenie rządowe. Trzeba podkreślić, że przesłany

³ Dz.U. Nr 143, poz. 1199.

⁴ Dz.U. z 2004, Nr 8, poz. 65 ze zm.

do parlamentu rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw w pierwotnej wersji nie zawierał żadnych propozycji modyfikacji materii Kodeksu karnego skarbowego, w szczególności zaś nie przewidywał dodania do Kodeksu karnego skarbowego przepisu określającego szczególne przesłanki niekaralności w sytuacji złożenia w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej⁵. Przedstawiona parlamentowi przez rząd propozycja nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw modyfikując regulacje prawnopodatkowe związane z korektą deklaracji w zakresie konsekwencji karnoskarbowych wynikających z korekty deklaracji opierała się – jak można przypuszczać – na założeniu akceptującym obowiązujące w chwili złożenia projektu do parlamentu rozwiązania ustawowe, w których poza art. 16 k.k.s., stanowiącym przejaw tradycyjnie ujmowanej w polskim prawie karnym skarbowym instytucji czynnego żalu⁶, nie funkcjonowało żadne dodatkowe i zarazem oparte na szczególnych przesłankach rozwiązanie stwarzające podstawy do odstąpienia od pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej⁷. Przedstawiając propozycje modyfikacji regulacji w ustawie – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustawach składających się na system prawa podatkowego nie dostrzegano przeto potrzeby uzupełniania karnoskarbowej regulacji określającej podstawy bezkarności, prawdopodobnie przyjmując, że wszystkie funkcje w tym zakresie spełniać może w sposób skuteczny i zarazem wystarczający ogólnie ujęty, określający szczegółowe przesłanki bezkarności przepis art. 16 k.k.s.⁸

⁵ Zob. Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 3417.

⁶ Zob. szerzej w tej kwestii J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, A. N i t a, J. R a g l e w s k i, A. R. Ś w i a t ł o w s k i, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 59 i n.

⁷ Por. uwagi G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, w: *Nowa kodyfikacja karna*, z. 34, Warszawa 2006, s. 152–153.

⁸ Co prawda w rządowym Projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Druk sejmowy nr 3417) nie zamieszczono informacji wskazującej na przyczyny pominięcia w tym dokumencie propozycji nowelizacji art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa lub propozycji wprowadzenia do Kodeksu karnego skarbowego szczególnej regulacji określającej przesłanki bezkarności sprawcy, który złożył prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej, to jednak stanowisko rządu w tej kwestii prezentowane było już wcześniej w związku z procedurą rozpatrywania poselskich projektów nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa. Tytułem przykładu przywołać można stanowisko przedstawione przez Prezesa Rady Ministrów w piśmie z dn. 23 I 2003 r., dotyczące „komisyjnego projektu ustawy – o zmianie ustawy ordynacja podatkowa (druk nr 1237), w którym podkreślono, że »przepis art. 16 k.k.s. ma zastosowanie do

Propozycja dodania do Kodeksu karnego skarbowego art. 16a pojawiła się na etapie postępowania legislacyjnego w Senacie. W dniu 20 maja 2005 r. na 103 posiedzeniu Senat uchwalił ustawę o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, której art. 11 stanowił: „w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.) po art. 16 dodaje się art. 16a w brzmieniu: »Nie podlega karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuple-

wszystkich przestępstw i wykroczeń skarbowych, niezależnie od ich prawnej kwalifikacji« dodając, że »nie jest prawdziwą tezą zaprezentowaną w uzasadnieniu projektu ustawy, że obowiązujące z dniem 1 stycznia 2003 r. zmiany Ordynacji podatkowej będą skutkować wszczęciem postępowania karnego-skarbowego i z reguły będą powodować zastosowanie sankcji karnych-skarbowych w przypadku: – złożenia przez podatnika korekty deklaracji, w której uprzednio wykazał zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej od należnej albo kwotę zwrotu podatku w wysokości wyższej od należnej, – złożenia przez podatnika korekty deklaracji, w której uprzednio wykazali zwrot różnicy podatku w wysokości nienależnej. Zakładając, że czyn zabroniony określony w art. 56 § 1 k.k.s. popełniono umyślnie należy mieć na względzie, iż w systemie prawa obowiązuje instytucja ‘czynnego żalu’ (art. 16 k.k.s.). Zatem wszystkie zagadnienia karalności czynu związanego z podaniem nieprawdy lub zatajeniem prawdy w deklaracji, co skutkuje uszczupleniem podatku, poddane będą regułom przewidzianym w k.k.s. Zgodnie z tymi regułami, jeżeli oprócz złożenia korekty deklaracji podatkowej spełnione też zostaną inne warunki zastosowania instytucji czynnego żalu, postępowanie w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie będzie wszczynane«. Podobną ocenę możliwości wykorzystywania także w przypadku złożenia korekty deklaracji podatkowej ogólnej karnoskarbowej instytucji czynnego żalu przewidzianej w art. 16 k.k.s. zawiera uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, który został uchwalony przez Sejm w dniu 12 września 2002 r., w którym uzasadniając postulat wykreślenia szczególnej podstawy bezkarności przewidzianej w art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa podniesiono, że »z art. 81 wykreślono obecny § 3, z uwagi na jego niespójność z Kodeksem karnym skarbowym. Poza tym, że przepis ten zbędnie ingeruje w problematykę prawa karnego należącą do sądów to należy zauważyć, że osoba składająca korektę deklaracji i tak z mocy k.k.s. nie będzie podlegała karze (instytucja czynnego żalu). Poza tą niespójnością systemową, między art. 81 § 1 a art. 16 § 2 k.k.s. zachodzi sprzeczność. K.k.s. zaniechanie ukarania uzależnia bowiem nie tylko od złożenia korekty, ale też od faktycznego uiszczenia uszczuplonego podatku«” (zob. Druk sejmowy nr 414). Por. też uwagi V. K o n a r s k i e j - W r z o s e k, T. O c z k o w s k i e g o, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 164–165, a także G. B o g d a n, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 83. Warto zaznaczyć, że G. Bogdan wskazuje na możliwość alternatywnego wykorzystywania przez sprawcę przestępstwa lub wykroczenia skarbowego regulacji zawartych w art. 16 lub 16a k.k.s.

nie»⁹. W dostępnych materiałach dokumentujących proces legislacyjny trudno odnaleźć precyzyjne i zarazem szczegółowe uzasadnienie wprowadzenia tej regulacji. W zasadzie bowiem nie przedstawiono wyjaśnienia powodów uzupełnienia rozwiązania zawartego w art. 16 k.k.s. o dodatkową regulację, nie wskazano także celów, jakie ustawodawca zamierzał realizować na podstawie tej konstrukcji¹⁰. Uzasadnienia wprowadzenia oraz celów rozwiązania zawartego w art. 61a k.k.s. nie sposób doszukać się również w dokumentach towarzyszących nowelizacji tego rozwiązania wprowadzonej w 2006 r.¹¹ W uzasadnieniu projektu uchwalonej w dniu 22 września 2006 r. ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹² wskazano jedynie, że „z uwagi na wprowadzenie do ustawy o kontroli skarbowej art. 14c umożliwiającego składanie prawnie skutecznych korekt deklaracji podatkowych niezbędne jest odpowiednio dostosowanie art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.) przewidującego wyłączenie karalności w przypadku złożenia takiej korekty”¹³.

Dostępne materiały dokumentujące proces legislacyjny nie pozwalają zatem na odtworzenie motywów, przesłanek oraz celu, który realizować ma

⁹ Zob. Senat Rzeczypospolitej Polskiej, V Kadencja, Druk nr 963 z dn. 25 V 2005 r.

¹⁰ Należy podkreślić, że w Druku sejmowym nr 3920, zawierającym sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o senackim Projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, o rządowym Projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw nie odniesiono się do wprowadzonej przez Senat w dn. 20 V 2005 r. poprawki do projektu rządowego wprowadzającej do Kodeksu karnego skarbowego art. 16 a. Należy dodać, że w tekście sprawozdania Komisji Finansów Publicznych nie tylko brak jest jakiegokolwiek odniesienia do wprowadzonej przez Senat zmiany, lecz także brak jakichkolwiek odniesień do przepisu art. 16a w stenogramach z posiedzeń Komisji Finansów Publicznych. Kwestia ta nie została także poruszona w trakcie debaty sejmowej. W Druku sejmowy nr 683 znajduje się jedynie adnotacja: ustawa po rozpatrzeniu stanowiska Senatu. Sejm przyjął poprawki Senatowi.

¹¹ Co do nowelizacji art. 16a k.k.s. zob. m.in. T. G r z e g o r c z y k, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2009, s. 88.

¹² Dz.U. Nr 191, poz. 1413.

¹³ Sejm V Kadencji, Druk sejmowy nr 883. Trzeba dodać, że sporządzona przez Biuro Analiz Sejmowych opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Druk sejmowy nr 683), wskazywała jedynie na konieczność nowelizacji art. 16a k.k.s. w związku z wprowadzeniem do ustawy o kontroli skarbowej regulacji umożliwiającej dokonywanie korekty deklaracji podatkowej. W żadnym zakresie nie odniesiono się w tej opinii do zasadności funkcjonowania w systemie prawa karnego skarbowego instytucji określonej w art. 16a k.k.s. Zob. *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, Biuro Analiz Sejmowych.

rozwiązanie zawarte w art. 16a k.k.s. Brak jest również źródeł pozwalających odtworzyć zakładane przez prawodawcę relacje między ogólną regulacją czynnego żalu wyrażoną w art. 16 k.k.s. a nowym i zarazem w pewnym zakresie szczególnie rozwiązaniem zawartym w art. 16a k.k.s.¹⁴

Wprowadzenie do Kodeksu karnego skarbowego art. 16a nie stanowiło jednak całkowitej nowości w polskim systemie prawa skarbowego. Warto w powyższym kontekście przypomnieć, że w okresie od wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. stan prawny w zakresie regulacji określających przesłanki bezkarności sprawcy w związku z podejmowanymi po popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego działaniami o charakterze ekspiacyjnym ulegał trzykrotnym zmianom. W chwili wejścia w życie kodyfikacji prawa karnego skarbowego z 1999 r. system prawny przewidywał dwa rozwiązania określające podstawy i przesłanki bezkarności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Z jednej strony uchwalony w dniu 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy regulował w art. 16 w sposób ogólny tradycyjną instytucję czynnego żalu, z drugiej szczególnie regulację określającą przesłanki bezkarności przewidywała ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁵. Przepis art. 81 § 1 tej ustawy umożliwiał składanie przez podatników korekt deklaracji podatkowych, z którym skorelowane było rozwiązanie wyrażone w art. 81 § 3 tej ustawy, stwarzające podstawę do nie stosowania kar przewidzianych w ustawie karnej skarbowej wobec podatników, którzy złożyli korektę deklaracji podatkowej¹⁶. Warto w powyższym kontekście odnotować, że regulując restryktywnie i w specyficzny sposób przesłanki czynnego żalu określonego

¹⁴ W powyższym kontekście za zasadną uznać należy krytykę omawianego rozwiązania prezentowaną w piśmiennictwie karnistycznym. Odnosząc się do tego zagadnienia G. Łabuda podkreśla, że „kariera tej instytucji, skutkującej bezkarnością sprawcy, związana jest z jej kryminogennością. Trudno zaprzeczyć temu, że rozwiązanie z art. 16a, ułatwiając organom ścigania pracę, zachęca jednocześnie do popełniania przestępstw i wykroczeń podatkowych – zwłaszcza tych, które cechuje najwyższa zawartość bezprawia” – G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 265.

