

Andrzej Jezusek

## Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przypadkowi

### 1. Wprowadzenie

W dogmatyce prawa karnego wyrażono pogląd, że kwota pieniężna odpowiadająca uszczuplonej przez przestępstwo skarbowe należności publicznoprawnej stanowi korzyść majątkową podlegającą przypadkowi na podstawie art. 33 § 1 k.k.s.<sup>1</sup> Grzegorz Łabuda wskazał, że desygnatem korzyści majątkowej jest uszczuplona czynem zabronionym należność publicznoprawna, ponieważ „należność taka spełnia wszystkie kryteria, wedle których ocenia się w piśmiennictwie i orzecznictwie sytuację jako korzyść majątkową. Jest to zwłaszcza przysporzenie niegodziwe, nienależne i bezprawne”<sup>2</sup>. Korzyścią majątkową uzyskiwaną z przestępstw skarbowych są kwoty pieniężne odpowiadające zaległości podatkowej i długowi celnemu oraz kwoty pieniężne nienależnie umorzone<sup>3</sup>. W konsekwencji ww. kwoty podlegają obligatoryjnemu przypadkowi, przewidzianemu w art. 33 § 1 k.k.s. Zapatrywanie, iż nieodprowadzony podatek stanowi korzyść majątkową związaną z popełnieniem przestępstwa skarbowego, zaaprobowano także w orzecznictwie sądowym<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Ustawa z dn. 10 IX 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2016, poz. 2137, tekst jedn. ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy”, „k.k.s.”

<sup>2</sup> G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 376.

<sup>3</sup> Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 376. Tak też: M. Błaszczyk, *Przypadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016, s. 160.

<sup>4</sup> Zob. uchwała SN z 18 XII 2013 r., I KZP 19/13, Legalis nr 742175; uchwała SN z 24 VI 2015 r., I KZP 5/15, Legalis nr 1254496; wyrok SA w Gdańsku z 26 I 2016 r., II AKa 366/15, Legalis nr 1507304.

Przedstawiony pogląd budzi jednak zasadnicze zastrzeżenia. Są one dwójakiego rodzaju. Po pierwsze, wątpliwości rodzi stwierdzenie, że uszczuplona należność publicznoprawna może zostać uznana za korzyść majątkową stanowiącą przedmiot przepadku. Po drugie, nawet w razie zaaprobowania powyższego zapatrywania dyrektywy wykładni systemowej i funkcjonalnej przeciwstawiają się takiemu sposobowi interpretacji art. 33 § 1 k.k.s., z którego wynikałaby kompetencja sądu do orzeczenia przepadku kwot pieniężnych odpowiadających wartości uszczuplonej należności publicznoprawnej.

## **2. Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym a pojęcie korzyści majątkowej podlegającej przepadkowi**

W pierwszej kolejności należy poddać analizie pogląd, wedle którego uszczuplona należność publicznoprawna stanowi przysporzenie osiągnięte przez sprawcę przestępstwa skarbowego, ewentualnie przez podmiot, na którego rzecz sprawca działał.

Terminy „należność publicznoprawna” oraz „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym” zostały przez ustawodawcę zdefiniowane w Kodeksie karnym skarbowym. Należnością publicznoprawną jest należność państwowa lub samorządowa będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Pod pojęciem należności państwowej należy rozumieć podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celną, a pod pojęciem należności samorządowej – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji (art. 53 § 26 k.k.s.). Nadto w rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 53 § 26a k.k.s). Natomiast „należnością publicznoprawną uszczuploną czynem zabronionym” jest „wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił” (art. 53 § 27 k.k.s.)<sup>5</sup>. Uszczuplenie należności publicz-

<sup>5</sup> Artykuł 53 § 29 k.k.s. nakazuje stosować odpowiednio § 27 do następujących określeń: „kwota niewpłaconego podatku”, „nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie

noprawnej w rozumieniu przywołanego przepisu następuje, gdy określona osoba czynem zabronionym nie zadeklaruje zapłaty lub nie zapłaci daniny publicznej, czym doprowadzi do powstania uszczerbku finansowego<sup>6</sup>, co ma miejsce z dniem upływu terminu przewidzianego do zapłaty należności<sup>7</sup>. Stąd jednym z przypadków zachodzenia uszczuplenia należności publicznoprawnej jest powstanie zaległości podatkowej, z którą mamy do czynienia w myśl art. 51 § 1 o.p.<sup>8</sup> w razie niezapłacenia podatku w terminie. Do powstania uszczuplenia nie jest konieczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego<sup>9</sup>. Należy zaznaczyć, że uszczuplenie należności publicznoprawnej jest tylko jedną z wielu postaci uszczerbku finansowego, jaki może zostać wyrządzony czynem skarbowym, obok np. uszczerbku polegającego na nienależnym zwrocie podatku.

Co istotne, pojęcie czynu, z którym związane jest uszczuplenie należności publicznoprawnej, nie jest tożsame z pojęciem czynu polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej. W literaturze wyjaśniono, że czyn polegający na uszczupleniu należności publicznoprawnej, tj. czyn zawierający w ustawowym opisie znamię skutku uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie, jest zarazem czynem, z którym związane jest uszczuplenie. Relacja ta nie ma charakteru odwrotnego: nie każdy czyn, z którym związane jest uszczuplenie, polega na uszczupleniu. Za czyny, z którymi związane jest uszczuplenie, mogą nadto zostać uznane czyny, które nie zawierają w opisie znamienia skutku w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie, a które powodują uszczuplenie należności publicznoprawnej (np. art. 57 § 1 k.k.s., art. 77 § 1–3 k.k.s., art. 78 § 1–3 k.k.s.)<sup>10</sup>.

---

należności celnej należnej do zapłacenia”, „nienależny zwrot należności podatkowej”, „nie pobiera podatku”, „nie wpłaca w terminie podatku”, „pobrano podatek”, „pobranego podatku nie wpłaca”, „podatek” oraz „wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji”. W związku z powyższym należy zaznaczyć, że przedmiotem niniejszego opracowania są wyłącznie sytuacje wiążące się z brakiem zapłaty należności publicznoprawnej, a nie – związane z uzyskaniem określonej kwoty pieniężnej, np. w ramach zwrotu należności lub wypłaty subwencji. Z punktu widzenia poruszanych problemów sytuacje te dość istotnie się różnią.

<sup>6</sup> Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 515.

<sup>7</sup> Zob. L. Wilk, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2016, s. 249.

<sup>8</sup> Ustawa z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2015, poz. 613 ze zm., dalej: „o.p.”

<sup>9</sup> Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2000, nr 11, s. 86.

<sup>10</sup> Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 515–516.

Przechodząc do przedmiotu niniejszego opracowania, należy zauważyć, że popełnienie czynu, z którym związane jest uszczuplenie należności publicznoprawnej, powoduje po stronie wierzyciela takiej należności uszczerbek finansowy w postaci braku należnego przysporzenia, tj. wpływu określonej kwoty pieniężnej. Zasadniczą kwestią jest ustalenie, czy spowodowanie uszczerbku po stronie wierzyciela należności publicznoprawnej jest równoznaczne z zaistnieniem przysporzenia po stronie sprawcy przestępstwa skarbowego lub podmiotu, na rzecz którego sprawca działał. Odpowiedź musi być negatywna. Zaistnienie uszczerbku finansowego po stronie wierzyciela należności publicznoprawnej nie może być *per se* rozumiane jako zaistnienie przysporzenia po stronie podmiotu zobowiązanego: majątek takiego podmiotu nie ulega przecież wzbogaceniu wskutek nieuiszczenia lub niezadeklarowania uiszczenia określonej kwoty pieniężnej<sup>11</sup>. W przypadku uszczerbku finansowego doznanego przez wierzyciela należności publicznoprawnej zachodzi pewna analogia do pojęcia szkody majątkowej. Szkada majątkowa może – lecz nie musi – wiązać się z osiągnięciem korzyści majątkowej przez osobę, która ją wyrządziła swoim czynem. Dlatego także ewentualna wysokość osiągniętej przez sprawcę szkody korzyści nie wpływa na wysokość należnego odszkodowania, która jest uzależniona od intensywności uszczerbku w majątku osoby poszkodowanej ustalonej przy zastosowaniu metody dyferencyjnej<sup>12</sup>.

Zakwestionowanie rozumowania, w myśl którego zaistnienie uszczerbku finansowego po stronie wierzyciela należności publicznoprawnej jest równoznaczne z przysporzeniem majątkowym po stronie podmiotu zobowiązanego, nie oznacza jeszcze, że podmiot taki nie osiąga korzyści majątkowej

---

<sup>11</sup> Okoliczności tej zupełnie nie dostrzega Sąd Najwyższy, wskazując: „Uszczuplona należność publicznoprawna, zgodnie z treścią art. 53 § 27 k.k.s., to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia osoba zobowiązana się uchyliła i w rzeczywistości uszczerbek finansowy nastąpił. Tak wyrażonej kwoty pieniężnej H. M. nie uiszczył, co oznacza, że zwiększył swoje aktywa do wartości tej kwoty pieniężnej [...]” – uchwała SN z 24 VI 2015 r., I KZP 5/15, Legalis nr 1254496. Pogląd Sądu Najwyższego jest rażąco sprzeczny z zasadami logicznego rozumowania. Fakt nieuiszczenia należności publicznoprawnej nie oznacza zwiększenia majątku sprawcy, a jedynie utrzymanie jego wartości (brak jego pomniejszenia). Należy jednak zastrzec, że uszczuplenie należności publicznoprawnej może niekiedy polegać na bezprawnym zatrzymaniu uprzednio pobranych kwot. W takim wypadku można sensownie twierdzić, że sprawca powiększył swoje aktywa.

