

ADAM BŁACHNIO

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

KILKA UWAG NA TEMAT ZOBOWIĄZANIA
SPRAWCY PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO DO
UISZCZENIA USZCZUPLONEJ CZYNEM NALEŻNOŚCI
PUBLICZNOPRAWNEJ NA GRUNCIE KODEKSU
KARNEGO SKARBOWEGO

WSTĘP

Zobowiązanie sprawcy do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej stanowi jeden z fundamentalnych elementów funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego¹. Należność ta, wynikająca z norm prawa finansowego (podatkowego) – co do zasady – pozostaje bytem niezależnym od prowadzonego postępowania karnego skarbowego, jednakże może mieć w sposób oczywisty wpływ na jego przebieg. Ustawodawca, w art. 15 k.k.s., wprowadził generalną zasadę, w myśl której orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku

¹ J. Sawicki twierdzi, że „w prawie karnym skarbowym filozofia stosowania represji karnej skarbowej opiera się na założeniu priorytetu wyegzekwowania należności publicznoprawnych i wyrównania uszczerbku finansowego uprawnionych podmiotów publicznoprawnych przed represją” – J. SAWICKI, *Zaniechanie ukarania sprawcy jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 86. Tak też L. WILK, J. ZAGRODNIK, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 15. Zob. także V. KONARSKA-WRZOSEK, T. OCZKOWSKI, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 26.

uiszczenia należności publicznoprawnej². Jak trafnie wskazują Wojciech Kotowski i Bolesław Kurzępa, regułą postępowania karnego skarbowego jest jego niezależność od postępowania administracyjnego, co jednak nie oznacza, że postępowania te nie mają na siebie wpływu³. Ów wpływ i realizacja egzekucyjnej funkcji prawa karnego skarbowego zauważalne są w wielu przepisach kodeksu karnego skarbowego, w szczególności poprzez powiązanie obowiązku naprawy powstałego uszczerbku w majątku Skarbu Państwa, z określonymi instytucjami, a raczej ustępstwami (czy też formami łagodniejszego potraktowania) sprawy. Przykładowo ustawodawca uzależnia instytucję czynnego żalu (art. 16 § 2 k.k.s.), czynnego żalu związanego ze złożeniem korekty (art. 16a § 2 k.k.s.), dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s.), odstąpienia od wymierzenia kary (art. 19 § 2 k.k.s.), warunkowego umorzenia postępowania czy warunkowego zawieszenia kary pozbawienia wolności (art. 41 § 1 i 4 k.k.s.), wymierzenia kary ograniczenia wolności (art. 26 § 2 k.k.s.) czy nawet zastosowania skazania bez przeprowadzenia rozprawy i dobrowolnego poddania się karze (art. 156 § 3 i art. 161 § 1 k.k.s.) z uiszczeniem uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Przejaw funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego znajduje wyraz dodatkowo w wielu innych przepisach kodeksu. Jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu kodeksu karnego skarbowego, regulacja art. 15 k.k.s. ma służyć podkreśleniu bezwzględneho charakteru obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej⁴. Na gruncie powyższego przepisu Feliks Prusak twierdzi, że w ten sposób została podkreślona odrębność postępowania administracyjno-skarbowego w sprawie ustalenia istnienia obowiązku

² Jak powszechnie wskazuje się w orzecznictwie, obowiązek podatkowy wynika z norm prawa podatkowego i orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej – zob. np. wyrok NSA z 21 czerwca 2005 r., FSK 1828/04, «Lex» nr 798668; zob. też wyrok WSA w Krakowie z 24 lutego 2016 r., I SA/Kr 27/16, «Lex» nr 2026761.

³ W. KOTOWSKI, B. KURZĘPA, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 97.