¹⁵ Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm. Zob. też interesujące uwagi L. W i l k a, *Korekta deklaracji podatkowej w świetle prawa karnego skarbowego*, PS 2000, nr 11/12, s. 131–138.

¹⁶ Także to rozwiązanie, funkcjonujące w systemie prawa przed wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r., wprowadzone zostało do polskiego systemu prawa podatkowe bez szerszego uzasadnienia, w projekcie wskazano bowiem jedynie, że „przepis art. 80 [określający podstawy i sposób dokonywania korekty zeznania podatkowego – dopisek mój, P.K.] da podstawę prawną do działań podatników polegających na korekcie złożonej deklaracji. Korekta zeznania i wpłacenie uszczuplonego podatku uchroni podatnika od odpowiedzialności karnej skarbowej”.

w art. 16 k.k.s.¹⁷ prawodawca nie uznał zarazem za stosowne wprowadzenie modyfikacji lub wręcz uchylenia przepisu art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, określającego szczególnie przesłanki bezkarności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Z chwilą wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. funkcjonowały zatem w systemie dwie odrębne regulacje określające podstawy bezkarności: tradycyjna instytucja karnoskarbowego czynnego żalu oraz rozwiązanie szczególne, zawarte w art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa. Nie ma wątpliwości, że przesłanki zastosowania obu tych regulacji określone były w sposób zasadniczo odmienny, zaś rozwiązanie przewidziane w art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa ujmowane było w piśmiennictwie jako *lex specialis* w stosunku do regulacji zawartej w art. 16 k.k.s.¹⁸ Stan dualizmu ustawowej regulacji podstaw bezkarności w sferze odpowiedzialności karnej skarbowej trwał bez jakichkolwiek modyfikacji przez okres prawie 3 lat, dopiero bowiem na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, określone w przepisie art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa rozwiązanie zostało uchylone. W uzasadnieniu projektu skutkującego skreśleniem przepisu art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa podkreślono, że konieczność uchylenia szczególnej regulacji odnoszącej się do czynnego żalu wynikała z niespójności rozwiązania wyrażonego w art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa z rozwiązaniem zawartym w art. 16 k.k.s., w szczególności ze względu na odmiennie określone przesłanki uzasadniające odstąpienie od ukarania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, dla którego na gruncie art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa wystarczające było złożenie korekty deklaracji, podczas gdy art. 16 k.k.s. dla skutecznego skorzystania z klauzuli bezkarności przewidywał szereg dodatkowych warunków, w tym w szczególności konieczność uiszczenia uszczuplonej należności podatkowej¹⁹. Konsekwencją przyjętego w wyniku

¹⁷ Konstrukcja czynnego żalu określona w art. 16 k.k.s. istotnie różni się od analogicznych rozwiązań na gruncie Kodeksu karnego. Odmienność zaznacza się w szczególności w tym, że warunkiem czynnego żalu jest obowiązek samodenuncjacji po dokonaniu czynu zabronionego oraz brak warunku dobrowolności. Zob. szerzej G. Łabuda, T. Razoowski, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 144–145.

¹⁸ Zob. m.in. L. Wilk, *Korekta...*, *op. cit.*, s. 131 i n.; L. Wilk, *Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych*, PS 2004, nr 7/8, s. 142 i n.; M. Chomiuk, T. Pabiński, *Korekta deklaracji podatkowej jako sposób wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 3, s. 16 i n.; M. Mucha, *Korekta deklaracji a zastosowanie sankcji karnych skarbowych*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 3, s. 26 i n.

¹⁹ W uzasadnieniu Projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja wyborcza oraz o zmianie

uchwalenia ustawy z dnia 12 września 2002 r. rozwiązania było uregulowanie przesłanek bezkarności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wyłącznie w art. 16 k.k.s., określającym ogólną instytucję czynnego żalu²⁰. Skreślając rozwiązanie przewidujące podstawę bezkarności sprawcy zawarte w art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa pozostawiono jednak bez większych zmian regulację *stricte* podatkową, zamieszczoną w art. 81 i następnych ustawy – Ordynacja podatkowa, odnoszącą się wyłącznie do korekty deklaracji podatkowej, na mocy której podatnicy, płatnicy i inkasenci mogli skorygować uprzednio złożoną deklarację pod warunkiem, iż złożenie deklaracji nastąpiło jednocześnie z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. Korekta deklaracji dokonana z zachowaniem warunków określonych w art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa skutkowałą wyłącznie w sferze podatkowej. W zakresie odpowiedzialności karnej skarbowej możliwość skorzystania z klauzuli bezkarności uzależniona była od spełnienia przesłanek określonych w art. 16 k.k.s.²¹

Powstały w wyniku wprowadzenia omówionej wyżej nowelizacji stan prawny wywoływał jednak kontrowersje, czego przejawem były pojawiające się cyklicznie projekty ponownego uregulowania w ustawie – Ordynacja podatkowa instytucji wyłączającej odpowiedzialność karną skarbową w sytuacji złożenia korekty deklaracji podatkowej, w zależności od wersji oparte na regulacji funkcjonującej w latach 1997–2002 jako art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, lub uwzględniające w pewnym zakresie przesłanki niekaralności przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym. W szczególności postulowano, by warunkiem niekaralności było nie tylko złożenie korekty deklaracji wraz z załączonym do niej pisemnym wyjaśnieniem powodów jej sporządzenia, lecz także uiszczenie kwoty uszczuplonego podatku²². Uzasadniając propozycję wprowadzenia

niektórych innych ustaw stwierdzono, że „z art. 81 wykreślono obecny § 3, z uwagi na jego niespójność z Kodeksem karnym skarbowym. Poza tym, że przepis ten zbędnie ingeruje w problematykę prawa karnego należąca do sądów to należy zauważyć, że osoba składająca korektę deklaracji i tak z mocy k.k.s. nie będzie podlegała karze (instytucja czynnego żalu). Poza tą niespójnością systemową, między art. 81 § 1 a art. 16 § 2 k.k.s. zachodzi sprzeczność. K.k.s. zaniechanie ukarania uzależnia bowiem nie tylko od złożenia korekty, ale też od faktycznego uiszczenia uszczuplonego podatku”. Sejm RP, IV Kadencja, Druk sejmowy nr 414.

²⁰ Zob. szerzej J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 60 i n.; G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n.

²¹ Zob. m.in. G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 144 i n.; V. K o n a r s k a - W r z o s e k, T. O c z k o w s k i, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 165; G. B o g d a n, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 83.

²² Przykładem takiej propozycji nowelizacji ustawy z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja

tego rozwiązania podkreślano, że projektowana konstrukcja służyć będzie zaoszczędzeniu czasu i pracy organów ścigania, pozwoli natomiast w pełni realizować interesy fiskalne państwa naruszone w wyniku uprzedniego złożenia nierzetelnej deklaracji podatkowej²³. Przedstawiane w parlamencie propozycje ponownego wprowadzenia do systemu prawa szczególnej regulacji odnoszącej się do czynnego żalu związanego ze złożeniem korekty deklaracji podatkowej były krytycznie oceniane przez legislatorów reprezentujących Radę Ministrów²⁴. Znamionym przykładem takiej negatywnej oceny jest stanowisko rządu przedstawione w dniu 23 stycznia 2003 r., w którym podkreślono, że przyjęcie proponowanego rozwiązania skutkowałoby bezkarnością podatnika, który uprzednio celowo podawał nieprawdziwe dane w deklaracji podatkowej lub zatajał prawdę. Wskazano ponadto, że przepis określający szczególną klauzulę bezkarności w proponowanym kształcie stanowiłby *lex specialis* wobec art. 16 k.k.s., stwarzając sytuację, w której dla uniknięcia odpowiedzialności karej skarbowej wystarczające byłoby złożenie korygującej deklaracji podatkowej, podczas gdy przepis art. 16 k.k.s. przewiduje szereg dodatkowych przesłanek. Podkreślano również, że rozwiązania lokujące szczególną klauzulę bezkarności w ustawie

podatkowa jest m.in. opracowany przez Komisję Finansów Publicznych projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (Druk sejmowy nr 1237), w którym zamieszczono propozycję modyfikacji art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez dodanie § 2 w brzmieniu: „nie podlega karom przewidzianym w Kodeksie karnym skarbowym skorygowanie deklaracji podatkowej, o której mowa w § 1”. W uzasadnieniu projektu podkreślono, że „zastosowanie w tym przypadku instytucji czynnego żalu na podstawie art. 16 k.k.s., o czym mowa w uzasadnieniu do ustawy zmienionej w dniu 12 września 2002 r. wynika z nieporozumienia: skutek niekaralności, będący wynikiem czynnego żalu, wymaga zbadania przez organy ścigania wielu przesłanek faktycznych, w tym zwłaszcza ujawnienia przez składającego wszystkich osób uczestniczących w złożeniu błędnej deklaracji oraz sprawdzeniu, czy fakty podane w tym dokumencie nie są już znane organom ścigania. Nie ma jakiegokolwiek potrzeby narzucania podatnikom ani organom ścigania obowiązków składania licznych dokumentów i angażowania w uciążliwe procedury, skoro obowiązuje dobre i sprawdzone rozwiązanie. W celu uniknięcia nieprzewidywalnych skutków wynikających z nowelizacji art. 81 Ordynacji podatkowej proponuje się usunięcie tego błędu oraz bardziej precyzyjną wersję art. 81, utrzymującą zasadę, że złożenie korekty deklaracji powoduje niekaralność podatników, płatników (inkasentów) i innych osób odpowiedzialnych za składanie deklaracji”.

²³ Por. J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 60 i n.; G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n.

²⁴ Podobnie krytyczne stanowisko prezentowane było w doktrynie prawa karnego skarbowego. Zob. m.in. L. W i l k, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 80; G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152 i n.; K. T k a c z y k, *Instytucja czynnego żalu w prawie karnym w aspekcie prawnoporównawczym*, Przemyśl 2008, s. 293–294.

podatkowej stanowiłoby naruszenie obowiązujących zasad techniki prawodawczej²⁵. Mimo tych zastrzeżeń w 2005 r. doszło do przedstawionego już powyżej ponownego wprowadzenia do systemu prawa regulacji określającej szczególne podstawy bezkarności w przypadku złożenia w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej. Powrócono zatem do funkcjonującego w okresie 1999–2002 dualistycznego modelu określania podstaw bezkarności, z tą tylko – sygnalizowaną już także powyżej – odmiennością, że rozwiązanie szczególne zamieszczone zostało w strukturze Kodeksu karnego skarbowego, w przepisie usytuowanym tuż po art. 16, określającym tradycyjną instytucję czynnego żalu. Zarazem wprowadzona regulacja szczególna określa znacznie bardziej liberalnie przesłanki bezkarności warunkując dobrodziejstwo niepodlegania karze od spełnienia trzech przesłanek: a) złożenia w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej; b) uzasadnienia przyczyny korekty; c) uiszczenia niezwłocznie lub w terminie wskazanym przez uprawniony organ należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie²⁶.