<sup>12</sup> Zob. M. Kaliński, *Odpowiedzialność odszkodowawcza*, w: *Prawo zobowiązań – część ogólna. System Prawa Prywatnego. Tom VI*, red. A. Olejniczak, Warszawa 2014, s. 95.

z popełnienia przestępstwa związanego z uszczupleniem należności publicznoprawnej. Rozstrzygnięcie tego problemu wymaga bliższego przyjrzenia się pojęciu korzyści majątkowej.

Przepisy prawa karnego jedynie szczątkowo definiują pojęcie korzyści majątkowej, wskazując, że jest nią korzyść dla sprawcy przestępstwa, jak i dla kogo innego (art. 115 § 4 k.k.<sup>13</sup>, art. 53 § 13 k.k.s.). W tej sytuacji określenie korzyści majątkowej pozostawiono nauce i orzecznictwu. Oktawia Górniok stwierdziła, że jest nią: „korzyść zaspokajającą w pierwszym rzędzie potrzebę materialną, której osiągnięcie zmienia stan majątkowy sprawcy lub tej osoby, której ją przysparza, a taka zmiana nie jest uzasadniona uprawnieniami przysługującymi sprawcy imiennie, wynikającymi ze stosunku prawnego, istniejącego między nim a osobą fizyczną lub prawną pokrzywdzoną jego działaniem”<sup>14</sup>. Korzyść majątkowa może występować pod wieloma postaciami, m.in. jako: rzecz ruchoma, nieruchomości, świadczenie o wartości pieniężnej (darowizna, zwolnienie z długu, udzielenie nieoprocentowanej pożyczki), wierzytelność oraz inne prawo majątkowe (np. majątkowe prawo autorskie)<sup>15</sup>. Od korzyści osobistej odróżnia ją, wedle konkurujących koncepcji, to, że ma „wartość ekonomiczną, przejawiającą się m.in. w tym, że jest przeliczalna na pieniądze, w związku z czym jej wielkość może zostać wyrażona sumą pieniężną”<sup>16</sup>, albo to, że zaspakaja przede wszystkim potrzeby ekonomiczne<sup>17</sup>.

Sąd Najwyższy wskazał, że przez korzyść majątkową należy rozumieć przysporzenie aktywów lub zmniejszenie pasywów, jakie sprawca osiągnął w wyniku popełnienia przestępstwa<sup>18</sup>. Takie ujęcie odpowiada dawnemu brzmieniu art. 53 § 13 k.k.s., który przewidywał, że „Korzyść majątkowa obejmuje zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów majątkowych dla sprawcy przestępstwa skarbowego oraz innych, wyszczególnionych podmio-

<sup>13</sup> Ustawa z dn. 6 VI 1997 r. – Kodeks karny, Dz.U. 2016, poz. 1137, tekst jedn. ze zm., dalej: „k.k.”

<sup>14</sup> O. Górniok, *O pojęciu „korzyści majątkowej” w kodeksie karnym (Problemy wybrane)*, „Państwo i Prawo” 1978, nr 4, s. 117.

<sup>15</sup> Zob. J. Raglewski, *Przepadek*, w: *Kary i inne środki reakcji karnoprawnej. System Prawa Karnego. Tom VI*, red. M. Melezini, s. 798.

<sup>16</sup> J. Majewski, w: *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Komentarz do art. 53-116 (cz. 2)*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2016, s. 969.

<sup>17</sup> Wyrok SA w Lublinie z 17 IV 2007 r., II AKA 81/07, Legalis nr 92480; O. Górniok, *O pojęciu...*, s. 109.

<sup>18</sup> Wyrok SN z 27 III 2013 r., III KK 273/12, Legalis nr 662856; wyrok SN z 14 XI 2012 r., V KK 12/12, Legalis nr 549638; wyrok SN z 5 XI 2014 r., V KK 313/14, Legalis nr 1180527.

tów”. Nowelizacja kodeksu z 28 lipca 2005 r.<sup>19</sup> zrezygnowała z poprzednio istniejącej odmienności w definiowaniu tych pojęć, uznając odpowiednie definicje z Kodeksu karnego za systemowo wiodące<sup>20</sup>. Należy jednak podkreślić, że jeżeli chodzi o określenie istoty korzyści majątkowej – zarówno na gruncie prawa karnego skarbowego, jak i prawa karnego powszechnego – określa się ją dość powszechnie właśnie jako zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów i nie wydaje się, aby intencją ustawodawcy była zmiana tego stanu rzeczy.

Czy niezadeklarowanie do zapłaty, względnie nieuiszczenie należności publicznoprawnej, stanowi zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów? Istota działania sprawcy polega na zachowaniu wartości majątku podmiotu zobowiązanego do zadeklarowania lub uiszczenia należności publicznoprawnej. Sytuacja majątkowa podmiotu zobowiązanego wskutek popełnienia przestępstwa skarbowego, z którym wiąże się uszczuplenie należności publicznoprawnej, nie ulega polepszeniu w tym sensie, że zwiększą się jego aktywa lub zmniejszą się jego pasywa. Uszczuplona należność publicznoprawna nie stanowi przysporzenia majątkowego (zwiększenia aktywów), a jedynie zaoszczędzenie wydatku. Podmiot zobowiązany w ten sposób uniknął zmniejszenia stanu aktywów, z całą pewnością ich nie pomnożył. Nie oznacza to, że w związku z nieuiszczeniem należności w majątku podmiotu zobowiązanego nie pojawią się w pewnych okolicznościach określone środki, np. zaoszczędzona suma pieniężna może zostać zdeponowana na rachunku bankowym, wskutek czego podmiot zobowiązany uzyska dochód w postaci odsetek od kapitału. Generalnie kwota taka może zostać zainwestowana, a jeżeli inwestycja okaże się trafiona, podmiot zobowiązany uzyska przychód. Wchodzimy tutaj w problematykę korzyści majątkowej osiągniętej pośrednio z popełnienia przestępstwa<sup>21</sup>. Nadto co do zasady niezadeklarowanie lub nieuiszczenie należności publicznoprawnej nie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku jej uiszczenia. Nie można więc mówić o zmniejszeniu pasywów.

Poprzez zaniechanie zadeklarowania lub uiszczenia należności publicznoprawnej podmiot zobowiązany zachował wartość swojego majątku, tj. unik-

<sup>19</sup> Ustawa o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw z dn. 28 VII 2005 r., Dz.U. 2005, nr 178, poz. 1479.

<sup>20</sup> Zob. T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 216.

<sup>21</sup> W przypadku korzyści majątkowej osiągniętej pośrednio z przestępstwa chodzi o takie składniki majątkowe, które uzyskane zostały przede wszystkim w następstwie zmiany postaci korzyści majątkowych pochodzących bezpośrednio z przestępstwa. Zob. J. Raglewski, *Przepadek*, s. 809; B. Zygmunt, *Konfiskata mienia a przepadek korzyści majątkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 11, s. 29.

ną jego zmniejszenia. W wypowiedziach przedstawicieli literatury uniknięcie straty jest kwalifikowane jako postać korzyści majątkowej<sup>22</sup>. Trzeba jednak zaznaczyć, że w żadnym razie nie może ona uchodzić za szczególny przypadek zmniejszenia pasywów<sup>23</sup>, lecz jako zupełnie odrębna postać korzyści majątkowej. Wypowiadając się bardziej precyzyjnie, można powiedzieć, że chodziłoby o uniknięcie zmniejszenia aktywów lub uniknięcie zwiększenia pasywów (zaciągnięcia dodatkowych zobowiązań lub zwiększenia dotychczasowych)<sup>24</sup>. Pogląd, że uniknięcie straty stanowi postać korzyści majątkowej, wyartykułowano także w orzecznictwie Sądu Najwyższego, w którym wyrażono opinię, że w celu osiągnięcia korzyści majątkowej działa ten, kto działa w celu zapobieżenia szkodzie<sup>25</sup>.

Co istotne, ww. wypowiedź Sądu Najwyższego i ukształtowana na jej podstawie doktryna prawa karnego dotyczyły zagadnień dotyczących motywacji sprawcy, tj. „działania w celu osiągnięcia korzyści majątkowej”<sup>26</sup>, w sytuacji, w której system prawa w ogóle nie przewidywał instytucji przepadku korzyści majątkowej<sup>27</sup>. Pojęcie korzyści majątkowej kształtowało się więc bez uwzględniania charakterystyki instytucji przepadku korzyści majątkowej. Powstaje więc pytanie: czy każda korzyść majątkowa w rozumieniu art. 115 § 4 k.k. (53 § 13 k.k.s.) może stanowić przedmiot przepadku, czy też – ze względu na założenia konstrukcyjne tego środka karnego – jest on ograniczony tylko do niektórych postaci korzyści majątkowej?