⁴ *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, s. 152.

uiszczenia należności publicznoprawnej, a w konsekwencji konieczność poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej przez sprawcę z jednej strony oraz odpowiedzialności określonej przez przepisy prawa finansowego z drugiej strony⁵. Zauważenie tego dualizmu pomiędzy prawem karnym skarbowym a prawem finansowym na gruncie praktyki może przybrać jeden z trzech wymiarów. Po pierwsze, może być tak, że postępowanie karne skarbowe prowadzone jest po zakończeniu postępowania podatkowego/kontroli skarbowej. Po drugie, postępowania te mogą być prowadzone równocześnie, w tym samym czasie. I wreszcie po trzecie, postępowanie karne skarbowe może być prowadzone przed tzw. postępowaniem wymiarowym (a więc przed postępowaniem kontrolnym lub postępowaniem podatkowym). Teoretycznie rzecz ujmując, postępowania te powinny się uzupełniać i postępowanie karne skarbowe winno stanowić odzwierciedlenie ustaleń poczynionych przez organy podatkowe, bowiem to normy prawa podatkowego stanowią materialną podstawę ponoszenia odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Problem jednak w tym, że reguły ponoszenia odpowiedzialności karnej (w tym tej szeroko rozumianej jako odpowiedzialność również za wykroczenia skarbowe) znacząco różnią się do reguł ponoszenia odpowiedzialności z tytułu danin publicznoprawnych. O ile te pierwsze oparte są na takich zasadach jak *nullum crimen nulla poena sine culpa* czy *nullum crimen nulla poena sine damno sociali*, to odpowiedzialność na gruncie prawa administracyjnego zwolniona jest z tych rygorów. Wystarczające jest samo wykazanie, że dany podmiot nie wywiązał się z ciążących na nim obowiązków ustawowych. Różnice te oczywiście są dużo głębsze i w rezultacie przenikanie się reżimów odpowiedzialności podatkowej z odpowiedzialnością karną na gruncie prawa karnego skarbowego następuje na wielu płaszczyznach. Nie wchodząc w szczegóły związane z licznym, wzajemnym wpływaniem norm prawa podatkowego na regulacje prawa karnego skarbowego, uważam za istotne poruszenie jednego z elementów takiego „przenikania”, a mianowicie zobowiązania sprawcy czynu zabronionego (przestępstwa

⁵ F. PRUSAK, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I: *Komentarz do art. 1-53 k.k.s.*, Kraków 2006, s. 267.

skarbowego lub wykroczenia skarbowego) do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Celem niniejszego tekstu jest zwrócenie uwagi na niespójności przyjętych rozwiązań prawnych w wyżej wymienionym kontekście i konsekwencje, jakie w konsekwencji to wywołuje zarówno dla sprawcy skarbowego czynu zabronionego, jak i odpowiedzialności na gruncie prawa administracyjnego.

USZCZUPLONA CZYNEM NALEŻNOŚĆ PUBLICZNOPRAWNA

Podstawą wszelkich rozważań musi być zdefiniowanie uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej jako tej wartości, którą dany podmiot (sprawca) jest zobowiązany uiścić – w związku z popełnionym przestępstwem/wykroczeniem skarbowym. Zasadniczo można powiedzieć, że sprawa wydaje się prosta. Kodeks karny skarbowy, w art. 53 § 27, wprowadza legalną definicję należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym jako wyrażonej liczbowo kwoty pieniężnej, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił. W sumie wszystko mogłoby się wydawać proste, gdyby nie pewne odmienności związane z regulacjami na gruncie prawa podatkowego. Mianowicie chodzi o wysokość kwoty, jaką sprawca ma wpłacić na rzecz organu podatkowego. Kwota ta bowiem może być różna, w zależności od tego, czy obejmuje ona odsetki, czy samą należność publicznoprawną, która została uszczuplona. Jeżeli bowiem przykładowo sprawca składa korektę deklaracji po określonym czasie bądź w wyniku postępowania podatkowego zostanie wydana tzw. decyzja wymiarowa, to dana osoba (sprawca) zostaje zobowiązany do uiszczenia tej należności publicznoprawnej oraz odsetek od tej kwoty. I tutaj dochodzimy do rozbieżności pomiędzy prawem karnym skarbowym a prawem podatkowym. Kwestia uregulowania należności publicznoprawnych na gruncie prawa podatkowego została uregulowana w rozdziale 6 „Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna” ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z ogólną zasadą za zaległości podatkowe naliczane są odsetki za zwłokę, których stawka jest równa

sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8% (przy czym ustawa przewiduje wiele wyjątków, w których stawka ta może zostać obniżona bądź podwyższona). Co bardziej istotne, zgodnie z art. 55 § 2 ustawy jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Zgodnie z omawianym przepisem wpłaty, jakie są dokonywane na rzecz zaległości podatkowej, w pierwszej kolejności są zaliczane na poczet odsetek za zwłokę. Powstaje zatem pytanie, jak przedmiotowa regulacja z zakresu ordynacji podatkowej ma się do regulacji prawa karnego skarbowego, które uzależniają zastosowanie na przykład dobrowolnego poddania się odpowiedzialności od uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Czy w sytuacji, w której podatnik wpłaci kwotę wynikającą z deklaracji VAT-7 bądź innej i która to kwota zostanie następnie zaksięgowana w połowie na poczet odsetek, a w połowie na poczet zaległości podatkowej, można uznać, że uregulował on uszczuploną czynem zaległość publicznoprawną. Z punktu widzenia prawa podatkowego, w szczególności regulacji ordynacji podatkowej, tak nie będzie. Kwota zostanie zaksięgowana w powyżej omówiony sposób i w przypadku zwrócenia się z zapytaniem do właściwego naczelnika urzędu skarbowego uzyskamy odpowiedź, że zaległość publicznoprawna za dany okres nadal nie została uregulowana. Podmiot dokonujący wpłaty nie ma bowiem żadnego wpływu na sposób jej zaliczenia na poczet zaległości podatkowej bądź odsetek. Obowiązuje tu zasada proporcjonalności – w wyniku dokonania wpłaty, która nie wystarcza na pokrycie zaległości i należnych od niej odsetek, nie może powstać taka sytuacja, w której zapłaconą byłaby należność główna, a pozostawałyby do zapłacenia odsetki⁶. Z drugiej

⁶ Zob. S. BABIARZ, *Komentarz do art. 55*, [w:] S. BABIARZ, B. DAUTER, W. GURBA, R. HAUSER, A. KABAT, M. NIEZGÓDKA-MEDEK, A. OLESIŃSKA, J. RUDOWSKI, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*¹², Warszawa 2024, «Lex». Zob. także wyrok NSA z 23 stycznia 1998 r., III SA 179/97, «ONSA» 4/1998, poz. 134.

jednak strony kodeks karny skarbowy nie mówi nic o tym, aby konieczne było uregulowanie należności publicznoprawnej wraz z odsetkami za zwłokę. Jak się wydaje, jest tak między innymi z uwagi na fakt, że odsetki za zwłokę mają przede wszystkim charakter wyrównawczy. Tym samym służą one niejako „wyrównaniu” świadczenia głównego poprzez jego zwiększenie o określoną kwotę. Wobec powyższego konfliktu możliwe są dwa różne rozwiązania. Po pierwsze, prowadzący postępowanie karne może opierać się na przepisach prawa podatkowego i uznać, że sprawca nie uiszczył w całości uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Problem jednak w tym, że wykładnia taka – choć uwzględniająca charakter prawa karnego skarbowego – pozostaje w sprzeczności z wykładnią literalną norm prawa karnego skarbowego. Przepisy te nie mówią bowiem o konieczności ponoszenia żadnego świadczenia wyrównawczego, ale jedynie o uiszczeniu tego, co zostało uszczuplone. Tutaj dochodzimy do drugiej możliwej interpretacji, zgodnie z którą jeżeli sprawca (najczęściej podatnik) uiszcza kwotę odpowiadającą temu, co uszczuplił z pominięciem kwoty odsetek ustawowych, to niezależnie od sposobu zaksięgowania takiej kwoty, organ prowadzący postępowanie lub sąd powinien uznać, że warunek ten został spełniony. Wykładnia taka pozostaje również w zgodzie z wykładnią literalną przepisów prawa karnego skarbowego. Oczywiście mankamentem będzie rozdzwiek pomiędzy stanem prawnym, który zostanie usankcjonowany orzeczeniem sądu na gruncie prawa karnego skarbowego, w myśl którego uszczuplona czynem należność publicznoprawna została uiszczona, a tym samym usankcjonowana na gruncie prawa penalnego, a jednocześnie w myśl przepisów prawa podatkowego cały czas będzie ona niezapłacona i będą od niej naliczane chociażby dalsze odsetki, co w konsekwencji może prowadzić do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Żeby było ciekawiej, sytuację komplikują jeszcze same przepisy kodeksu karnego skarbowego, bowiem zgodnie z cytowanym już art. 15 k.k.s. orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Można by wręcz rzec, że regulacja taka jest wewnętrznie sprzeczna. Sprawca z jednej strony może zrealizować ciążący na nim obowiązek i uiszczyć kwotę bez wymaganych