Przedstawione wyżej uwagi wskazują, że stanowisko polskiego prawodawcy co do zakresu i przesłanek bezkarności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, który po popełnieniu przestępstwa podejmował działania mające na celu zniwelowanie konsekwencji wynikających z faktu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego ulegało na przestrzeni ostatnich 6 lat poważnym modyfikacjom. W pierwotnej wersji Kodeks karny skarbowy przewidywał jedynie jedną instytucję czynnego żalu przewidzianą w art. 16, która konstrukcyjnie nawiązywała do rozwiązań obowiązujących na gruncie poprzednich ustaw karnych skarbowych²⁷, i stanowiła – jak podkreśla się w piśmiennictwie – „przykład tradycyjnej konstrukcji prawa karnego skarbowego znanej na gruncie wszystkich polskich regulacji tej dziedziny polskiego systemu prawnokarnego od roku 1926”²⁸, uzupełnioną szczególnym rozwiązaniem wyrażonym w art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierp-

²⁵ Zob. szerzej *Stanowisko Rządu w sprawie komisijnego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk 1237)*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.

²⁶ W piśmiennictwie co do zasady warunek złożenia korekty deklaracji podatkowej oraz przedstawienia uzasadnienia przyczyn korekty ujmuje się łącznie. Zob. m. in. stanowisko G. Ł a b u d y, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 266.

²⁷ Chodzi tu o rozwiązania zawarte w: ustawie karnej skarbowej z dn. 2 VIII 1926 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 609), ustawie karnej skarbowej z dn. 18 III 1932 r. (Dz.U. Nr 34, poz. 35), ustawie karnej skarbowej z dn. 13 IV 1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123), ustawie karnej skarbowej z dn. 26 X 1971 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 260).

²⁸ J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 59.

nia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Po uchyleniu regulacji zawartej w art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w polskim systemie prawa podatkowego funkcjonował tylko jeden przepis określający instytucję czynnego żalu²⁹. Od 2005 r., po wprowadzeniu art. 16a k.k.s., w systemie ponownie funkcjonują dwa równoległe rozwiązania określające podstawy i przesłanki bezkarności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, z tą tylko różnicą w porównaniu do okresu 1999–2002, że obie regulacje zamieszczone są w Kodeksie karnym skarbowym. Brak możliwości precyzyjnego odtworzenia założeń, uzasadnienia oraz celów jakie spełniać miała regulacja zawarta w art. 16a k.k.s. utrudnia rozstrzygnięcie, czy uchylene w 2002 r. regulacji z art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa stwarzało w ocenie prawodawcy stan luki legislacyjnej w zakresie szczególnej regulacji podstaw bezkarności związanych ze złożeniem prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej, powodujący konieczność uzupełnienia polskiego systemu prawa skarbowego o rozwiązanie odnoszące się do tych sytuacji, czy też brak szczególnej regulacji przesłanek bezkarności związanych z korektą deklaracji podatkowej nie uniemożliwiał realizacji polityki kryminalnej związanej z ochroną interesu finansowego państwa w sferze związanej z różnorodnymi formami podstaw ekspiacyjnych prezentowanych po popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w oparciu o ogólną konstrukcję czynnego żalu wyrażoną w art. 16 k.k.s.

Przedstawione wyżej uwagi pozwalają zarazem konstatować, że wprowadzone do Kodeksu karnego skarbowego w 2005 r. rozwiązanie nawiązuje do obowiązującej w latach 1997–2002 szczególnej regulacji czynnego żalu przewidzianej w art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Analizując konstrukcję przepisu art. 16a k.k.s. oraz szczerkowe materiały dokumentujące proces legislacyjny w okresie poprzedzającym ponowne wprowadzenie tej instytucji do polskiego systemu prawa karnego skarbowego można przyjąć, że celem regulacji zawartej w art. 16a k.k.s. było określenie szczególnych przesłanek bezkarności w sytuacji złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej powiązanej z uiszczeniem uszczu-

²⁹ Znamienna jest w tym kontekście wypowiedź K. Tkaczyk wskazującej, że brak szczególnej regulacji zawartej w Ordynacji podatkowej stanowi przejaw świadomej „[...] decyzji ustawodawcy, który nie wiąże już przywileju bezkarności z samym tylko skorygowaniem deklaracji podatkowej, ale mając na uwadze szczególny charakter prawa karnego skarbowego oraz zmierzając do umieszczenia w jednym akcie prawnym wszystkich regulacji związanych z tą problematyką, odsyła do stosowania ogólnej klauzuli niekaralności z art. 16 k.k.s.” – K. Tkaczyk, *op. cit.*, s. 293–294.

plonej należności podatkowej, umożliwiających wyłączenie odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe niezależnie od przesłanek przewidzianych w art. 16 k.k.s.³⁰ Uprawnione jest również przyjęcie, że zarówno w odniesieniu do rozwiązania zawartego w art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, jak i w przypadku regulacji wyrażonej w art. 16a k.k.s. ustawodawca miał na celu przede wszystkim zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa, samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich poprzez stworzenie instytucjonalnych ram prowadzących do wyrównania uszczuplonej w wyniku złożenia nierzetelnej deklaracji podatkowej należności publicznoprawnej w zamian za przywilej bezkarności, lokując aspekt represyjny oraz elementy związane z ułatwieniem procedury dowodowej w zakresie ustalania okoliczności popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych oraz wykrycia ich sprawców³¹ (a więc kwestie tradycyjnie związane z karnoskarbową konstrukcją czynnego żalu) na drugim planie³². Regulacja zawarta w art. 16a k.k.s. służyć miała stworzeniu mechanizmu stymulującego podejmowanie przez sprawców przestępstw lub wykroczeń podatkowych działań, mających na celu wyrównanie uszczerbku finansowego powstałego w wyniku złożenia nierzetelnej deklaracji podatkowej, przy jednoczesnym założeniu, że w razie jego wyrównaniu w związku ze złożeniem korekty wadliwej deklaracji podatkowej ustają przyczyny pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej³³. Ustalenia dotyczące ge-

³⁰ Por. G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n.; G. Łabuda, T. Razonowski, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152–153; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 164–165.

³¹ W związku z tą przesłanką zastosowania instytucji czynnego żalu można w niej doszukiwać się elementów charakteryzujących rozwiązania określane w piśmiennictwie mianem instytucji świadka koronnego. Te regulacje zaliczane są w niektórych ujęciach do instytucji zbliżonych lub włączanych do szeroko rozumianego czynnego żalu. Zob. m.in. K. Tkaczuk, *op. cit.*, s. 27 i n. oraz powołaną tam literaturę przedmiotu.

³² Trafnie podkreśla G. Łabuda, odnosząc się do regulacji zawartych w art. 16 i art. 16a k.k.s., że są one wyrazem priorytetu funkcji restytucyjnej i egzekucyjnej nad represyjną w prawie karnym skarbowym. Zob. szerzej G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n. Por. też stanowisko V. Konarskiej-Wrzošek i T. Oczkowskiego, podkreślających, że „*ratio legis* tak ukształtowanej instytucji czynnego żalu w prawie karnym skarbowym jest względ na jak najpełniejszą i najskuteczniejszą ochronę interesów finansowych państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Wspólnot Europejskich, które to podmioty publicznoprawne nie tyle są zainteresowane ukaraniem sprawcy, co jak najszybszym, najsprawniejszym i najmniej kosztowym uzyskaniem należnych im środków finansowych z tytułu danin publicznych” – V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 186. Zob. też stanowisko J. Raglewskiego, w: G. Bogdan, [i inni], *op. cit.*, s. 60–61.

³³ Tak zrekonstruowane cele omawianej instytucji stanowią podstawę jej krytyki w piśmien-

nezy oraz przebiegu procesu legislacyjnego poprzedzającego umieszczenie w Kodeksie karnym skarbowym regulacji wyrażonej w art. 16a pozwalają także przyjąć, że wprowadzenie do Kodeksu karnego skarbowego art. 16a nie miało na celu wypełnienia luki legislacyjnej, taka bowiem nie ujawniła się po skreśleniu regulacji zawartej w art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁴. Powodem wprowadzenia tej regulacji było stworzenie szczególnych, uprzywilejowanych w stosunku do art. 16 k.k.s., przesłanek skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności, nawiązujących do określonych w ustawie – Ordynacja podatkowa oraz ustawie o kontroli skarbowej podstaw złożenia korekty deklaracji podatkowej oraz uiszczenia uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej³⁵. Jakkolwiek instytucja określona w art. 16a k.k.s. wywołuje zastrzeżenia i wątpliwości związane z elementami konstytutywnymi dla konstrukcji systemu prawa karnego skarbowego, a także poważne zastrzeżenia na płasz-

nictwie. Jedynie tytułem przykładu wskazać należy stanowisko V. Konarskiej-Wrzosek i T. Oczkowskiego, podkreślających, że „ta szczególna postać czynnego zału wyrażonego po popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia podatkowego wydaje się zbędna, gdyż wprowadza do k.k.s. niepotrzebną kazuistykę, przy czym, jak trafnie podnosi się w doktrynie, jej wprowadzenie jest efektem niedostatecznego rozróżnienia między zachowaniami nieuczciwymi (stanowiącymi czyny zabronione pod groźbą kary) a zachowaniami o charakterze niezamierzonej pomyłki przy wypełnianiu deklaracji, które mogą być skorygowane w każdym czasie bez ryzyka poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej” – V. K o n a r s k a - W r z o s e k, T. O c z k o w s k i, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 165. Zob. też uwagi L. W i l k a, J. Z a g r o d n i k a, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 86–87. R. K u b a c k i, A. B a r t o s i e w i c z, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, wyd. 3, Warszawa 2005, s. 149 i n. Z kolei G. Ł a b u d a instytucję przewidzianą w art. 16a k.k.s. określa jako „korektę deklaracji podatkowej” – G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 265. Zob. też G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 151 i n.

³⁴ Por. Stanowisko rządu w przedmiocie projektu nowelizacji ustawy z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Zob. szerzej Stanowisko rządu w sprawie komisijnego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk 1237), Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.

³⁵ Zrekonstruowane powyżej cele i podstawowe założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego prowadzącej do uzupełnienia regulacji określającej podstawy bezkarności w przypadku złożenia w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej odgrywać mogą istotną rolę w procesie wykładni art. 16a k.k.s. Jakkolwiek nie można w tym przypadku mówić o wykładni autentycznej, to jednak zawiera ważne wskazania co do celu i przesłanek tej regulacji, pochodzące od organu ustanawiającego ten akt prawny. Co do przyjmowanych w prawie karnym rodzajów wykładni zob. m.in. R. A. S t e f a ń s k i, *Wykładnia przepisów prawa karnego*, w: *System prawa karnego*, t. 2: *Źródła prawa karnego*, red. T. Bojarski, Warszawa 2011, s. 486 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo.

czyżnie kryminalnopolitycznej³⁶, *de lege lata* stanowi jednak samoistny element systemu instytucji wyłączających lub łagodzących odpowiedzialność karną skarbową w związku ze zmianą nastawienia sprawcy po popełnieniu czynu zabronionego oraz restytucją wyrządzonego przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym uszczerbku w sferze należności publicznoprawnych. Stanowi przejaw priorytetu funkcji restytucyjnej i egzekucyjnej w prawie karnym skarbowym, której wypełnienie wyłącza potrzebę pociągania do odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

III. Charakter prawny instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s.

Przepis art. 16a k.k.s. posługuje się typowym dla konstrukcji czynnego żalu sformułowaniem: „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”, określa także przesłanki warunkujące skorzystanie z dobrodziejstwa bezkarności. Posłużenie się przez prawodawcę sformułowaniem charakterystycznym dla konstrukcji czynnego żalu (ustawodawca skarbowy posługuje się tym terminem w art. 16 k.k.s. oraz w art. 67 § 3 k.k.s.³⁷, identyczne sformułowanie wykorzystywane jest w Kodeksie karnym z 1997 r. w konstrukcjach czynnego żalu³⁸) oraz określenie przesłanek bezkarności w ten sposób, iż odnoszą się one do zachowania następującego po popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, stanowiącego wyraz zmiany postawy i nastawienia sprawcy, podejmującego działania zmierzające do restytucji skutków wywołanych uprzednim bezprawnym zachowaniem) pozwala zaliczyć rozwiązanie zawarte w art. 16a k.k.s. do kategorii instytucji szeroko rozumianego czynnego żalu³⁹. W istocie dobro-

³⁶ Zob. m.in. stanowisko K. Tkaczyk, *op. cit.*, s. 293 i n.; G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 162 i n.; L. Wilk, *Zagadnienia...*, *op. cit.*, s. 80 i n.