W przypadku czynów zabronionych, w związku z którymi następuje uniknięcie zmniejszenia aktywów lub zwiększenia pasywów, sprawca narusza normę, której treść nakazuje, aby określony podmiot poczynił wydatki lub zaciągnął zobowiązania – ewentualnie normę, której respektowanie prowadzi w danych okolicznościach do tego typu konsekwencji. Jeżeli porównamy stan hipotetyczny, który zaistniałby, gdyby sprawca zachował się zgodnie z prawem, ze stanem istniejącym po pełnieniu przestępstwa, stwierdzimy, że wartość majątku hipotetycznego zmniejszyłaby się o określoną, wymier-

<sup>22</sup> Zob. J. Majewski, w: *Kodeks...*, red. W. Wróbel, A. Zoll, s. 971.

<sup>23</sup> Odmienne J. Raglewski, *Przepadek*, s. 798.

<sup>24</sup> Tak P. Daniluk, w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2015, s. 676; J. Majewski, w: *Kodeks...*, red. W. Wróbel, A. Zoll, s. 971.

<sup>25</sup> Uchwała SN z 24 VIII 1972 r., VI KZP 20/72, Legalis nr 16478; uchwała SN z 30 I 1980 r., VII KZP 41/78, Legalis nr 21882.

<sup>26</sup> Należy jednak wskazać, że uchwały wymienione w przyp. 23 zostały przywołane w odniesieniu do uszczuplonej należności publicznoprawnej w uchwale SN z 18 XII 2013 r., I KZP 19/13, Legalis nr 742175.

<sup>27</sup> Kodeks karny z 1969 r., Dz.U. 1969, nr 13, poz. 94 ze zm. znał jedynie przepadek rzeczy (art. 38 pkt 8 k.k. z 1969 r.).

ną wartość. Sprawca, wyczerpując znamiona czynu zabronionego, dążył do zachowania tej wartości, stąd można twierdzić, że jego czyn był motywowany ekonomicznie, iż w tym sensie działał „w celu osiągnięcia korzyści majątkowej”. Jednakże jeżeli porównamy stan majątku przed popełnieniem czynu zabronionego ze stanem tego majątku po jego popełnieniu, stwierdzimy brak zmiany wartości tego majątku. Czy w takiej sytuacji możemy uznać, że sprawca „osiągnął z popełnienia przestępstwa korzyść majątkową” (art. 45 § 1 k.k., art. 33 § 1 k.k.s.)? Korzyść majątkowa stanowiąca przedmiot przypadku ma być osiągnięta z popełnienia przestępstwa, a więc uzyskana przez sprawcę, chociażby pośrednio, w następstwie wyczerpania znamion czynu zabronionego, co sugeruje pewną zmianę w majątku *in plus*. Trudno mówić o „osiągnięciu korzyści”, gdy stan majątku się nie zmienia. Co istotne w tym kontekście, w judykaturze utrwalił się pogląd, że przedmiotem przypadku może być jedynie taka korzyść, którą osiągnął sprawca, a nie korzyść, która została osiągnięta przez podmiot, na rzecz którego sprawca działał. Przy orzekaniu przypadku nie chodzi o korzyść majątkową w znaczeniu określonym w art. 115 § 4 k.k. czy art. 53 § 13 k.k.s., czyli korzyść zarówno dla siebie, jak i dla kogoś innego, ale tylko o korzyść osiągniętą dla siebie<sup>28</sup>. Tak więc w orzecznictwie, co prawda na tle innego zagadnienia, ograniczono zakres korzyści majątkowych mogących stanowić przedmiot przypadku w porównaniu do art. 115 § 4 k.k. czy art. 53 § 13 k.k.s.<sup>29</sup>

Uniknięcie zmniejszenia aktywów lub zwiększenia pasywów polega w istocie na braku wydatkowania określonych środków lub braku zaciągnięcia lub zwiększenia dotychczasowych zobowiązań. Następstwem popełnienia przestępstwa jest więc brak określonych zmian w stanie majątkowym. Oczywiście jest, że na rzecz Skarbu Państwa nie może przepaść brak określonych zmian w stanie majątkowym. Podkreślić należy, że korzyścią majątkową nie są wydatki, które nie zostały przecież poczynione, ani zobowiązania, które

<sup>28</sup> „Przepis art. 45 § 1 k.k. jasno stanowi, że orzeka się przypadek takiej korzyści (lub jej równowartości), jaką sprawca «osiągnął» z popełnienia przestępstwa. Nie chodzi tu o korzyść majątkową w znaczeniu określonym w art. 115 § 4 k.k., czyli korzyść zarówno dla siebie, jak i dla kogoś innego, ale tylko o korzyść osiągniętą dla siebie” – wyrok SA w Poznaniu z 22 XII 2012 r., II AKa 137/14, Legalis nr 1179938. Odmienne: J. Raglewski, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 187.

<sup>29</sup> „Zwrot użyty w art. 45 § 1 k.k. odnosi się do korzyści pochodzących wprost z przestępstwa np. ze sprzedaży narkotyków. Ustawodawca odróżnia pojęcia działania w celu osiągnięcia korzyści majątkowej od osiągnięcia korzyści majątkowej z popełnionego przestępstwa” – wyrok SA we Wrocławiu z 4 XII 2014 r., II AKa 320/14, Legalis nr 1336390.



nie zostały zaciągnięte, lecz tylko ich brak. Jeżeli określone zmiany byłyby niekorzystne dla majątku określonej osoby, ich brak może być poczytany za korzystną dla majątku konsekwencję płynącą z popełnienia przestępstwa. Nie oznacza to jednak, że stanowi korzyść majątkową podlegającą przypadkowi, która powinna mieć jakiś dający się ustalić od strony pozytywnej substrat. Chodzi oczywiście o substrat szeroko rozumiany, niekoniecznie substancjalnie, możliwy do uchwycenia i wykazania za pomocą środków dowodowych, w postaci konkretnych składników majątkowych. Mówiąc bardziej precyzyjnie – chodzi o korzystne dla sprawcy zmiany, jakim te składniki podlegają wskutek popełnienia przestępstwa. W przypadku aktywów (prawo majątkowe, wierzytelność, świadczenie) chodziłoby o ich uzyskanie lub zwiększenie ich wartości, ewentualnie zachowanie<sup>30</sup>; w przypadku pasywów (dług, obciążenie majątku) – o ich wygaśnięcie lub zmniejszenie wysokości obciążenia.

W razie braku wydatku w postaci zapłaty określonej kwoty pieniężnej, np. podatku, za korzyść majątkową nie mogą zostać uznane określone środki pieniężne znajdujące się w posiadaniu podmiotu zobowiązanego. Do decyzji podmiotu zobowiązanego należy rozstrzygnięcie, w jaki sposób sfinansować wydatek w postaci zapłaty określonej sumy pieniężnej. Mogą to być pieniądze trzymane w gotówce w domu lub zdeponowane na jednym z wielu rachunków bankowych znajdujących się w posiadaniu podmiotu zobowiązanego<sup>31</sup>. Nie jest także wykluczone uregulowane należności wskutek przeniesienia na rzecz wierzyciela należności publicznoprawnej własności określonego przedmiotu majątkowego (zob. art. 59 § 1 pkt 6 o.p.)<sup>32</sup>. Co więcej, należałoby konsekwentnie przyjąć, że podmiot zobowiązany osiąga korzyść także w przypadku, gdy

<sup>30</sup> W tym wypadku wartość majątku sprawcy nie uległaby zmianie *in plus*.

<sup>31</sup> Okoliczności tej nie dostrzega Sąd Najwyższy w uchwale z 24 VI 2015 r., I KZP 5/15, Legalis nr 1254496, pisząc: „Oczywiste jest, że na saldo rachunku [...] bezpośrednio wpływa sytuacja, gdy na skutek popełnienia czynu zabronionego nie dochodzi do dyspozycji wypłaty środków pieniężnych z rachunku bankowego (nie zostaje zarejestrowane zdarzenie, które powinno być zarejestrowane w księgach bankowych – tak jak w tej sprawie: zapłata podatków). W takiej sytuacji korzyścią związaną bezpośrednio z czynem zabronionym jest zawyżona wysokość środków pieniężnych (ilość abstrakcyjnych jednostek pieniężnych) ujęta na rachunku bankowym w stosunku do salda, które powinno określać właściwą ich wielkość”. Sąd Najwyższy należałoby zapytać: a co w przypadku gdy podatnik ma dwa lub więcej rachunków bankowych? Na którym z nich zaksięgowano zawyżoną wysokość środków pieniężnych, stanowiącą korzyść majątkową?

<sup>32</sup> Ustawa z dn. 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2015, poz. 613.

nie posiada żadnego majątku, z którego mógłby sfinansować uiszczenie należności publicznoprawnej. Korzystną konsekwencją płynącą z popełnienia przestępstwa byłoby zachowanie wartości majątku poprzez uniknięcie zwiększenia pasywów, np. zaciągnięcia pożyczki na zapłatę podatku.