odsetek, którą uszczuplił swoim czynem, co sąd potwierdzi na przykład wyrokiem zezwalającym na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, a jednocześnie w myśl tego samego aktu prawnego będzie on uznawany za osobę, która nie uiściła tej należności w całości, bowiem art. 15 k.k.s. jest regulacją odsyłającą de facto do przepisów prawa podatkowego. Tym samym, na gruncie obowiązującego porządku prawnego jednocześnie będzie on traktowany jako osoba, która uiściła uszczuploną czynem należność publicznoprawną (w świetle prawa karnego skarbowego) oraz jako osoba, która tego nie zrobiła (przepisy prawa podatkowego). *De lege lata* należy uznać, że na gruncie prawa karnego skarbowego istotne jest uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej i kwestia odsetek nie ma tutaj znaczenia dla ponoszenia odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Pogląd taki prezentuje także Leszek Wilk, wskazując, że odsetki za zwłokę stanowią sankcję prawa podatkowego i nie stanowią podatku, a jedynie ustawodawca uregulował w art. 55 § 2 ordynacji podatkowej sposób kolejności ich uiszczania⁷. Uważam, że wykładnia literalna art. 53 § 27 k.k.s. przemawia za uznaniem, iż sprawca, uiszczając jedynie należność główną (a więc bez odsetek ustawowych), spełnia pokładane na nim przez ustawodawcę zobowiązanie. Przepis ten odnosi się *expressis verbis* do wyrażonej liczbowo kwoty pieniężnej, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się, a nie do dodatkowych opłat o charakterze sankcyjnym. Również względy celowościowe przemawiają za wskazanym poglądem i umożliwieniem

⁷ L. WILK, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, «Prokuratura i Prawo» 4/2003, s. 40. Podobnie I. ZGOLIŃSKI, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 97. Inaczej twierdzi S. Dudziak, wskazując, że „sprawca, który na podstawie wyżej przyjętego sposobu kwalifikacji jego zachowania będzie chciał skorzystać z określonych instytucji prawnych, dla których zastosowania kodeks wymaga uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej (np. dobrowolnego poddania się odpowiedzialności – art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s., czynnego żalu – art. 16 § 2 k.k.s., warunkowego umorzenia postępowania – art. 41 § 2 k.k.s.), zobowiązany będzie do zapłaty całości podatku (wraz z odsetkami)”. Zob. S. DUDZIAK, *Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego*, «Monitor Podatkowy» 12/2008, s. 32.

sprawcy skorzystania z określonych instytucji prawa karnego skarbowego po uiszczeniu kwoty uszczuplenia bez naliczonych odsetek za zwłokę. Pogląd odmienny prowadzi do wykładni rozszerzającej na niekorzyść sprawcy, co należy uznać za sprzeczne z konstytucyjną zasadą *nullum crimen sine lege stricta*. Jednakże *de lege ferenda*, z przyczyn gwarancyjnych, zasadne wydaje się wprowadzenie w art. 53 § 27 k.k.s. lub w art. 15 § 1 k.k.s. zapisu doprecyzowującego przedmiotową kwestię w postaci zapisu mówiącego o tym, że przez obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej rozumie się wpłatę uszczuplonej należności bez odsetek czy też niezależnie od ich wysokości⁸.