³⁷ Regulację zawartą w art. 67 § 3 k.k.s. zalicza się w doktrynie prawa karnego skarbowego do szczególnych postaci czynnego żalu – zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 88.

³⁸ Co do charakteru instytucji czynnego żalu, pełnionych funkcji, celów, dla których ustawodawca posługuje się tymi konstrukcjami, wreszcie przyjmowanych przesłanek jej zastosowania zob. szerzej K. Tkaczyk, *op. cit.*, oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo. Por. też D. Gajdus, *Czynny żal w polskim prawie karnym*, Toruń 1984.

³⁹ Za odmianę czynnego żalu uznają regulację wyrażoną w art. 16a k.k.s.: T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 88; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 164–165; J. Raglewski, w: G. Bogdan, [i inni], *op. cit.*, s. 60. Zob. też K. Tkaczyk, *op. cit.*, s. 27 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu.

dziejstwo bezkarności związane jest także w tym przypadku ze zmianą postawy sprawcy, której konsekwencje sprowadzają się do uchylenia w sferze finansowej skutków uprzedniego bezprawnego i karalnego zachowania⁴⁰. Przepis ten, identycznie jak wszystkie regulacje stanowiące podstawę wyłączenia lub degresji odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (w tym w szczególności regulacje odnoszące się do czynnego żalu), pełni funkcję motywacyjną, której istota sprowadza się do stworzenia efektywnego mechanizmu skłaniającego sprawców przestępstw lub wykroczeń podatkowych do podejmowania działań niwelujących konsekwencje ich przestępczej aktywności⁴¹. W pewnym sensie instytucje te, w tym także rozwiązania zawarte w art. 16a k.k.s., stanowią przejaw tzw. trzeciej drogi w prawie karnym, wyraźnie preferującej elementy sprawiedliwości restytucyjnej (naprawczej)⁴². Przywrócenie stanu zgodnego z prawem oraz wyrów-

⁴⁰ W doktrynie prawa karnego skarbowe wskazuje się, że instytucje przewidziane w art. 16 i art. 16a k.k.s. mają wspólną cechę, sprowadzającą się do stwierdzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego oraz braku wymierzenia kary. Zarazem część autorów, co było już sygnalizowane powyżej, przyjmuje odmienną terminologię dla określenia każdej z nich, nazywając instytucję przewidzianą w art. 16 k.k. czynnym żalem, zaś instytucję określoną w art. 16a k.k.s. – korektą deklaracji podatkowej. Zob. m.in. G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 257. Z kolei G. Bogdan zalicza regulację zawartą w art. 16a k.k.s. do „specyficznego, szeroko rozumianego czynnego żalu” – G. Bogdan, w: G. Bogdan, [i inni], *op. cit.*, s. 79. Trafnie podkreśla się także w piśmiennictwie, że instytucja przewidziana w art. 16a k.k.s. odnosi się do sprawców przestępstw lub wykroczeń skarbowych, bowiem jej celem jest wyłącznie odpowiedzialności karnej skarbowej. Do zachowań nie realizujących znamion przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, w szczególności z uwagi na brak komponenty strony podmiotowej (zachowania nieumyślne) stosują się wyłącznie regulacje określające podstawy dokonania korekty deklaracji podatkowej przewidzianej w ustawie z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz w ustawie z dn. 28 IX 1991 r. o kontroli skarbowej. Zob. w tej kwestii T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 89–90.

⁴¹ Por. J. Rağlewski, w: G. Bogdan, [i inni], *op. cit.*, s. 60 i n.; G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n.

⁴² W piśmiennictwie podkreśla się, że tradycyjnie szeroki zakres stosowania czynnego żalu w prawie karnym skarbowym wynika z przypisywanej tej gałęzi prawa funkcji egzekucyjnej, mającej w założeniu stymulować sprawców przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych w zamian za uzyskanie przywileju bezkarności. Zob. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 125; G. Łabuda, T. Rązowski, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 144 i n.; V. Konarska-Wrózsek, T. Oczkowski, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 162 i n. Czynny żal za przejaw tzw. trzeciej drogi w systemie sankcji karnych uznaje K. Tkaczyk, *op. cit.*, s. 69 i n. Zob. też H.H. Jeschek, T. Weigend, *Lehrbuch des Strafrechts. Allegmeiner Teil*, 5. Auf., Berlin 1996, s. 864–867. Co do pojęcia sprawiedliwość naprawcza oraz cech współczesnych systemów prawa karnego nastawionych także na elementy re-

nanie uszczerbku wywołanego bezprawnym i karalnym zachowaniem stanowi podstawę szczególnego bonusu oferowanego sprawcy w zamian za zmianę postawy, przyjmującego postać klauzuli bezkarności. Przepis art. 16a k.k.s. w opisanym powyżej aspekcie ma bez wątpienia charakter materialnoprawny⁴³. Z oczywistych powodów wyraża także elementy proceduralne, bowiem spełnienie przewidzianych w nim warunków bezkarności aktualizuje jedną z tzw. negatywnych przesłanek procesowych, której konsekwencją jest – w zależności od stadium postępowania, na którym ujawnione zostanie zrealizowanie przesłanek bezkarności – stwierdzenie braku podstaw do wszczęcia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, w związku z którym doszło do następczego wypełnienia przesłanek bezkarności, lub umorzenia wcześniej wszczętego postępowania, którego przedmiotem była kwestia odpowiedzialności za takie przestępstwo lub wykroczenie skarbowe⁴⁴. Pozwala to konstatować, że z normatywnego punktu widzenia, zarówno ze względu na cel zawartego w art. 16a k.k.s. rozwiązania, jak i konsekwencje związane ze spełnieniem określonych w tym przepisie przesłanek bezkarności, wyrażoną w nim instytucję uznac należy za odmianę karnoskarbowego czynnego żalu⁴⁵. W konsekwencji na-

stytucyjne zob. szerzej W. Zalewski, *Sprawiedliwość naprawcza. Początek ewolucji polskiego prawa karnego?*, Gdańsk 2006, s. 94 i n.

⁴³ Co do materialnoprawnego charakteru instytucji czynnego żalu zob. K. Tkaczyk, *op. cit.*, s. 27 i n.

⁴⁴ Trafnie podkreślają V. Konarska-Wrzosek i T. Oczkowski, że „ustawowa klauzula niepodlegania karze sprzężona z czynnym żalem jest ujemną przesłanką procesową, która sprawia, że nie można wszcząć postępowania karnego skarbowego wobec sprawcy, który dokonał prawnie skutecznej samodenuncjacji [lub wypełnił przesłanki określone w art. 16a k.k.s. – dopisek mój, P.K.], a jeżeli zostało ono z jakichś powodów wszczęte, to należy je bezzwłocznie umorzyć” – V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 164. Zob. też G. Łabuda, T. Rازowski, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152; G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 257 oraz s. 267–268; J. Raglewski, w: G. Bogdan, [i inni], *op. cit.*, s. 79.

⁴⁵ W niniejszym opracowaniu przyjmuję szerokie rozumienie pozaustawowej nazwy „czynny żal” uznając, że jest to zbiorcze określenie, obejmujące te instytucje prawa karnego, których wyznacznikiem konstrukcyjnym jest to, iż sprawca czynu karalnego uzyskuje określone koncesje (o różnym stopniu degresji karania) w zakresie następstw prawno Karnych popełnionego czynu, o ile podejmie się w czasie czynu lub już po jego dopuszczeniu się czynności skutkującej „neutralizacją” negatywnych konsekwencji związanych z zachowaniem karalnym. Zob. szerzej K. Tkaczyk, *op. cit.*, s. 291 i n.; J. Raglewski, *Czynny żal sensu largo*, „Jurysta” 1999, nr 6, s. 5 i n. Zob. też T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 88–89; F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 100; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karnoskarbowe*, Warszawa 2002, s. 41 i n.; H. Skwarczyński, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 2, s. 21 i n.

leży stwierdzić, że instytucja określona w art. 16a k.k.s. stanowi jedną ze swoistych postaci tzw. karnoskarbowego czynnego żalu, uzupełniającą regulację zawartą w art. 16 k.k.⁴⁶

IV. Relacje między przepisem art. 16 k.k.s. a przepisem art. 16a k.k.s.

Przedstawione wyżej uwagi uzasadniają twierdzenie, że na gruncie aktualnie obowiązującego Kodeksu karnego skarbowego instytucja czynnego żalu opisana została w dwóch przepisach: art. 16 oraz art. 16a⁴⁷. Pierwszy z nich, wyrażający klasyczną karnoskarbową konstrukcję, stanowi:

„Art. 16. § 1. Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się tylko wtedy, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym. Jeżeli czyn zabroniony nie polega na uszczupleniu tej należności, a orzeczenie przepadku przedmiotów jest obowiązkowe, sprawca powinien złożyć te przedmioty, natomiast w razie niemożności ich złożenia – uiścić ich równowartość pieniężną; nie nakłada się obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej, jeżeli przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

§ 3. Jeżeli złożone przedmioty podlegające przepadkowi mogą ulec szybkiemu zniszczeniu lub zepsuciu, ich przechowywanie byłoby połączone z niewspółmiernymi kosztami lub nadmiernymi trudnościami albo powodowałyby znaczne obniżenie ich wartości, organ postępowania przygotowawczego nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia ich równowartości pieniężnej, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

⁴⁶ Por. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005, (*Podatkowe Komentarze Praktyczne*), s. 149; T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 88; V. Konarska-Wrzeszek, T. Oczkowski, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 164–165; L. Wilk, *Założenia nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r. (część materialnoprawna)*, „Monitor Prawniczy” 2006, nr 1, s. 9 i n.

⁴⁷ Kodeks karny skarbowy przewiduje także instytucję czynnego żalu przy usiłowaniu (art. 15 k.k. w zw. z art. 21 § 3 i 5 k.k.s.) oraz specyficzną konstrukcję czynnego żalu wyrażoną w art. 67 § 3 k.k.s. Zob. szerzej G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 260 i s. 609.

§ 4. Zawiadomienie powinno być złożone na piśmie albo przekazane ustnie do protokołu.

§ 5. Zawiadomienie jest bezskuteczne, jeżeli zostało złożone:

1) w czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;

2) po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony.

§ 6. Przepisu § 1 nie stosuje się wobec sprawcy, który:

1) kierował wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego;

2) wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego;

3) zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba że zawiadomienia, o którym mowa w § 1, dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku;

4) nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony”.

Dopełniający zawartą w Kodeksie karnym skarbowym regulację czynnego żalu art. 16a stanowi natomiast:

„Art. 16a. Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004, Nr 8, poz. 65 ze zm.), korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wskazanym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie”.