Korzyścią majątkową podlegającą przepadkowi są skonkretyzowane składniki majątkowe o określonej wartości, a nie ich wartość w postaci abstrakcyjnie ujętej kwoty pieniędzy<sup>33</sup>. Przy rozważanej postaci korzyści majątkowej nie sposób jednak wskazać konkretny składnik majątkowy, który został zachowany w majątku, o który majątek został zwiększony (w przypadku aktywów) albo zmniejszony (w przypadku pasywów), stanowiący jej przedmiot. Przedmiotem korzyści jest cały majątek sprawcy, którego wartość nie uległa zmniejszeniu, a nie konkretny składnik majątkowy. W konsekwencji orzekanie przepadku korzyści polegającej na uniknięciu wydatku prowadzi do zatarcia różnic między konstrukcją przepadku a konstrukcją konfiskaty mienia<sup>34</sup>.

W związku z powyższą okolicznością pojawiają się problemy z możliwością ustalenia korzyści majątkowej osiągniętej pośrednio z popełnienia przestępstwa. Magdalena Błaszczuk słusznie wyjaśnia, że korzyści majątkowe pochodzące pośrednio z przestępstwa powstają, gdy „dochodzi do przetworzenia – w drodze czynności faktycznych albo prawnych – majątku, ewentualnie części majątku, uzyskanego bezpośrednio z popełnionego przestępstwa, na inny składnik majątku albo jego część”<sup>35</sup>. Następnie wskazuje, że korzyścią majątkową pochodzącą pośrednio z przestępstwa skarbowego jest np. nieruchomości nabyta za nieodprowadzane podatki<sup>36</sup>. Autorka powyższej wypowiedzi nie zauważa, że nieodprowadzone podatki nie stanowią konkretnego składnika majątkowego, a tylko pewną wartość ekonomiczną. Jeżeli zaś tak, to brak jest składnika majątkowego, który mógłby ulec przetworzeniu. Z praktycznego punktu widzenia rzecz przedstawiałaby

<sup>33</sup> „Przepadek z art. 45 k.k. obejmuje składniki majątkowe, jakie uzyskane zostały przez sprawcę z popełnienia przestępstwa rozpoznawanego w określonym postępowaniu karnym” – J. Raglewski, *Przepadek*, s. 810.

<sup>34</sup> „W szczególności, ta nowa konstrukcja zdaje się pozostawać w sprzeczności z istotą przepadku. Chodzi bowiem o to, że obejmuje abstrakcyjnie ujętą kwotę pieniężną. Przepadek winien bowiem zawsze dotyczyć konkretnych przedmiotów (korzyści majątkowych), które w jakikolwiek sposób byłyby zaangażowane w działalność przestępną” – J. Raglewski, *Przepadek*, s. 851.

<sup>35</sup> M. Błaszczuk, *Przepadek...*, s. 162. Tak także: B. Zygmunt, *Konfiskata...*, s. 29.

<sup>36</sup> Zob. M. Błaszczuk, *Przepadek...*, s. 162.

się w miarę prosto, gdyby sprawca miał majątek o wartości odpowiadającej należności publicznoprawnej lub mniejszej. W takiej sytuacji łatwo dowodzić, że każdy składnik majątkowy nabyty przez sprawcę w zamian za składnik majątkowy wchodzący w skład jego majątku w chwili popełnienia przestępstwa powinien uchodzić za korzyść majątkową pośrednio osiągniętą z jego popełnienia. Rzecz komplikuje się, gdy wartość majątku sprawcy przekracza wartość należności publicznoprawnej. W takiej sytuacji nie sposób wykazać, że określony składnik majątkowy został nabyty za tę część majątku, która stanowi korzyść majątkową, np. nabywca nieruchomości może twierdzić, że środki pieniężne wydatkowane na jej zakup nie stanowiły „nieodprowadzonych podatków”, ponieważ podatek mógł zostać zapłacony wskutek wydatkowania innych środków pieniężnych (np. zgromadzonych na innym rachunku bankowym), ewentualnie wskutek spieniężenia innych składników majątkowych (np. ruchomości, papierów wartościowych). Rozstrzygnięcie tego dylematu ma niebagatelne znaczenie. W razie uznania, że określony składnik majątkowy stanowi korzyść majątkową osiągniętą pośrednio, oczywistym jest, że zachodzi brak możliwości orzeczenia przepadku korzyści majątkowej osiągniętej bezpośrednio z popełnienia przestępstwa, gdyż uległa już ona przetworzeniu. A o ile wartość nominalna uszczuplonej należności publicznoprawnej nie ulega zmianie w czasie, o tyle wartość nieruchomości lub innych składników majątkowych nabytych za „nieodprowadzone podatki” może się wahać, tj. istotnie się zmniejszać (co w kontekście jej przepadku jest dla sprawcy zmianą korzystną) lub istotnie wzrosnąć (co dla sprawcy byłoby zmianą niekorzystną).

Problem z możliwością określenia korzyści majątkowej osiągniętej pośrednio z popełnienia przestępstwa w przypadku zaoszczędzenia wydatku wynika z istoty tej postaci korzyści majątkowej. Ponieważ polega ona na zachowaniu wartości majątku sprawcy, można argumentować, że każdy składnik majątkowy nabyty w zamian za element tego majątku stanowi korzyść majątkową osiągniętą pośrednio z popełnienia przestępstwa. Takie podejście należałoby jednak odrzucić ze względów aksjologicznych oraz mając na uwadze podstawowe założenia dotyczące instytucji przepadku. Inne rozwiązanie polegałoby na przyjęciu, że korzyścią majątkową pochodzącą z przestępstwa są składniki majątku do wartości nominalnej uszczuplonej należności, które pierwsze ulegają przetworzeniu przez sprawcę<sup>37</sup>, albo na

<sup>37</sup> W ten sposób rozstrzygnął prezentowany dylemat Sąd Najwyższy w uchwale z 24 VI 2015 r. (I KZP 5/15, Legalis nr 1254496), zaznaczając, że w przypadku przedsiębiorcy nieodprowadzającego podatku chodzi o kwoty pieniężne zgromadzone na rachunku firmowym.

próbie ustalenia związku przyczynowego między nabyciem określonego składnika majątkowego a popełnieniem przestępstwa<sup>38</sup>. W tym ostatnim wypadku korzyścią majątkową osiągniętą pośrednio byłby każdy element majątku sprawcy, o ile sąd wykazałby, że sprawca nie nabyłby tego składnika majątkowego, gdyby uiszczył należność publicznoprawną. Oba prezentowane podejścia wymagałyby jednak gruntownego przededefiniowania pojęcia korzyści majątkowej osiągniętej pośrednio z popełnienia przestępstwa. W końcu – obstając przy jej obecnym rozumieniu – należałoby przyjąć, że korzyść majątkowa polegająca na niezmnieszeniu wartości majątku nie stanowi składnika majątkowego, który mógłby ulec przetworzeniu w drodze czynności faktycznych lub prawnych, a w konsekwencji nie może się ona przekształcić w korzyść majątkową osiągniętą pośrednio z popełnienia przestępstwa<sup>39</sup>.

Dodać należy, że cechą korzyści majątkowej podlegającej przepadkowi jest to, że ma ona swoją równowartość, która podlega przepadkowi (art. 45 § 1 k.k.) lub ściągnięciu (art. 33 § 1 k.k.s.), gdy orzeczenie przepadku samej korzyści majątkowej nie jest możliwe. Równowartością korzyści majątkowej jest wedle konkurujących koncepcji albo określona kwota pieniężna odpowiadająca wartości składników majątkowych, których przepadek miał być orzeczony<sup>40</sup>, albo jakikolwiek składnik majątkowy odpowiadający wartościowo przedmiotowi, który miał być objęty przepadkiem<sup>41</sup>. Kodeks karny skarbowy rozstrzyga spór, wskazując, że ściągnięciu podlega równowartość pieniężna. Jeżeli korzyść majątkowa polega na uniknięciu wydatków, brak jest jednak składników majątkowych, których równowartość stanowi suma pieniężna lub przedmiot majątkowy ulegający przepadkowi. Jest jedynie abstrakcyjnie określona kwota pieniężna, o wartość której majątek nie uległ zmniejszeniu. Mając to na uwadze, powstaje pytanie: czy można mówić o równowartości korzyści majątkowej? Byłoby to sensowne tylko wówczas, jeżeli przyjąć, że owa abstrakcyjnie ujęta kwota stanowi korzyść majątkową podlegającą przepadkowi, co jednak z wyżej opisanych powodów jest wysoce wątpliwym rozwiązaniem<sup>42</sup>. Jeżeli zaś uznany, że nie jest

<sup>38</sup> W tym kierunku: J. Waszczyński, *O „korzyści majątkowej” w prawie karnym (próba klasyfikacji)*, „Państwo i Prawo” 1981, nr 1, s. 66. Korzyść pośrednia występuje wtedy, gdy warunkiem *sine qua non* jej uzyskania jest popełnienie przestępstwa.