OBOWIĄZEK UISZCZENIA NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ
A DOBROWOLNE PODDANIE SIĘ KARZE I SKAZANIE BEZ
PRZEPROWADZENIA ROZPRAWY

Kodeks karny skarbowy w sposób autonomiczny reguluje kwestię skazania bez przeprowadzenia rozprawy (art. 335 k.p.k.) oraz dobrowolnego poddania się karze (art. 387 k.p.k.). Ustawodawca w obu bowiem przypadkach dookreślił warunki zastosowania przedmiotowych instytucji na gruncie prawa karnego skarbowego. Zgodnie z art. 156 § 1 k.k.s. prokurator, a także finansowy organ postępowania przygotowawczego może dołączyć do aktu oskarżenia wnioski o wydanie, bez przeprowadzania rozprawy, wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kary lub środka karnego za zarzucane mu przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie budzą wątpliwości, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele

⁸ Podobny pogląd wyraża także P. Lewczyk, który wskazuje, że „brak jest podstaw normatywnych do zasądzenia odsetek w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe bądź uzależnienie, od ich wpłacenia, zastosowania niektórych instytucji przewidujących degresję karania. Tym samym, aby sąd w takim postępowaniu mógł określić wobec sprawcy obowiązek zwrotu – obok należności publicznoprawnej – także odsetek, potrzebna jest ku temu wyraźna podstawa normatywna, a tej, póki co, brak” – zob. P. LEWCZYK, *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, «Prokuratura i Prawo» 2/2014, s. 121.

postępowania zostaną osiągnięte. W § 2 omawianego przepisu wskazano dodatkowe możliwości zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary w związku z omawianą instytucją. Bardziej problematyczna pozostaje jednak regulacja zdania drugiego § 3 art. 156, zgodnie z którym jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie została ona w całości uiszczona, sąd uzależnia uwzględnienie wniosku od uiszczenia tej wymagalnej należności w całości w wyznaczonym terminie. Wykładnia literalna omawianego przepisu wskazuje, że sąd nie może uwzględnić wniosku w omawianym trybie, jeżeli czyn sprawcy polegał na uszczupleniu należności publicznoprawnej, która nie została w całości uiszczona. W takiej sytuacji sąd powinien przerwać lub odroczyć posiedzenie oraz wyznaczyć odpowiedni termin, w którym należność ta zostanie spłacona i od tego uzależnić uwzględnienie złożonego przez oskarżyciela publicznego wniosku⁹. Największym problemem powyższego rozwiązania na gruncie prawa karnego skarbowego jest jednak to, że stawia ono podejrzanego (na etapie postępowania przygotowawczego), który chce skorzystać z omawianej instytucji, w trudnej sytuacji, a może wręcz gorszej niż sprawca, któremu nie zależy na konsensualnym zakończeniu postępowania. Sprawca taki, dążąc do konsensualnego zakończenia postępowania i w praktyce najczęściej wymierzenia mu kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, będzie zobowiązany do spłaty całości uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej (oraz do spełnienia innych warunków przewidzianych ustawą). Z drugiej zaś strony oskarżony, który nie będzie chciał z takiej możliwości skorzystać, z praktycznego punktu widzenia będzie miał odroczony termin spłaty tej należności aż do uprawomocnienia się wyroku skazującego, w którym sąd w trybie art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s. do tego go zobowiąże. Powstaje zatem pytanie, dlaczego – w świetle wskazanej regulacji – nałożono na sprawcę ten dodatkowy warunek, który osobom chcącym w sposób sprawniejszy i bez długotrwałego postępowania

⁹ Tak A. BUŁAT, *Komentarz do art. 156*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*², red. I. ZGOLIŃSKI, Warszawa 2021, «Lex». Zob. także wyrok SA w Katowicach z 21 września 2018 r., II AKa 175/18, «Lex» nr 2684727.