Zestawiając ze sobą obie przytoczone wyżej regulacje łatwo dostrzec, że poza identycznym sformułowaniem użytym w pierwszej części każdego z omawianych przepisów, oraz podobnie określonym obowiązkiem uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym przez sprawcę zachowaniem (art. 16 k.k.s.) lub uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie (art. 16a k.k.s.)⁴⁸,

⁴⁸ Odmienność w redakcji obu przepisów stanowi podstawę krytycznych uwag prezentowa-

w pozostałym zakresie przesłanki warunkujące skorzystanie z dobrodziejstwa bezkarności ujęte zostały w obu przepisach w sposób skrajnie odmienny⁴⁹. Regulacja zawarta w art. 16 k.k.s. przewiduje bowiem, obok elementów restytucyjnych, także szereg dodatkowych warunków, wśród których centralną pozycję zajmuje przesłanka autodenuncjacji wyrażona w § 1⁵⁰, powiązana z obowiązkiem ujawnienia istotnych okoliczności popełnienia czynu zabronionego oraz wskazania osób współdziałających w jego popełnieniu⁵¹. Artykuł 16 k.k.s. przewiduje ponadto dodatkowo warunki negatywne, których wystąpienie wyklucza możliwość skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności przewidziane w § 5 i 6. Żadnego z wymienionych wyżej warunków bezkarności nie wprowadzono natomiast do treści art. 16a k.k.s. Jednocześnie w art. 16a k.k.s. wskazano nie wymienioną w art. 16 k.k.s. przesłankę w postaci złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej wraz uzasadnieniem przyczyny korekty. Odmiennie ukształtowany został także na gruncie art. 16a k.k.s. krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności. Regulacja zawarta w art. 16a k.k.s. nie ma bowiem charakteru uniwersalnego, odnosi się do ograniczonego kręgu podmiotów, tj. do sprawców przestępstw lub wykroczeń podatkowych⁵², z tym koniecznym

nym w piśmiennictwie, gdzie podkreśla się, że na gruncie art. 16a k.k.s.: „Ustawodawca pomija warunek uiszczenia należności wymagalnej (poprzestaje na należności uszczupionej lub narazonej na uszczuplenie), co czyni rozwiązanie z art. 16a k.k.s. niespójnym z rozwiązaniem z art. 16 k.k.s. po nowelizacji. Wydaje się wszakże, że również po korekcie deklaracji chodzi o należność wymagalną. Wniosek odmienny pozostawałby w sprzeczności z założeniami aksjologicznymi” – G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152.

⁴⁹ Na odmienny sposób określenia w obu przepisach przesłanek bezkarności zwraca się powszechnie uwagę w doktrynie prawa karnego skarbowego. Zob. w szczególności G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152 i n.; G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 266 i n.; T. G r z e g o r c z y k, *Kodeks... [wyd. IV]*, *op. cit.*, s. 88–89; A. S a r n a, *Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 42 i n.; L. W i l k, *Założenia...*, *op. cit.*, s. 9 i n.; F. P r u s a k, *Prawo karne...*, *op. cit.*, s. 100 i n.; L. W i l k, J. Z a g r o d n i k, *op. cit.*, s. 85 i n.

⁵⁰ Trafnie podkreślają G. Ł a b u d a i T. R a z o w s k i, że „odmiennie jednak jak przy czynnym żalu, art. 61a k.k.s. nie wymaga od sprawcy aktu samodenuncjacji” – G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152. Zob. też J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 60 i n.

⁵¹ Co do przesłanek zastosowania art. 16 k.k.s. zob. szerzej J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 60 i n.; G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo. Zob. też K. T k a c z y k, *op. cit.*, s. 293 i n.

⁵² Na ograniczenie zakresu przedmiotowego, a w konsekwencji podmiotowego omawianej instytucji wskazuje się powszechnie w piśmiennictwie. Jedynie tytułem przykładu moż-

dopełnieniem, że możliwość skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności dotyczy jedynie tych podmiotów, które z punktu widzenia regulacji zawartej w ustawie – Ordynacja podatkowa oraz ustawie o kontroli skarbowej mają uprawnienie do złożenia korekty deklaracji podatkowej, a więc podatników, płatników lub inkasentów⁵³. W pierwszej kolejności przywilej bezkarności odnosi się do podatników, płatników lub inkasentów, którzy dopuścili się przestępstw lub wykroczeń podatkowych łączących się ze składaniem deklaracji podatkowych⁵⁴.

Zaliczenie regulacji zawartej w art. 16a k.k.s. do instytucji czynnego żalu powiązane z umieszczeniem tego rozwiązania tuż za przepisem określającym tradycyjną i rozbudowaną co do przesłanek instytucję czynnego żalu sprawia, iż w doktrynie i orzecznictwie wątpliwości wywołuje kwestia relacji treściowej w zakresie wskazanych wprost w art. 16 przesłanek warunkujących skorzystanie z dobrodziejstwa czynnego żalu oraz przesłanek wykluczających możliwości skorzystania z klauzuli bezkarności, w szczególności zaś rozstrzygnięcie, czy przesłanki wskazane w art. 16, a nie wymienione wprost w art. 16a k.k.s., dookreślają przewidziane w drugim z wymienionych przepisów warunki skorzystania z dobrodziejstwa czynnego żalu⁵⁵. Z punktu widzenia wykładni obu przepisów dylemat powyższy ująć można w formie pytania, czy treść przepisu art. 16 k.k.s. uzupełnia w trakcie procesu wykładni art. 16a k.k.s. w ten sposób, że określając zakres i przesłanki zastosowania instytucji czynnego żalu przewidzianej w art. 16a k.k.s. organ

na wskazać, że zdaniem G. Bogdana: „instytucja opisana w art. 16a k.k.s. jako jedyna w rozdziale 2 ma zastosowanie wyłącznie do sprawców przestępstw podatkowych”.

⁵³ Trafnie podkreśla T. Grzegorzczak, że „z punktu widzenia art. 16a k.k.s. uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej 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” – T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 89 i n. Zob. też podobne stanowisko A. Sarny, *op. cit.*, s. 42 i n.

⁵⁴ Niczego w powyższym kontekście nie zmienia możliwość złożenia korekty deklaracji podatkowej przez inną niż sprawca osobę, która prawo do dokonania takiej korekty posiada w świetle unormowań podatkowych. Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 267.

⁵⁵ Zob. w szczególności: T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 89–90; L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 85 i n.; L. Wilk, *Założenia...*, *op. cit.*, s. 9 i n.; G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152 i n.; G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 266 i n.; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 162 i n.; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 286 i n. Por. też stanowisko SN wyrażone w postanowieniu SN z 17 V 2007 r., IV KK 131/07, OSNwSK 2007, poz. 1092.

procesowy zobowiązany jest uwzględnić wyrażone wprost w art. 16a k.k.s. przesłanki bezkarności, a także te spośród przesłanek wskazanych w art. 16 k.k.s., które nie zostały wprost uregulowane w pierwszym z wymienionych przepisów⁵⁶, czy też określa samoistnie wszystkie przesłanki, których wystąpienie aktualizuje przywilej bezkarności⁵⁷.

Poszukując rozstrzygnięcia zarysowanego wyżej zagadnienia wskazać należy, że przepis art. 16 k.k.s. odnosi się do wszystkich przypadków popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego⁵⁸. Nie ma wątpliwości, że przewidziana w art. 16 k.k.s. możliwość skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności obejmuje zarówno przypadki popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, z którym związane jest spowodowanie przez sprawcę uszczuplenia należności publicznoprawnej, jak i narażenia takiej należności na uszczuplenie, a także popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego o charakterze formalnym⁵⁹. Z punktu widzenia przewidzianego w art. 16 zakresu zastosowania, instytucja czynnego żalu odnosi się także do przypadków popełnienia przestępstwa lub wykroczenia podatkowego w związku ze złożeniem nierzetelnej deklaracji podatkowej, czego konsekwencją jest uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej albo naruszenie obowiązków podatkowych w zakresie sporządzania i składania do właściwych organów podatkowych deklaracji podatkowych. Przepis art. 16a k.k.s. obejmuje natomiast tylko sytuacje związane z popełnieniem przestępstwa lub wykroczenia podatkowego, mającego

⁵⁶ W ten sposób przeprowadza wykładnię art. 16a k.k.s. T. Grzegorzczak, podkreślając, że „[...] wydaje się, że jeżeli organ ścigania karnego skarbowego ujawnił już czyn i rozpoczął postępowanie karne skarbowe, to dezaktualizuje to możliwość korzystania przez sprawcę z art. 16a skoro dezaktualizuje taką możliwość też np. wszczęcie postępowania podatkowego” – T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 89. Identyczne stanowisko, *nota bene* powołując się bez szerszego uzasadnienia na pogląd T. Grzegorzczaka przedstawiony w III wyd. komentarza do Kodeksu karnego skarbowego (T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2006), prezentuje SN. W postanowieniu SN z 17 V 2007 r. (IV KK 131/07, OSNwSK 2007, poz. 1092) stwierdzono, że „[...] przedłożone korekty deklaracji podatkowych nie mają wpływu na odpowiedzialność sprawców i nie mogą być utożsamiane z instytucją z art. 16a k.k.s. 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”.

⁵⁷ Takie stanowisko prezentują m.in. L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 85; L. Wilk, *Założenia...*, *op. cit.*, s. 9 i n.

⁵⁸ J. Raglewski, w: G. Bogdan, [i inni], *op. cit.*, s. 60 i n.; G. Łabuda, w: P. Kardaś, [i inni], *op. cit.*, s. 259 i n.

⁵⁹ *Ibid.*

u podstawy złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej⁶⁰. Nie ma też wątpliwości, że w okresie 2002–2005, kiedy w polskim systemie prawa karnego skarbowego funkcjonował tylko art. 16 k.k.s., przypadki objęte zakresem zastosowania art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz sytuacje objęte zakresem zastosowania art. 16a k.k.s., objęte były zakresem regulacji wyrażonej w art. 16 k.k.s.⁶¹ Skorzystanie w tym okresie z dobrodziejstwa bezkarności w sytuacji złożenia korekty deklaracji podatkowej, wymagało ponadto spełnienia przewidzianych w art. 16 k.k.s. pozytywnych przesłanek czynnego żalu oraz braku aktualizacji którejkolwiek z przesłanek negatywnych⁶². Niespełnienie którejkolwiek ze wskazanych warunków wykluczało możliwość skorzystania z klauzuli bezkarności określonej w art. 16 k.k.s. także wtedy, gdy sprawca złożył w sposób prawnie skuteczny korektę deklaracji podatkowej oraz uiszczył niezwłocznie lub w terminie wskazanym przez uprawniony organ uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznoprawną⁶³. Zarazem w okresie 2002–2005 istniała możliwość skorzystania z klauzuli bezkarności w razie spełnienia wszystkich pozytywnych oraz niewystąpienia negatywnych przesłanek przewidzianych w art. 16 k.k.s., nawet gdy sprawca nie złożył w sposób

⁶⁰ W piśmiennictwie bez wyjątku wskazuje się na ograniczony zakres zastosowania instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s., podkreślając, że „konstrukcja bezkarności na wypadek złożenia korekty deklaracji podatkowej dotyczy kilku typów czynów zabronionych, przede wszystkim zaś stypizowanych w art. 56 § 1–3, art. 76 § 1–3 oraz art. 78 § 1–3 k.k.s.” – G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 266. Podobnie na ograniczony zakres zastosowania art. 16a k.k.s. wskazuje G. Bogdan, podkreślając, że „instytucja opisana w art. 16a k.k.s. jako jedyna w rozdziale 2 ma zastosowanie wyłącznie do sprawców przestępstw podatkowych” – G. B o g d a n, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 79. Identycznie kwestię tę ujmuje T. Grzegorzczak, wskazując, że „przepis normuje swoistą postać czynnego żalu w odniesieniu do czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnych, objętych deklaracjami podatkowymi” – T. G r z e g o r c z y k, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 89.