<sup>39</sup> To samo dotyczyłoby każdej korzyści majątkowej, która nie przybrałaby postaci konkretnego składnika majątkowego, mogącego ulec przekształceniu.

<sup>40</sup> Zob. A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 154.

<sup>41</sup> Tak J. Raglewski, *Nowelizacja przepisów o przepadku osiągniętych z popełnienia przestępstwa korzyści majątkowych*, „Palestra” 2001, nr 5–6, s. 20.

<sup>42</sup> Marek Siwek stwierdził, iż korzyść majątkowa może być wyrażona także jako miernik wartości. W takim wypadku nie jest możliwe orzeczenie jej przepadku, ale można orzec

korzyścią majątkową podlegającą przepadkowi, to trudno mówić o równowartości takiej korzyści, w konsekwencji o możliwości stosowania art. 45 § 1 zd. 1 *in fine* lub art. 33 § 1 zd. 2 k.k.s. A trzeba pamiętać, że orzeczenie ściągnięcia sumy pieniężnej lub przepadku przedmiotów odpowiadających wartości zaoszczędzonych wydatków jest z formalnego punktu widzenia jedynym sposobem pozbawienia sprawcy korzyści polegającej na zachowaniu wartości majątku<sup>43</sup>.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że nie każda korzyść majątkowa może stanowić przedmiot przepadku. Konstytutywną właściwością przepadku, odróżniającą tę instytucję od konfiskaty mienia, jest to, że dotyka on jedynie skonkretyzowanych składników majątkowych uzyskanych wskutek przestępstwa. Stąd również przepadkowi mogą podlegać tylko takie korzyści majątkowe, które polegają na korzystnych dla sprawcy zamianach dotyczących określonych składników majątkowych zaistniałych wskutek popełnienia przez niego przestępstwa. Wyżej wspomniane ograniczenie wpływa także na zakres zastosowania środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, można bowiem ściągnąć równowartość tylko takiej korzyści, która znajduje się w zasięgu rażenia instytucji przepadku. Wniosek taki wynika z samej nazwy środka karnego („ścianażnięcie równowartości przepadku korzyści majątkowej”, a nie: „ścianażnięcie rów-

---

przepadek jej równowartości. Korzystna zmiana w majątku może oczywiście być ujęta jako miernik wartości, jednakże jeżeli ma ona lub jej równowartość stanowić przedmiot przepadku, powinna ona odnosić się do konkretnego składnika majątkowego. Abstrakcyjnie ujęta kwota pieniężna oddaje wówczas wartość zmiany, której uległ konkretny składnik majątkowy wskutek popełnienia przestępstwa. Taką korzystną dla sprawcy zmianą odnoszącą się do konkretnego składnika majątkowego może być zwolnienie z długu, które stanowi przedmiot rozważań glosatora (zob. M. Siwek, *Glosa do postanowienia SA w Lublinie z 29 VI 2005 r., II AKz 154/05*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 3, s. 170, 174).

<sup>43</sup> Z tego też powodu korzyść majątkowa w postaci uszczuplonej należności publicznoprawnej nie może co do zasady stanowić przedmiotu przestępstwa prania brudnych pieniędzy. Sąd Najwyższy w uchwale z 24 VI 2015 r. (I KZP 5/15, Legalis nr 1254496) przeszedł do porządku dziennego nad faktem, że nie przybiera ona postaci skonkretyzowanego składnika majątkowego wymienionego w art. 299 § 1 k.k., ewentualnie elementu, który mógłby zostać w taki składnik przetworzony. Mamy tutaj do czynienia jedynie z brakiem zmniejszenia wartości majątku, wyrażonym w formie abstrakcyjnie ujętej kwoty pieniężnej. Kwotę tę mogą oddawać poszczególne składniki majątkowe stanowiące jej równowartość, jednakże okoliczność, że określony składnik znajdujący się w majątku sprawcy składa się na równowartość korzyści *per se*, oznacza, że z tej korzyści nie pochodzi (bezpośrednio lub pośrednio). Stąd zachowanie polegające na obrocie składnikami majątku, którego wartość nie uległa zmniejszeniu wskutek nieuiszczenia należności publicznoprawnej, nie może wyczerpać znamion występku z art. 299 § 1 k.k.

nowartości korzyści majątkowej”), a także z subsydiarnego charakteru tej instytucji prawnej wobec środka karnego przepadku korzyści majątkowej<sup>44</sup>.

Wyżej wymienione zastrzeżenia nie mają zastosowania w niektórych sytuacjach, w których sprawca uszczuplił przestępstwem skarbowym należność publicznoprawną. Po pierwsze w przypadku gdy sprawca nie tylko nie uiszcza należności publicznoprawnej, ale także – wyczerpując znamiona czynu zabronionego – uniemożliwia wyegzekwowanie należności publicznoprawnej, np. wskutek doprowadzenia do jej umorzenia lub wygaśnięcia. Taką uszczuploną należnością będzie np. kwota cła umorzonego bezzasadnie w wyniku wprowadzenia w błąd organu celnego (art. 53 § 29 i art. 92 k.k.s.). W ww. okolicznościach przysporzenie majątkowe przybiera postać zmniejszenia pasywów obciążających majątek sprawcy, co powszechnie w doktrynie i judykaturze jest kwalifikowane jako postać korzyści majątkowej podlegającej przepadkowi. Po drugie w sytuacji, w której inkryminowane zachowanie polega na uzyskaniu władztwa nad określonymi składnikami majątkowymi (w przypadku czynów skarbowych – najczęściej środkami pieniężnymi), a następnie ich zatrzymaniu wbrew obowiązкови ich oddania podmiotowi uprawnionemu (np. brak przelewu na rachunek bankowy wierzyciela należności publicznoprawnej). W prawie podatkowym chodzi m.in. o przypadki przywłaszczenia przez pracodawcę środków potrąconych z wynagrodzenia pracowników jako zaliczka na podatek dochodowy oraz przypadki zatrzymania przez czynnego podatnika podatku VAT kwot pobranych od kontrahentów jako podatku należnego. W powyższych sytuacjach przestępczy proceder polega na uzyskaniu określonych środków, które przynajmniej w chwili udostępnienia sprawcy były wyodrębnione od reszty jego majątku, i ich bezprawnym zatrzymaniu. Mamy więc tutaj do czynienia ze zwiększeniem aktywów w postaci konkretnych składników majątkowych. W końcu po trzecie: gdy przestępcze zachowanie polega wyłącznie na bezprawnym zatrzymaniu składnika majątkowego, pod warunkiem iż jest oznaczony co do tożsamości, tj. zachowanie zgodne z prawem nie polega na świadczeniu rzeczy spełniających określone właściwości, lecz na przekazaniu określonego przedmiotu znajdującego się w majątku sprawcy. Korzyścią majątkową będzie więc tutaj skonkretyzowany składnik majątkowy, a nie – abstrakcyjnie ujęta wartość ekonomiczna<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> Na gruncie prawa karnego powszechnego ww. reguła ma zastosowania przede wszystkim z tego względu, że przepadek równowartości korzyści majątkowej jest jedną z wielu postaci przepadku, do której – co oczywiste – odnoszą się ogólne założenia dotyczące tej instytucji prawnej.

<sup>45</sup> Jednakże w tym ostatnim przypadku przepadek byłby orzekany w sytuacji, w której majątek wskutek popełnienia przestępstwa nie uległ był wzbogaceniu, a jedynie uniknięto zmiany *in minus*.

### **3. Brak możliwości orzeczenia ściągnięcia równowartości korzyści majątkowej w postaci uszczuplonej należności publicznoprawnej**

Nawet jeżeli uznamy, że uszczuplona należność publicznoprawna stanowi korzyść majątkową mogącą stanowić przedmiot przypadku, nie można orzec ściągnięcia jej równowartości pieniężnej ze względu na wnioski płynące z wykładni systemowej i funkcjonalnej.

Artykuł 15 § 1 k.k.s. przewiduje, że orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Oznacza to, że ściągnięcie równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej nie będzie zwalniało skazanego od obowiązku jej uiszczenia na podstawie przepisów prawa finansowego. Orzeczonej przez sąd środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej nie jest tożsamy z obowiązkiem uiszczenia tej należności na mocy przepisów prawa finansowego, który co do zasady będzie ciążył na podmiocie zobowiązanym *ex lege*. Mamy tutaj do czynienia z dwoma obowiązkami, których przedmiotem będzie uiszczenie określonej kwoty pieniężnej, przy czym brak jest przepisu stanowiącego, że wykonanie pierwszego z nich, przewidzianego w wyroku sądu karnego, prowadzi do wygaśnięcia drugiego. Nie zachodzi natomiast relacja odwrotna – wywiązanie się z obowiązku statuowanego w prawie finansowym przed dniem wydania orzeczenia przez sąd karny jest równoznaczne z brakiem w dniu wyrokowania korzyści majątkowej odpowiadającej uszczuplonej należności publicznoprawnej. Nadto w przypadku ściągnięcia równowartości podmiotem uprawnionym będzie zawsze Skarb Państwa (art. 33 § 7 k.k.s.), a w przypadku uiszczenia należności publicznoprawnej – niewykluczone, że inny podmiot, np. jednostka samorządu terytorialnego.

Od powyższej zasady prawo karne skarbowe przewiduje wyjątek w odniesieniu do należności publicznoprawnej dotyczącej przedmiotów podlegających przypadkowi. Artykuł 15 § 2 k.k.s. stanowi, że w razie orzeczenia przypadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów<sup>46</sup>. Z tą

<sup>46</sup> Powyższy sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nie został wymieniona w art. 59 o.p. Natomiast Wspólnotowy Kodeks Celny zna instytucję wygaśnięcia długu celnego wskutek zajęcia i orzeczenia przypadku towarów (art. 233 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dn. 12 X 1992 r., ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny).

regulacją skorelowane jest ograniczenie możliwości orzeczenia przepadku przedmiotów w razie uiszczenia należności publicznoprawnej tylko do sytuacji określonych w art. 31 § 3 pkt 2 k.k.s., czyli w przypadku gdy uiszczona należność publicznoprawna jest niewspółmiernie niska w porównaniu do kwoty równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów albo przepadek dotyczy przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione lub które zostały specjalnie przysposobione do popełnienia czynu zabronionego. Co oczywiste – jeżeli ustawa wyłącza orzeczenie przepadku przedmiotów, wykluczone jest także ściągnięcie ich równowartości<sup>47</sup>.

Z wyjątkiem przypadków objętych powyższą regułą kolizyjną w orzecznictwie sądów administracyjnych utrzymało się następujące zapatrywanie:

Nie można uznać, że orzeczenie środka karnego w postaci przepadku równowartości osiągniętej z przestępstwa korzyści majątkowej wywołuje jakiegokolwiek skutki w przestrzeni Prawa podatkowego, w sensie braku dopuszczalności rozstrzygania w przedmiocie ustalania i określenia prawnopodatkowych konsekwencji czynów (działań, zaniechań), za które ten środek karny został orzeczony. Konkretny czyn (działanie, zaniechanie) może rodzić różne konsekwencje prawne, które mogą być przy tym realizowane równoległe i równocześnie na gruncie różnych reżimów prawa. Stąd też, prawnokarna ocena czynu z wszystkimi jej konsekwencjami, nie może z gruntu wyłączać jego skutków w przestrzeni norm prawnych innych gałęzi prawa, w tym również Prawa podatkowego<sup>48</sup>.

W rezultacie orzeczenie, a nawet wykonanie środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej odpowiadającej uszczuplonej należności publicznoprawnej nie stoi na przeszkodzie wydania przez organy skarbowe decyzji wymiarowej w przedmiocie tejże należności, a następnie przeprowadzenia egzekucji obowiązku ustalonego w tej decyzji.

Trzeba sobie postawić pytanie: czy celem ustawodawcy było dwukrotne wyegzekwowanie od sprawcy kwoty odpowiadającej uszczupleniu należności publicznoprawnej, tj. w ramach wykonania środka karnego, a następnie na podstawie decyzji wymiarowej? Analizę art. 15 k.k.s. można prowadzić w dwóch rozbieżnych kierunkach. Pierwszy tok rozumowania polega na zastosowaniu rozumowania *a contrario* do przypadków przewidzianych w art. 15 § 2 i 3 k.k.s. Wedle tego sposobu wykładni art. 15 § 1 k.k.s. ustanawia ogólną zasadę dopuszczającą kumulację odpowiedzialności karnoskar-

<sup>47</sup> Zob. wyrok SN z 28 II 2006 r., V KK 472/05, Legalis nr 74493.

<sup>48</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 27 XI 2009 r., I SA/Lu 257/09, Legalis nr 367924. Zob. także wyrok WSA w Bydgoszczy z 19 V 2010 r., I SA/Bd 92/10, Legalis nr 256195.



bowej i odpowiedzialności przewidzianej w przepisach prawa finansowego, od której ustawodawca przewidział w art. 15 § 2 i 3 k.k.s. jeden wyjątek dotyczący należności publicznoprawnej dotyczącej przedmiotów podlegających przepadkowi. Ten sposób rozumowania nie jest jednak prawidłowy. Moim zdaniem, art. 15 § 2 i 3 k.k.s. stanowi egzemplifikację bardziej ogólnego założenia przyjętego przez ustawodawcę przy konstruowaniu przepisów prawa karnego skarbowego o braku możliwości wielokrotnego ściągnięcia od sprawcy uszczuplonej należności publicznoprawnej, raz w ramach środka karnego, drugi raz w postępowaniu toczącym się na podstawie ordynacji podatkowej.

Za powyższym stanowiskiem przemawia kilka argumentów. Orzeczenie przypadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej pieniężnej równowartości może być niezwykle dolegliwe dla sprawcy, jednakże represja nie jest celem tego środka karnego. Ma on, co do zasady, charakter restytucyjny i zmierza do pozbawienia sprawcy korzyści osiągniętej z popełnienia czynu zabronionego. Jest to środek zbliżony do instytucji bezpodstawnego wzbogacenia przewidzianej w przepisach prawa cywilnego<sup>49</sup>. Stąd w znowelizowanym prawie karnym powszechnym przepadek został wyłączony z katalogu środków karnych i zaliczony do osobnej kategorii środków prawnych przewidzianych w prawie karnym: przepadku i środków kompensacyjnych. Dopuszczenie w ramach instytucji ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej do podwójnego wyegzekwowania uszczuplonej należności publicznoprawnej nadałoby tej instytucji charakter wybitnie represyjny. Można oczywiście argumentować, że brak wyraźnego wyłączenia ściągnięcia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej świadczy o nadaniu tej instytucji także takiego charakteru. Taka argumentacja wiąże się jednak z kilkoma trudnościami. Po pierwsze, na gruncie prawa karnego skarbowego instytucją realizującą cel represyjny poprzez zapłatę określonej kwoty pieniężnej jest kara grzywny, która – co ważne – może być orzekana kumulatywnie razem z karą pozbawienia wolności. Po drugie, istotne znaczenie ma regulacja przewidziana w art. 15 § 2 i 3 k.k.s., która wskazuje, że ustawodawca dążył do uniknięcia kumulacji. Brak jest jakichkolwiek racjonalnych powodów, dla których kumulacja miałaby być wyłączona w odniesieniu do uszczuplonej należności publicznoprawnej dotyczącej przedmiotów podlegających przepadkowi, a byłaby dozwolona w przypadku uszczuplonej należności publicznoprawnej kwalifikowanej jako korzyść majątkowa, której równowartość pieniężna podlega ściągnięciu.

<sup>49</sup> Zob. E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000, s. 111.

W końcu kumulacji uniknąłby sprawca, który uiszczył uszczuploną należność publicznoprawną przed wydaniem wyroku. W takim wypadku w chwili wydawania orzeczenia nie byłby on już wzbogacony wskutek popełnienia przestępstwa skarbowego, brak byłoby więc podstaw do orzeczenia ściągnięcia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej. Jednakże należy mieć na uwadze, że nie każdy sprawca jest w stanie wywiązać się z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Niektórzy z nich nie będą po prostu dysponować odpowiednim majątkiem. Nierzadko także istnieje spór co do wysokości zaległej należności nierozstrzygnięty przed wydaniem wyroku, niekiedy przejawiający się w uchyleniu lub zmianie decyzji wymiarowej przez organ wyższego stopnia lub sąd administracyjny. Wskutek zaistnienia tego typu okoliczności sprawca byłby zobowiązany do dwukrotnego uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Trudno tego typu konsekwencję uznać za racjonalną i sprawiedliwą.

Mając na uwadze brak możliwości wyłączenia odpowiedzialności przewidzianej w przepisach prawa finansowego w stosunku do sprawcy, wobec którego zastosowano środki karnoskarbowe, należy przyjąć, że ustawodawca, statuując środek karny przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej, nie objął nimi korzyści odpowiadającej uszczuplonej należności publicznoprawnej. Za taką konkluzją przemawia także możliwość nałożenia przez sąd na sprawcę obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej przestępstwem skarbowym. Ustawodawca przewidział, że sąd, wymierzając karę ograniczenia wolności, warunkowo umarzając postępowanie karne, zawieszając wykonanie kary albo udzielając warunkowego zwolnienia, jest zobowiązany nałożyć na sprawcę, który popełnił przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, o ile tej wymagalnej należności nie uiszczono, obowiązek jej uiszczenia w całości w wyznaczonym terminie (art. 26 § 2 k.k.s, 41 § 2 i 4 k.k.s.). W orzecznictwie wyjaśniono, że określenie przez sąd przedmiotowego obowiązku musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany. Decyzja taka powinna posiadać cechy wykonalności wobec jej uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe<sup>50</sup>. Analiza przywołanych przepisów wskazuje, że orzeczenie sądu

<sup>50</sup> Wyrok SN z 7 XI 2013 r., V KK 264/13, Legalis nr 742128. Co istotne, sąd karny nakłada przedmiotowy obowiązek na podmiot, który jednocześnie jest dłużnikiem należności publicznoprawnej. Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 273.

karne nie kreuje dodatkowego zobowiązania obok tego wynikającego z przepisów prawa finansowego, a wywiązanie się z obowiązku przewidzianego w decyzji wymiarowej jest równoznaczne z wykonaniem obowiązku nałożonego na sprawcę w orzeczeniu sądu karnego. Nałożenie ww. obowiązku w orzeczeniu sądu ma ten skutek, iż niewywiązanie się z niego w wyznaczonym terminie może stanowić uchylanie się od odbywania kary ograniczenia wolności (art. 161 k.k.s.) i skutkować zarządzeniem wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności, ewentualnie może oznaczać negatywny wpływ okresu próby i prowadzić do podjęcia postępowania warunkowo umorzonego, zarządzenia wykonania kary albo odwołania warunkowego zwolnienia (art. 41 § 3 i 4 k.k.s.). W tym ostatnim wypadku obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej ma więc charakter jednoznacznie probacyjny.