⁶¹ Na objęcie zakresem regulacji art. 16 k.k. wypadków złożenia przez sprawcę prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej wskazują nie tylko bez mała jednomyślnie teoretycy prawa karnego skarbowego, lecz także przywoływane powyżej uzasadnienie projektu zawierającego propozycję wprowadzenia do systemu prawa szczególnej podstawy bezkarności sprawcy, który dokonał korekty deklaracji podatkowej.

⁶² Podział przesłanek czynnego żalu określonego w art. 16 k.k.s. na pozytywne i negatywne przyjmuje także T. G r z e g o r c z y k, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 84 i n.; J. R a g l e w s k i, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 62.

⁶³ Należy podkreślić, że w piśmiennictwie podnoszone są wątpliwości co do prawidłowości ujęcia warunku bezkarności w zakresie obowiązku uiszczenia kwoty narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Zob. szerzej G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 267–268.

prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej. Po wejściu w życie art. 16a k.k.s. sprawcy przestępstw lub wykroczeń podatkowych związanych ze złożeniem nierzetelnej deklaracji podatkowej mogą uzyskać przywilej bezkarności albo realizując przesłanki określone w art. 16a k.k.s., tj. składając w sposób prawnie skuteczny korektę deklaracji podatkowej oraz uiszczając na rzecz właściwego organu kwotę uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, albo spełniając wszystkie przesłanki czynnego żalu przewidziane w art. 16 k.k.s.⁶⁴

Zestawiając ze sobą zakres zastosowania normy wyrażonej w art. 16 k.k.s. oraz normy z art. 16a k.k.s. można stwierdzić, że z punktu widzenia obejmowanych przez te regulacje typów przestępstw lub wykroczeń skarbowych zachodzi między nimi relacja zawierania. Analizując krąg przestępstw lub wykroczeń skarbowych objętych zakresem zastosowania art. 16 k.k.s. oraz krąg typów przestępstw lub wykroczeń skarbowych objętych zakresem zastosowania art. 16a k.k.s. można stwierdzić, że każdy typ przestępstwa lub wykroczenia skarbowego objęty zakresem zastosowania art. 16a k.k.s. mieści się także w zakresie zastosowania regulacji zawartej w art. 16 k.k.s., zarazem art. 16 k.k.s. obejmuje także takie typy przestępstw i wykroczeń skarbowych, które pozostają poza zakresem zastosowania art. 16a k.k.s. Relacja zawierania odnosząca się do zakresu typów przestępstw lub wykroczeń skarbowych objętych zakresem zastosowania instytucji wyrażonych w art. 16 i art. 16a k.k.s. nie przesądza jeszcze, że przepisy te pozostają z stosunku zawierania uzasadniającym uznanie jednego z nich za *lex specialis*⁶⁵. Dla stwierdzenia tej relacji konieczne jest bowiem ustalenie, że z punktu widzenia wszystkich wyrażonych w dwóch jednostkach tekstu prawnego elementów charakteryzujących przesłanki zastosowania określonych w nich instytucji zachodzi między nimi stosunek zawierania (podporządkowania), który oparty na stwierdzeniu, iż przesłanki zastosowania określone w przepisie bogatszym treściowo obejmują wszystkie przesłanki przewidziane w przepisie treściowo uboższym, przy jednoczesnym określeniu w przepisie bogatszym treściowo co najmniej jednego elementu nie wskazanego w przepisie uboższym treściowo, skutkującym tym, iż zakres zastosowania przepisu bogatszego w treść jest węższy niż zakres zastosowania przepisu uboższego

⁶⁴ Trafnie na alternatywność rozwiązań przewidzianych w art. 16a i art. 16 k.k.s. wskazuje G. B o g d a n, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 83.

⁶⁵ Takie stanowisko prezentowane jest w doktrynie prawa karnego skarbowego. Zob. w szczególności F. P r u s a k, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 286–287; G. Ł a b u d a, T. R a z o w s k i, *Wybrane...*, *op. cit.*, s. 152–153; G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 266 i n.; L. W i l k, J. Z a g r o d n i k, *op. cit.*, s. 85–87.

treściowo⁶⁶. Z tego też względu przepis uboższy treściowo i zarazem szerszy zakresowo określany jest mianem przepisu ogólnego, zaś przepis bogatszy treściowo i zarazem węższy co do zakresu mianem przepisu szczególnego⁶⁷. Pozwala to twierdzić, że relacja *lex specialis – lex generali* oparta jest na relacji podporządkowania zachodzącej między przepisem ogólnym a przepisem szczególnym⁶⁸.

Uwzględniając pełną zawartość treściową regulacji mieszczących się w art. 16a i art. 16 k.k.s. można stwierdzić, że pozostają one w relacji logicznej krzyżowania. Przepisy te obejmują bowiem wspólnym zakresem sytuacje, w których sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego popełnionego w związku ze złożeniem nierzetelnej deklaracji podatkowej złożył w sposób prawem przewidziany prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej i zarazem uiścił uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznoprawną jednocześnie dokonując czynności w warunkach określonych w art. 16 k.k.s., zarazem spełniając przesłankę samodenuncjacji, a także pozostałe tzw. pozytywne warunki czynnego żalu określone w art. 16 k.k.s. przy braku którejkolwiek z negatywnych przesłanek stosowania instytucji przewidzianej w art. 16 § 5 i 6 k.k.s.⁶⁹ Oznacza to, że zakres zastosowania instytucji określonych w art. 16 i art. 16a k.k.s. krzyżuje się,

⁶⁶ Zob. szerzej W. Wołter, *Reguły wyłączania wielości ocen w prawie karnym*, Warszawa 1961, s. 29 i n.

⁶⁷ Z zastrzeżeniem poglądów W. Woltera stanowisko to jest powszechnie przyjmowane w polskiej doktrynie prawa karnego. Zgrabnie ujmuje relację między przepisami pozostającymi w stosunku specjalności A. Spotowski, wskazując, że „niemal powszechnie zwraca się uwagę na logiczny charakter zasady specjalności, podnosząc, iż pomiędzy przepisem ogólnym a przepisem szczególnym zachodzi stosunek logiczny podporządkowania. Podobnie miała się rzecz w doktrynie polskiej, w której przyjmowano, że wtedy, gdy jeden przepis ma zakres szerszy, obejmujący sobą zakres innego przepisu, zachodzi pomiędzy nimi stosunek zawierania, czyli podporządkowania. W razie występowania tego stosunku logicznego między przepisami przepis szczególny wyłącza stosowanie przepisu ogólnego” – A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw*, Warszawa 1976, s. 67. Zob. też I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1975, s. 221; W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy w prawie karnym*, w: *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, Toruń 2006, s. 67 i n.

⁶⁸ Pomijam w tym miejscu kwestię sporu toczonego między W. Wolterem a A. Spotowskim co do charakteru logicznej podstawy zasady specjalności, a także jego znaczenie dla współczesnych analiz dogmatycznych. Zob. szerzej W. Wołter, *op. cit.*, s. 29 i n.; A. Spotowski, *op. cit.*, s. 67 i n. Co do współczesnego podejścia do tego sporu por. m.in. W. Wróbel, *Z problematyki...*, *op. cit.*, s. 67 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011.

⁶⁹ Zob. szerzej T. Grzegorzycyk, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 86 i n.

co sprawa, iż istnieje taka kategoria stanów faktycznych, które realizują jednocześnie przesłanki zastosowania czynnego żalu przewidzianego w art. 16 k.k.s. i warunki uzasadniające skorzystanie z klauzuli bezkarności określonej w art. 16a k.k.s., są zarazem takie sytuacje, w których spełnione są wyłącznie przesłanki przewidziane w art. 16 k.k.s., przy jednoczesnym braku spełnienia wszystkich konstytutywnych warunków skorzystania z dobrodziejstwa niepodlegania karze określonych w art. 16a k.k.s., bez trudu można również wskazać przypadki, w których dojdzie do zrealizowania przesłanek przewidzianych w art. 16a k.k.s., przy jednoczesnym braku spełnienia warunków czynnego żalu przewidzianych w art. 16 k.k.s. Trafnie przeto wskazuje się w piśmiennictwie, że instytucje te wzajemnie się uzupełniają, zaś w pewnych wypadkach regulacja zawarta w art. 16 k.k.s. może być traktowana jako alternatywna dla rozwiązania wyrażonego w art. 16a k.k.s.⁷⁰

Jednocześnie poza sygnalizowaną wyżej zależnością, pozwalającą traktować instytucję klasycznego karnoskarbowego czynnego żalu z art. 16 k.k.s. oraz instytucję przewidzianą w art. 16 k.k.s. w pewnych przypadkach jako alternatywne sposoby wyłączania odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, między wymienionymi regulacjami nie zachodzą żadne inne treściowe lub funkcjonalne zależności. W szczególności zaś nie sposób przyjąć, by wykorzystana przez prawodawcę technika legislacyjna, w tym zwłaszcza umieszczenie regulacji określającej przesłanki bezkarności w razie złożenia w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej tuż za przepisem określającym przesłanki karnoskarbowego czynnego żalu uzasadniała twierdzenie, iż przepis art. 16 k.k.s. wyraża część przesłanek uzasadniających skorzystanie z dobrodziejstwa bezkarności nieokreślonych wprost w przepisie art. 16a k.k.s. Przepis art. 16a k.k.s. statuuje bowiem samoistną instytucję swoistego czynnego żalu. W doktrynie prawa karnego skarbowego nie ma wątpliwości co do tego, że skorzystanie z dobrodziejstwa bezkarności na zasadach określonych w art. 16a k.k.s. nie wymaga spełnienia przesłanki autodenuncjacji w rozumieniu art. 16 § 1 k.k.s., ani też ujawnienia przez składającego korektę deklaracji istotnych okoliczności popełnienia czynu zabronionego, w szczególności zaś ujawnienia osób współdziałających ze sprawcą w jego popełnieniu. Nie jest również wymagane z oczywistych powodów złożenie przez sprawcę przedmiotów podlegających przepadkowi, nie stosują się także do instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. określone w art. 16 § 5 i 6 negatywne przesłanki czynnego żalu.

⁷⁰ Takie stanowisko prezentuje G. B o g d a n, w: G. B o g d a n, [i inni], *op. cit.*, s. 83.

Kwestią wywołująca wątpliwości i rozbieżności wykładnicze jest natomiast zakres czasowy funkcjonowania instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. w szczególności w kontekście ewentualnej możliwości ograniczenia zakresu jej zastosowania poprzez przyjęcie, że mimo braku wyraźnego określenia w art. 16a k.k.s., skuteczne dokonanie korekty deklaracji podatkowej prowadzące do wyłączenia karalności zachowania stanowiącego realizację znamion przestępstwa lub wykroczenia podatkowego możliwe jest wyłącznie do czasu „ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności podatkowej”. W doktrynie prezentowane są w tym zakresie przeciwstawne poglądy. Wedle dominującego, instytucja przewidziana w art. 16a k.k.s. określa w sposób samoistny i wyczerpujący przesłanki bezkarności, rządzi się własnymi prawami, co przesadza, że w odniesieniu do tej instytucji nie stosuje się żadnych, nieprzewidzianych *expressis verbis* w art. 16a k.k.s. warunków, w tym także nie stosuje się warunków określonych w art. 16 k.k.s.⁷¹ Z drugiej strony w doktrynie prezentowany jest konsekwentnie mniejszościowy pogląd, zgodnie z którym „z natury rzeczy, jak się wydaje, chodzi tu jednak o dokonanie przez sprawcę skutecznej korekty deklaracji podatkowej, zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności podatkowej”. Zwolennicy tego ujęcia wykładniczego, dostrzegając pogląd przeciwny prezentowany w doktrynie, uzasadniają stanowisko wskazujące na zastosowanie do instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. przesłanek negatywnych określonych w art. 16 § 5 k.k.s. podkreślają, że „jeżeli organ ścigania karnego skarbowego ujawnił już czyn i rozpocznie postępowanie karne skarbowe, to dezaktualizuje to możliwość korzystania przez sprawcę z art. 16a k.k.s., skoro dezaktualizuje taką możliwość też np. wszczęcie postępowania podatkowego”⁷². Stanowisko to znalazło swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie Sądu Najwyższego, który w uzasadnieniu postanowienia z 17 maja 2007 r. stwierdził, „że przedłożone korekty deklaracji podatkowych nie mają wpływu na odpowiedzialność sprawców i nie mogą być utożsamiane z instytucją z art. 16a k.k.s. („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”⁷³).

Odnosząc się do przytoczonej wyżej koncepcji ograniczającej czasowy zakres zastosowania instytucji określonej w art. 16a k.k.s. wyłącznie do

⁷¹ Takie stanowisko prezentują m.in. L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 85; L. Wilk, *Założenia...*, *op. cit.*, s. 9–10.

⁷² T. Grzegorzycyk, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 90.

⁷³ Uzasadnienie postanowienia SN z 17 V 2007 r., IV KK 131/07, OSNwSK 2007, poz. 1092.

sytuacji złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa lub wykroczenia podatkowego, polegającego na uszczupleniu podatkowej należności publicznoprawnej przez złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej wskazać należy, iż nie jest trafny argument, odwołujący się do dezaktualizacji możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej przez wszczęcie postępowania karnego skarbowego oparty na wskazaniu, że taką możliwość dezaktualizuje też np. wszczęcie postępowania podatkowego⁷⁴. Kwestie możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej uregulowane są bowiem samoistnie przez przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa oraz przepisy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Po myśli art. 81 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa „jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową”. Wedle art. 81b § 1 tej ustawy: „uprawnienie do skorygowania deklaracji: 1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą; 2) przysługuje nadal po zakończeniu: a) kontroli podatkowej, b) postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego”. Oznacza to, że zgodnie z obowiązującymi przepisami, które nie ulegają żadnym modyfikacjom na mocy postanowień Kodeksu karnego skarbowego, korekta deklaracji podatkowej może być złożona: przed wszczęciem kontroli podatkowej (prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego), po zakończeniu tej kontroli, jak również po zakończeniu postępowania podatkowego, z tym jednak ograniczeniem, że w tym ostatnim przypadku korekta odnosić się może jedynie do zobowiązań podatkowych nieobjętych decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego⁷⁵. Z kolei w przypadku kontroli skarbowej korekta deklaracji podatkowej może być zgodnie z treścią art. 14c ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej złożona przed wszczęciem postępowania kontrolnego, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli oraz po zakończeniu postępowania kontrolnego, jednak z tym ograniczeniem, że prawnie skuteczna korekta dotyczyć może jedynie tych zobowiązań podatkowych, które nie zostały objęte decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego⁷⁶. Przyjmując za bezsporne uprawnienie do złożenia

⁷⁴ Takie stanowisko prezentuje T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 90.

⁷⁵ Por. art. 81 i art. 81b ustawy z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.).

⁷⁶ Por. art. 14c ustawy z dn. 28 IX 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r., Nr 41, poz. 214).

w sposób prawnie skuteczny oraz wywołując skutki określone w art. 16a k.k.s. korekty deklaracji podatkowej w okresie przed wszczęciem kontroli podatkowej oraz przed wszczęciem kontroli skarbowej, trafnie podkreśla się w literaturze, że z punktu widzenia czasowego ograniczenia możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej „najważniejszy z punktu widzenia sprawcy moment wyznaczany jest pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego (gdy idzie o kontrolę podatkową) oraz w ciągu 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli (gdy idzie o kontrolę skarbową). W tym bowiem czasie sprawca posiada dokładne informacje co do ustaleń poczynionych przez organy kontrolne, przez co może przewidzieć kształt przyszłej decyzji podatkowej. Jeżeli skorzysta z prawa złożenia korekty, zaktualizuje się zakaz pociągnięcia go do odpowiedzialności karnej skarbowej z art. 16a k.k.s.”⁷⁷ Oznacza to, po pierwsze, że wszczęcie postępowania podatkowego nie dezaktualizuje możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej, możliwość taka przysługuje bowiem z mocy art. 81b § 1 pkt 2 nadal po zakończeniu postępowania podatkowego, a jedynie ogranicza jej zakres do zobowiązań nieobjętych decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Po wtóre, ograniczenie zakresu korekty deklaracji podatkowej składanej po zakończeniu postępowania podatkowego związane jest wyłącznie z toczącym się postępowaniem podatkowym, nie zaś jakimkolwiek innym postępowaniem związanym z oceną prawidłowości ustalenia w ramach procedury samoobliczania podatku podstawy i wysokości zobowiązania podatkowego, w tym w szczególności nie jest związana z postępowaniem karnym skarbowym, i obejmuje jedynie tę część nierzetelnie sporządzonej deklaracji podatkowej, która objęta została zakresem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Nie budzi także wątpliwości, że postępowanie podatkowe jest odrębnym i posiadającym odmienny charakter postępowaniem niż postępowanie karne skarbowe, zaś przepis art. 16a k.k.s. odwołuje się w zakresie korekty deklaracji podatkowej wyłącznie do regulacji zawartych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Oznacza to, iż przy braku jakiegokolwiek ograniczenia możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej przez przepis art. 16a k.k.s., nie istnieje również możliwość ograniczenia tego uprawnienia z punktu widzenia konsekwencji przewidzianych w art. 16a k.k.s. w drodze wykładni, ta bowiem miałaby w analizowanym przypadku charakter wykładni zawężającej zakres zastosowania instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. poprzez rozszerzającą i opartą na analogii wykładnię negatywnych prze-

⁷⁷ G. Łabuda, w: P. Kardas, [i inni], *op. cit.*, s. 266.

słanek wyłączających zastosowanie tej szczególnej postaci czynnego żalu. Twierdzenia tego nie sposób uzasadnić odwołując się do dyrektyw wykładni językowej. Stanowisko interpretacyjne trudno również uzasadnić odwołując się do dyrektyw wykładni funkcjonalnej, bowiem nie istnieją podstawy do takiego sposobu dekodowania funkcji pełnionych przez regulację zawartą w art. 16a k.k.s., a nadto taki sposób wykładni prowadzi do konsekwencji niekorzystnych dla sprawcy⁷⁸. Podobnie oceniać należy omawiane stanowisko wykładnicze w odniesieniu do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w kontekście przewidzianych w art. 14c ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej uprawnień do złożenia korekty deklaracji podatkowej. Także w odniesieniu do korekty przewidzianej w art. 14c ustawy o kontroli skarbowej wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie dezaktualizuje możliwości skorzystania z tej instytucji, zaś wszczęcie kontroli skarbowej prowadzi do zawieszenia tego uprawnienia na czas trwania kontroli, zaś po jego zakończeniu wyłącza możliwość dokonania w sposób prawnie skuteczny korekty w odniesieniu do zobowiązań objętych treścią decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Wreszcie twierdzenie, iż uprawnienie do skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności określonego w art. 16a k.k.s. nie przysługuje sprawcy po wszczęciu przez organ ścigania postępowania karnego skarbowego nie znajduje również wsparcia we wzajemnych relacjach przepisów art. 16 i art. 16a k.k.s. Co prawda przepisy te nie pozostają w stosunku zawierania, co sprawia, iż nie można zasadnie przyjąć, że zachodzi między nimi relacja specjalności, jednak określają samodzielne i niezależne instytucje prawne⁷⁹, zaś żadna z powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych nie uzasadniania zabiegu przenoszenia na etapie przekładu przepisów na normy postępowania przewidzianych w art. 16 k.k.s. przesłanek ograniczających zakres zastosowania opisanej w nim instytucji czynnego żalu do normy dekodowanej z art. 16a k.k.s., przesłanek tych *expressis verbis* nie przewidującego. Taki zabieg przeprowadzany jest przy przyjęciu pewnych założeń w sytuacji podczytywania z pozostających w relacji specjalności przepisów norm postępowania, z tym jednak koniecznym uzupełnieniem, że przenoszone w trakcie procesu interpretacji z przepisu bogatszego w treść i zarazem węższego zakresowo przesłanki ograniczające zakres zastosowania wprowadzone są do normy dekodowanej z przepisu uboższego treściowo

⁷⁸ Por. stanowisko G. Ł a b u d y, w: *ibid.*, s. 268.

⁷⁹ W tym też sensie można twierdzić, że art. 16a k.k.s. ma charakter *lex specialis* w stosunku do art. 16 k.k.s.

i zarazem szerszego zakresowo ze znakiem negacji⁸⁰. Wreszcie omawianej w tym miejscu koncepcji wykładniczej nie wspiera analiza genezy i *ratio legis* wprowadzenia do Kodeksu karnego skarbowego art. 16a, bowiem analiza procesu legislacyjnego poprzedzającego wprowadzenie do systemu prawa karnego skarbowego szczególnej regulacji określającej przesłanki bezkarności określonej w art. 16a k.k.s. jednoznacznie wskazuje, że prawodawca był w pełni świadomy stosunkowo wąskiego ujęcia tzw. przesłanek pozytywnych oraz relatywnie szerokiego zakresienia przesłanek negatywnych w art. 16 k.k.s., zaś konstruując przepis art. 16a k.k.s. zmierzał do samoistnego określenia w tym przepisie przesłanek bezkarności w sytuacji złożenia w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej, bez konieczności wypełniania restryktywnie ujętych warunków z art. 16 k.k.s. W żadnym zakresie zamysłem prawodawcy nie było także objęte takie ukształtowanie systemu regulacji określających przesłanki bezkarności, w którym ogólnie ujęte warunki skorzystania z dobrodziejstwa bezkarności z art. 16a k.k.s. byłyby na etapie wykładni uzupełniane przez organ stosujący prawo o elementy precyzujące wyrażone w art. 16 k.k.s. Nie sposób go zatem uzasadnić odwołując się do motywów prawodawcy oraz specyficznie rozumianej wykładni autentycznej⁸¹.

Stanowiska wskazującego na możliwość ograniczenia zakresu zastosowania art. 16a k.k.s. wyłącznie do przypadków złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej przed wszczęciem przez organ ścigania postępowania karnego skarbowego nie sposób także uzasadnić odwołując się do historii funkcjonowania w polskim systemie prawa karnego skarbowego klauzul bezkarności, w tym w szczególności analizując zasady funkcjonowania poprzednika rozwiązania zawartego w art. 16a k.k.s., tj. instytucji przewidzianej w art. 81 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa. Rozwiązania takiego nie uzasadnia również wykładnia historyczna⁸².