Nadto stosując przepisy prawa karnego skarbowego (postępowanie o przestępstwo skarbowe, postępowanie wykonawcze), można zabezpieczyć i wyegzekwować należność publicznoprawną uszczuploną czynem zabronionym (zob. art. 180 § 1 k.k.s., 131 § 1 k.k.s.). Analiza przywołanych przepisów jednoznacznie wskazuje, że należność publicznoprawna podlega egzekucji w oparciu o przepisy Kodeksu karnego skarbowego tylko w przypadku nałożenia przez sąd obowiązku jej uiszczenia. W ten sposób wykonaniu podlega zobowiązanie ustalone w decyzji wymiarowej, co prowadzi do jego wygaśnięcia. Przekonuje o tym art. 131 § 1 k.k.s., w którym wskazano, że zabezpieczenie może nastąpić, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie orzeczenia w zakresie środków karnych lub ściągnięcie uszczuplonej należności publicznoprawnej będzie niemożliwe lub znacznie utrudnione. Ustawodawca wyraźnie rozróżnił więc wykonanie orzeczenia w zakresie m.in. środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia równowartości przepadku korzyści majątkowej od ściągnięcia uszczuplonej należności publicznoprawnej, które w tym przypadku nie stanowi wykonania orzeczenia sądu karnego. Zabezpieczona wymagalna należność publicznoprawna może zostać uiszczona celem skorzystania z instytucji polegających na zaniechaniu ukarania sprawcy (np. art. 16 § 2 k.k.s. – czynny żal; art. 17 § 1 k.k.s. – dobrowolne poddanie się odpowiedzialności) lub z konsensualnego sposobu zakończenia postępowania karnego (art. 156 § 3 k.k.s. – skazanie bez rozprawy; art. 161 § 1 k.k.s. – dobrowolne poddanie się karze). W razie nałożenia na skazanego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej do przedmiotu zabezpieczenia może zostać skierowana egzekucja prowadzona w oparciu o przepisy wykonawcze zawarte w Kodeksie karnym skarbowym, które zresztą przewi-

dują, że czynności egzekucyjne są prowadzone przez urząd celny lub urząd skarbowy na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 180 § 1 k.k.s. w zw. z art. 179 § 1 k.k.s. i art. 27 k.k.w.). Brak nałożenia w wyroku sądu obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej nie powoduje upadku jej zabezpieczenia. Zdarzenie to nastąpi, jeżeli w ciągu trzech miesięcy od daty uprawomocnienia się orzeczenia kończącego postępowanie karne nie zostanie wszczęta egzekucja dla ściągnięcia tych należności. Chodzi o egzekucję prowadzoną przez organ egzekucji administracyjnej<sup>51</sup>. Inaczej rzecz się przedstawia w przypadku zabezpieczenia przepadku przedmiotów lub ściągnięcia ich równowartości pieniężnej, przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej, które upada, jeżeli ww. środki nie zostaną prawomocnie orzeczone (art. 132 k.k.s.). Odmienność regulacji wynika z odmiennej natury tych przedmiotów zabezpieczenia: brak nałożenia przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej nie niweluje obowiązku jej zapłaty<sup>52</sup>. Przedstawiona regulacja prawna wyraźnie wskazuje, że w oparciu o ww. przepisy Kodeksu karnego skarbowego zabezpieczeniu i egzekucji podlega należność publicznoprawna wynikająca z przepisów prawa finansowego. W konsekwencji jej ściągnięcie w postępowaniu karnym wykonawczym jest równoznaczne z wywiązaniem się z zobowiązań określonych w prawie finansowym. Skutek taki nie następuje w przypadku wykonania środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości.

Warto zauważyć, że przywołane przepisy oraz art. 163 k.k.s. (określającego treść orzeczenia kończącego postępowanie karne) obok zabezpieczenia, wykonania albo rozstrzygnięcia co do środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jego równowartości przewidują zabezpieczenie uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym (art. 131 § 1 k.k.s.), rozstrzygnięcie co do tej należności (art. 163 k.k.s.) oraz egzekucję takiej należności (art. 180 § 1 k.k.s.), zawierając nadto pewne rozbieżności w regulacji wynikające z odmiennej natury tych instytucji. Oprócz innego terminu upadku zabezpieczenia warto wskazać, że w przeciwieństwie do zabezpieczenia grożącego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jego równowartości do zabezpieczenia uiszczenia należności publicznoprawnej nie można odpowiednio stosować art. 292 § 2 k.p.k.

<sup>51</sup> Celem przepisu jest zapewnienie możliwości podjęcia egzekucji z zabezpieczonych przedmiotów przez organ egzekucji administracyjnej, nawet jeżeli obowiązek taki nie został orzeczony. Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 555–556.

<sup>52</sup> Zob. T. Razowski, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 994; J. Zagrodnik, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2016, s. 775.

(określa sposoby zabezpieczenia nieprzewidziane w Kodeksie postępowania cywilnego). Oznacza to, że ustawodawca odróżnia środek karny przepadku korzyści majątkowej oraz środek karny ściągnięcia jej równowartości od uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.

Reasumując, przepisy przewidujące możliwość nałożenia na sprawcę obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej wskazują na to, że ustawodawca karnoskarbowy, jeżeli chce upoważnić sąd do nałożenia na sprawcę obowiązku tej treści, czyni to wyraźnie, dbając przy tym, aby nie doszło do podwójnego wyegzekwowania od sprawcy tej samej zaległości. *A contrario*, w innych sytuacjach sąd karny nie jest uprawniony do egzekwowania od sprawcy wyrównania należności publicznoprawnej i nie powinien wykorzystywać do tego celu pozostałych instytucji karnoskarbowych. Wątpliwym jest więc, aby wyrównanie uszczuplonej korzyści majątkowej miało nastąpić w ramach instytucji przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej. Następnie należy zauważyć, że przyjmując zapatrywanie odmienne, sąd w razie wymierzenia kary ograniczenia wolności oraz w razie warunkowego zawieszenia wykonania kary byłby zobowiązany do obligatoryjnego nałożenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, jak i obligatoryjnego orzeczenia ściągnięcia równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej. Rażąca nieracjonalność takiego rozstrzygnięcia rzuca się w oczy. Trudno uznać, że rzeczywiście miałyby ono być zamierzone przez ustawodawcę. Niezrozumiałym byłoby również jednoczesne uzależnienie przez ustawodawcę nałożenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej od wydania decyzji wymiarowej oraz brak takiego warunku przy orzekaniu środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej.

Należy wskazać, że możliwość wyrównania uszczuplonej należności publicznoprawnej poprzez orzeczenie środka karnego ściągnięcia jej równowartości pieniężnej w żaden sposób nie poprawia sytuacji wierzyciela tej należności. W razie bezskutecznego upływu terminu na dobrowolne uiszczenie kwoty podlegającej ściągnięciu jako równowartość pieniężna korzyści majątkowej – ściąga się ją w drodze egzekucji. Prowadzi ją na rzecz Skarbu Państwa urząd skarbowy lub urząd celny, stosując przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 27 k.k.w. i art. 179 § 1 k.k.s. w zw. z art. 189 k.k.s.). Wskazane organy i przepisy stanowią element procesu pociągania podmiotu zobowiązanego do odpowiedzialności na podstawie przepisów prawa finansowego, przy czym w tym ostatnim wypadku organ podatkowy jest uprawniony do samodzielnego wydania decyzji wymiarowej. Organ podatkowy nie musi więc oczekiwać na decyzję sądu, nie

jest także skrepowany przepisami uwzględniającymi aspekty humanitarne (np. art. 14 k.k.s.). W tych okolicznościach pojawia się pytanie o sens wyrównywania uszczuplonej należności publicznoprawnej w drodze zastosowania środka karnego. Jeżeli chodzi o efektywność, znaczenie lepszy rezultat daje zastosowanie przepisów prawa finansowego. W tym kontekście stosowanie przepisów prawa karnego skarbowego może wręcz zostać uznane za niefunkcjonalne.