Konkludując tę część rozważań można stwierdzić, że regulacja zawarta w art. 16a k.k.s., podobnie jak obowiązujące poprzednio rozwiązanie wyrażone w art. 81 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, statuuje szczególną i zarazem swoistą instytucję czynnego żalu, określając szczególne i samoistne przesłanki bezkarności. Pomimo występowania pewnych podobieństw między uregulowaną w art. 16 k.k.s. ogólną instytucją karnoskarbowego czynnego żalu określonego w art. 16 k.k.s.

⁸⁰ Zob. szerzej w tej kwestii W. Wolter, *op. cit.*, s. 35 i n.

⁸¹ Zob. szerzej w tej kwestii R.A. Stefański, *op. cit.*, s. 486 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo.

⁸² Por. *ibid.*

a swoistą regulacją czynnego żalu zawartą w art. 16a, druga z wymienionych regulacji funkcjonuje zupełnie inaczej niż czynny żal z art. 16 k.k.s. Wspólne dla obu instytucji jest jedynie określenie charakteru prawnego i konsekwencji prawnych związanych z aktualizacją określonych w nich przesłanek, tj. wyłącznie odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, oraz przesłanka restytucyjna ujęta jako uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej. W pozostałym zakresie oba przepisy przewidują odrębne i zarazem samoistne przesłanki. Relacje między przepisem art. 16 k.k.s. a przepisem art. 16a k.k.s. wskazują, że zakres zastosowania tych instytucji krzyżuje się, co sprawia, iż w pewnej kategorii stanów faktycznych aktualizować się będą przesłanki zastosowania każdej z nich. Zarazem w pozostałym zakresie instytucje te określają odmiennie przesłanki bezkarności, co sprawia, iż w tym zakresie są komplementarne. W przypadku zachowań polegających na uszczupleniu należności podatkowej przez złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej możliwe jest skorzystanie przez sprawcę z dobrodziejstwa bezkarności albo w oparciu o art. 16 k.k.s., albo na podstawie art. 16a k.k.s. Jedynie w pewnych, szczególnych przypadkach, sprawca składający korektę deklaracji podatkowej realizować będzie jednocześnie przesłanki bezkarności przewidziane w obu przepisach. Zarazem z uwagi na sposób wyznaczenia zakresu zastosowania art. 16a k.k.s., instytucja ta może mieć zastosowanie w sytuacjach, gdy z uwagi na aktualizację jednej z negatywnych przesłanek przewidzianych w art. 16 k.k.s., w tym w szczególności przesłanki przewidzianej w art. 16 § 5 pkt 1 lub pkt 2 k.k.s., nie będzie możliwe skorzystanie z ogólnej instytucji czynnego żalu, zarazem zaś nie wystąpi żadna z przewidzianych w art. 81b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa lub w art. 14c ustawy z dnia 28 września 1991 r. negatywna przesłanka dezaktualizująca możliwość złożenie w prawnie skuteczny sposób korekty deklaracji podatkowej. Możliwość skorzystania przez sprawcę z art. 16a k.k.s. odnosi się w szczególności do sytuacji, gdy z uwagi na wcześniejsze niż działania zmierzające do złożenia korekty deklaracji podatkowej wyraźne udokumentowanie przez organ ścigania wiadomości o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, lub z uwagi na rozpoczęcie przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, która dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony, nie jest możliwe skorzystanie z art. 16 k.k.s., i zarazem nie doszło do wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej albo doszło do wszczęcia postępowania kontrolnego w rozumieniu ustawy o kontroli skarbowej,

które zostało zakończone⁸³. Ponadto możliwe jest skorzystanie z art. 16a k.k.s. w razie wystąpienia negatywnych przesłanek zastosowania art. 16 k.k.s. w sytuacji wszczęcia i zakończenia postępowania podatkowego, w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego oraz w razie wszczęcia i zakończenia postępowania kontrolnego, w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, a także w razie wszczęcia postępowania kontrolnego w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli.

V. Uwagi końcowe

Przedstawione wyżej rozważania wskazują, że zakres zastosowania swojej instytucji czynnego żalu określonego w art. 16a k.k.s. jest bardzo szeroki. Przepis ten – co już sygnalizowano – wywołuje poważne wątpliwości w doktrynie prawa karnego skarbowego i jest uznawany wręcz za instytucję kryminalną⁸⁴. Stwarza też podstawy do wątpliwego z punktu widzenia

⁸³ Interesujący przypadek możliwości zastosowania art. 16a k.k.s. analizuje G. Łabuda, wskazując sytuację, w której „sprawca po zakończonej kontroli podatkowej (resp. postępowaniu kontrolnym) skorzysta z uprawnienia dokonania korekty deklaracji podatkowej, jednak nie uiszczył uszczuplonej należności publicznoprawnej. Oznacza to bark podstaw do przyjęcia degresji karalności na podstawie art. 16a k.k.s. i jednocześnie prowadzić winno do wszczęcia postępowania karnoskarbowego. Jednakże ze względu na brak zakazu wielokrotnego korygowania deklaracji sprawca może ponownie dokonać korekty, wykazując tym razem kwoty uprzednio wykazane w deklaracji tzw. pierwotnej (jest to dopuszczalne tylko wówczas, gdy nie zostanie wydana decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego). Jeżeli tak uczyni, to pojawia się pytanie o to, czy takie zachowanie spełnia przesłanki art. 16a k.k.s.: sprawca wszak skorygował deklarację podatkową, z prawnego punktu widzenia nie istnieje jakakolwiek należność uszczuplona (przyjmuje się kwotę zobowiązania, wynikającą z korekty deklaracji, chyba że co innego określono w drodze decyzji), dlatego też nie istnieje obowiązek jej uiszczenia. W ten prosty sposób istnieje możliwość uniknięcia jakiegokolwiek odpowiedzialności karnoskarbowej. Jakkolwiek funkcją przepisu art. 16a k.k.s. jest uzgodnienie oświadczenia woli wykazanego w deklaracji podatkowej z ustaleniami poczynionymi przez organ podatkowy czy organ kontroli skarbowej, niemniej wykładnia językowa pozwala uznać, że również sytuacje tego rodzaju kwalifikują się do objęcia ich zakresem art. 16a k.k.s. Zaznaczyć należy, że przeciwny rezultatowi wykładni językowej rezultat wykładni funkcjonalnej, nie jest dopuszczalny do przyjęcia z uwagi na okoliczność, iż zawęża on na niekorzyść sprawcy zakres zastosowania komentowanego przepisu” – G. Ł a b u d a, w: P. K a r d a s, [i inni], *op. cit.*, s. 268.

⁸⁴ Tak określa tę instytucję G. Ł a b u d a, w: *ibid.*, s. 265. Zob. też krytyczną ocenę tej instytucji L. W i l k a, *Zagadnienia...*, *op. cit.*, s. 80 oraz V. K o n a r s k a - W r z o s e k, T. O c z k o w s k i, *Prawo i postępowanie...*, *op. cit.*, s. 164–165.

systemowego oraz kryminalnopolitycznego uprzywilejowania przypadków złożenia przez sprawcę przestępstwa lub wykroczenia podatkowego w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej połączonego z uiszczeniem uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Oparty jest na zdecydowanym priorytecie funkcji restytucyjnej i egzekucyjnej prawa karnego skarbowego, którą ustawodawca zdecydował się realizować bez należytego uwzględnienia – oczywiście z zachowaniem właściwych proporcji – funkcji represyjnej oraz pozostałych funkcji pełnionych tradycyjnie w prawie karnym skarbowym przez instytucję czynnego żalu. Przy określonej interpretacji regulacja zawarta w art. 16a k.k.s. może stanowić podstawę działań skutkujących bezkarnością, które graniczą lub wręcz stanowią przejaw nadużycia prawa⁸⁵. W piśmiennictwie karnistycznym prezentowana jest konsekwentnie od chwili wejścia w życie art. 16a k.k.s. uzasadniona krytyczna ocena przewidzianej w nim instytucji. Z uwagi na brak danych dotyczących zakresu wykorzystywania tej instytucji w praktyce stosowania prawa, trudno określić skalę negatywnych konsekwencji wynikających z praktycznej aplikacji art. 16a k.k.s. Kształt zawartej w art. 16a k.k.s. regulacji, w tym w szczególności sposób ujęcia ustawowych przesłanek, których aktualizacja prowadzi do możliwości skorzystania przez sprawcę przestępstwa lub wykroczenia podatkowego z dobrodziejstwa bezkarności bez konieczności spełniania przesłanek przewidzianych w art. 16 k.k.s. (pozytywnych) oraz braku aktualizacji którejkolwiek z przesłanek negatywnych sprawia, iż w doktrynie i orzecznictwie podejmowane są próby swoistej korekty przyjętego przez prawodawcę rozwiązania w kierunku uzyskania rezultatu wykładniczego zwiększającego spójność regulacji zawartej w art. 16a k.k.s. z konstrukcją czynnego żalu przewidzianą w art. 16 k.k.s.⁸⁶ Nie kwestionując przesłanek i powodów podejmowania tego typu działań wykładniczych, zarazem nie należy tracić z pola widzenia, że stanowią one próbę korekty błędów ustawodawcy na etapie wykładni, której celem jest „poszerzenie” na etapie interpretacji zakresu ustawowo określonych przesłanek zastosowania klauzuli bezkarności przewidzianej w art. 16a k.k.s., prowadzące do zawężenia zakresu zastosowania tej instytucji. Z uwagi na przyjmowane w sferze prawa karnego standardy wykładnicze oraz pełnione

⁸⁵ Zob. uwagi G. Łabudę, w: P. Kardaś, [i inni], *op. cit.*, s. 268. W zakresie znaczenia podanego przez G. Łabudę przykładu dla krytycznej oceny art. 16a k.k.s. niczego nie zmienia możliwość kwestionowania wykorzystywania art. 16a k.k.s. w sytuacjach tzw. nadużycia prawa.

⁸⁶ Stanowisko takie prezentuje konsekwentnie T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. III], *op. cit.*, s. 86 i n.; T. Grzegorzczak, *Kodeks...* [wyd. IV], *op. cit.*, s. 89–90.

przez prawo karne funkcje, w tym w szczególności funkcję gwarancyjną, ująć tych nie sposób jednak zaaprobować⁸⁷. Poszerzenie na etapie wykładni przesłanek bezkarności w sytuacji złożenia przez sprawcę w sposób prawnie skuteczny korekty deklaracji podatkowej prowadzi bowiem do ograniczenia na niekorzyść sprawcy zakresu zastosowania tej instytucji wbrew rezultatom wynikającym z wykładni językowej. Zarazem nie znajduje wsparcia w argumentach ze sfery wykładni autentycznej, historycznej, funkcjonalnej lub systemowej. Tym samym dostrzegając nadmiernie szeroko zakreśloną sferę bezkarności wynikającą z wadliwej redakcji przepisu art. 16a k.k.s. pozostaje jedynie postulować możliwie szybkie wprowadzenie stosownych zmian ustawodawczych, zmierzających w kierunku przywrócenia stanu prawnego obowiązującego w okresie 2002–2005. Trzeba jednak pamiętać, że nawet wprowadzenie tych zmian, z oczywistych powodów uzasadnionych, nie zmieni niczego w zakresie oceny tych zdarzeń faktycznych, które miały miejsce w okresie obowiązywania art. 16a k.k.s.

⁸⁷ Zob. szerzej W. Wróbel, *Prawotwórcze tendencje w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Mity czy rzeczywistość?*, w: *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci prof. Andrzeja Wąska*, Lublin 2005, s. 245 i n.