Nie wydaje się natomiast, aby przeszkodą w orzeczeniu środka karnego ściągnięcia równowartości korzyści majątkowej w postaci uszczuplonej należności publicznoprawnej był art. 33 § 6 k.k.s., który stanowi, że środka karnego przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej nie orzeka się, jeżeli korzyść majątkowa podlega zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi. Po pierwsze, przepis ten mówi o innym uprawnionym podmiocie. Ponieważ uprawnionym podmiotem w razie orzeczenia przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jego równowartości jest Skarb Państwa, wyłączenie miałoby zastosowanie tylko w przypadku należności publicznoprawnych, których wierzycielami są inne podmioty niż Skarb Państwa. Zakres zastosowania tej instytucji jest więc zbyt wąski, aby stanowiła ona skuteczne narzędzie zapobiegania kumulacji. Nadto należy pamiętać o funkcji przepisu. Ma on wyłączyć orzeczenie przepadku lub ściągnięcia jego równowartości, gdyby jego orzeczenie naruszyło uprawnienia podmiotów innych niż Skarb Państwa<sup>53</sup>. A jak wskazano powyżej, taki uszczerbek nie grozi pozostałym wierzycielom należności publicznoprawnej, ponieważ orzeczenie środka karnego nie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku jej uiszczenia.

#### **4. Szczególne przypadki uszczuplenia należności publicznoprawnej**

Pełne wyczerpanie tematu wymaga jeszcze wskazania przypadków, w których uszczuplona należność publicznoprawna nie będzie stanowiła korzyści majątkowej osiągniętej z popełnienia przestępstwa skarbowego nawet w razie przyjęcia, że co do zasady stanowi ona korzyść majątkową, której równowartość podlega ściągnięciu na podstawie art. 33 § 1 k.k.s. Chodzi mianowicie o sytuacje, w których przepisy prawa finansowego przewidują wygaśnięcie obowiązku zapłaty nieuiszczonej albo niezadeklarowanej należności publicznoprawnej i powstanie w jego miejsce obowiązku zapłaty

---

<sup>53</sup> Zob. J. Raglewski, w: *Kodeks...*, s. 193.

należności publicznoprawnej na innej podstawie prawnej i najczęściej w innej wysokości. Za przykład może posłużyć sposób opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych<sup>54</sup>. Takie przychody są zaliczane do przychodów podlegających uwzględnieniu przy ustaleniu podstawy opodatkowania (art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1b u.p.d.o.f.)<sup>55</sup>. Są to przychody, które powinny – lecz nie zostały – ujawnione przez podatnika w deklaracji podatkowej. W konsekwencji nie został od nich odprowadzony podatek dochodowy. Takie zaniechanie może realizować znamiona przestępstwa podatkowego (np. z art. 54 § 1 k.k.s.). Jednakże ich ukrycie powoduje zastosowanie do nich szczególnej regulacji prawnej określającej sposób obliczenia podstawy opodatkowania oraz stawkę podatkową w wysokości 75% podstawy opodatkowania (art. 25d-25e u.p.d.o.f.). Podatek od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się w drodze decyzji (art. 25f u.p.d.o.f.). Jak łatwo zauważyć, powstanie należności publicznoprawnej obliczonej według regulacji szczególnej następuje z chwilą wydania decyzji przez organ podatkowy już po pełnieniu przestępstwa. Powstanie obowiązku uiszczenia należności podatkowej w wysokości określonej w decyzji jest konsekwencją popełnienia przestępstwa skarbowego. W wyniku tego nie może ona zostać uznana za należność uszczuploną tym przestępstwem ani za korzyść majątkową osiągniętą przez sprawcę z jego popełnienia<sup>56</sup>. Tym bardziej korzyścią majątkową nie jest należność publicznoprawna, której obowiązek uiszczenia stanowi sankcję prawną bezprawnego zachowania, przewidzianą przez przepisy prawa finansowego. Za przykład może posłużyć sposób obliczenia podatku akcyzowego przewidziany w art. 99 ust. 9 u.p.a.<sup>57</sup> W określonych w tym przepisie przypadkach wysokość podatku akcyzowego oblicza się nie od średniej ważonej detalicznej, lecz od jej trzykrotności, a w przypad-

<sup>54</sup> Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy zostaje tu zastąpiony przez obowiązek wtórny i zastępczy, który dotyczy dochodu w postaci wydatków i majątku. Opodatkowanie dochodu nieujawnionego nie jest zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy podatnik, pomimo ciężącego na nim obowiązku, nie ujawnił źródła dochodu, z którą związana jest 75-procentowa stawka podatkowa. Zob. wyrok TK z 18 VII 2013 r., SK 18/09, OTK ZU 2013, nr 6A, poz. 80.

<sup>55</sup> Ustawa z dn. 26 VII 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2016, poz. 2032.

<sup>56</sup> Zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 508; M. Błaszczuk, *Przepadek...*, s. 161.

<sup>57</sup> Ustawa z dn. 6 XII 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2014, poz. 752, dalej: „u.p.a.”

ku tytoniu – naliczenie podatku następuje od średniej ważonej detalicznej przewidzianej dla papierosów, która jest wyższa niż przewidziana dla tytoniu. Nie ma wątpliwości co do sankcyjnego charakteru przedmiotowego przepisu: kreuje on instytucję z zakresu tzw. odpowiedzialności administracyjno-karnej. Jak łatwo zauważyć, powstanie obowiązku uiszczenia akcyzy obliczonej na podstawie art. 99 ust. 9 u.p.a. jest konsekwencją złamania prawa niejednokrotnie wyczerpującego znamiona przestępstwa skarbowego (np. paserstwa akcyzowego). W konsekwencji nieuiszczenie tak określonej należności publicznoprawnej nie może stanowić korzyści majątkowej osiągniętej przez sprawcę z jego popełnienia. Jej powstanie jest dodatkową, nader niekorzystną, konsekwencją naruszenia przez podatnika przepisów prawa. Trzeba jednak zaznaczyć, że zupełnie inną kwestią jest możliwość potraktowania wartości tak obliczonej akcyzy jako korzyści majątkowej wynikłej z przestępstwa skarbowego polegającego na jej niezadeklarowaniu bądź nieuiszczeniu.

Za korzyść majątkową mogłaby uchodzić należność publicznoprawna niezadeklarowana przez podatnika wskutek ukrycia źródła przychodu lub ukrycia części przychodu z ujawnionego źródła, ewentualnie akcyza, która zostałaby uiszczona przez podatnika należycie przestrzegającego przepisów ustawy o akcyzie. Jednakże z woli ustawodawcy zastosowanie regulacji prawnej przewidującej opodatkowanie na zasadach ogólnych zostało wyłączone, a sposób opodatkowania określa regulacja szczególna<sup>58</sup>. W konsekwencji uszczuplona należność publicznoprawna nie może uchodzić za bezprawne, niesłuszne albo nienależne przysporzenie. *Last but not least* w opinii Trybunału Konstytucyjnego w świetle wymogów konstytucyjnych za niedopuszczalną należałoby uznać sytuację, w której poza ustaleniem podatku od dochodów nieujawnionych i wymierzeniem kary w postępowania-

---

<sup>58</sup> W przypadku akcyzy w grę wchodzi także zasada jednofazowości tego podatku. Stawka z art. 99 ust. 9 u.p.a. ma zastosowanie, jeżeli w stosunku do określonego wyrobu tytoniowego na wcześniejszym etapie obrotu nie zapłacono akcyzy, ewentualnie nie zadeklarowano podatku akcyzowego lub nie określono w decyzji jego wysokości. W niektórych orzeczeniach wskazano, że przeszkodą jest także ustalenie podmiotu zobowiązanego do rozliczenia akcyzy na wcześniejszym etapie obrotu (wyrok WSA w Poznaniu z 9 II 2016 r., III SA/Po 573/15, LEX nr 2012280), ale jest to pogląd kontrowersyjny (zob. wyrok NSA z 26 IV 2016 r., I GSK 1275/14, LEX nr 2081056). Nie ulega jednak wątpliwości, że określenie w decyzji wysokości podatku na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 4 w zw. z art. 99 ust. 9 u.p.a. konsumuje prawo organu skarbowego do wydania decyzji wymiarowej w stosunku do tych samych wyrobów tytoniowych, od określonego towaru akcyzę odprowadza się bowiem jednokrotnie, mimo iż stanowił on przedmiot wielu czynności stanowiących podstawę opodatkowania.



niu karnoskarbowym – orzekany byłby jednocześnie środek karny w postaci przypadku kwoty odpowiadającej wysokością podatkowi dochodowemu nieuiszczonemu na zasadach ogólnych<sup>59</sup>.

**Public receivables reduced by a fiscal crime as a material benefit  
which are subject to forfeiture**

**S u m m a r y**

The subject of this study is the admissibility of an imposition of forfeiture of a material benefit received from a crime which relates to lack of declaration or payment of public receivable. The author states that such material benefit cannot be subject to forfeiture because it is not related to any specific property component. In addition the Penal Fiscal Code distinguishes forfeiture of a material benefit from an imposition of a duty of payment of public receivables.

**Key words:** tax, forfeiture, material benefit, public receivables

Andrzej Jezusek – dr, adwokat.

---

<sup>59</sup> Wyrok TK z 18 VII 2013 r., SK 18/09, OTK ZU 2013, nr 6A, poz. 80.