sądowego zakończyć postępowanie to utrudnia. Z regulacji kodeksowych wynika, że w przypadku orzeczenia kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania czy kary ograniczenia wolności (po przeprowadzeniu całego postępowania sądowego) sąd i tak jest zobowiązany nałożyć na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczupionej czynem należności publicznoprawnej w wyznaczonym terminie. Dlaczego zatem w przypadku skazania bez przeprowadzenia rozprawy sprawca musi uiścić ją „zawczasu”? Uważam, że trudno znaleźć tutaj racjonalne argumenty, zaś sama regulacja jest niezrozumiała. Praktyczną konsekwencją omawianej regulacji jest jedynie to, że instytucja skazania bez przeprowadzenia rozprawy, która z natury rzeczy powinna zmierzać do sprawniejszego zakończenia postępowania, wobec wprowadzenia tej dodatkowej przesłanki na gruncie kodeksu karnego skarbowego zmusza podejrzanego oraz oskarżyciela publicznego do odstępowania od kierowania takowego wniosku wraz z aktem oskarżenia i prowadzi do rozpoznania sprawy na zasadach ogólnych (co w rezultacie i tak doprowadza najczęściej do takich samych konsekwencji, jak w sytuacji, gdyby sąd mógł ten wniosek uwzględnić i wyznaczyć termin do uiszczenia tej należności na zasadach ogólnych z pominięciem art. 156 § 3 k.k.s.). Oczywiście można wskazać, że zawsze istnieje możliwość skorzystania z art. 388 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a więc przeprowadzenia postępowania dowodowego jedynie w części, jednakże nie zmienia to faktu, że proces toczy się na zasadach ogólnych zamiast w trybie konsensualnym, i zmusza sąd do prowadzenia dodatkowych czynności, których można by zaniechać. Trudno zrozumieć sens omawianej regulacji poza sytuacją, w której sprawca miałby być promowany nadzwyczajnym złagodzeniem kary, o którym mowa w art. 156 § 2 k.k.s.¹⁰ W pozostałych sytuacjach, wobec braku prawnej możliwości uwzględnienia takiego wniosku,

¹⁰ Zgodnie z art. 156 § 2 k.k.s. wniosek może dotyczyć: 1) w sprawie o przestępstwo skarbowe – wymierzenia oskarżonemu kary z zastosowaniem nadzwyczajnego jej złagodzenia, orzeczenia środka karnego określonego w art. 22 § 2 pkt 2-6, odstąpienia od ich wymierzenia lub warunkowego zawieszenia wykonania kary; przepisu nie stosuje się do sprawcy przestępstwa skarbowego popełnionego w warunkach określonych w art. 37 § 1 lub w art. 38 § 2, z zastrzeżeniem art. 37 § 2 i 3 albo art. 38 § 3; 2) w sprawie o wykroczenie skarbowe – wymierzenia oskarżonemu kary grzywny nieprzekraczającej

sprawca i tak zostanie skazany przez sąd przy uwzględnieniu konieczności uiszczenia należności publicznoprawnej w wyznaczonym przez sąd terminie – co w konsekwencji, jak już wskazałem, prowadzi tylko do przedłużenia trwającego postępowania. Analogicznie sytuacja wygląda w przypadku zastosowania instytucji dobrowolnego poddania się karze z art. 161 § 1 k.k.s. (art. 387 k.p.k.). W myśl wspomnianego przepisu jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie została ona w całości uiszczona, sąd uzależnia uwzględnienie wniosku oskarżonego, o którym mowa w art. 387 § 1 k.p.k., od uiszczenia tej wymagalnej należności w całości w wyznaczonym terminie. Jak trafnie wskazuje Tomasz Razowski, zastosowanie omawianego przepisu może prowadzić do konieczności odroczenia (przerwania) rozprawy celem wyznaczenia stosownego terminu dla oskarżonego, który jest zobligowany przez sąd do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, przy czym sąd, ustalając ten termin, powinien się kierować wskazaniem z art. 14 k.k.s.¹¹ W tym przypadku rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę należy uznać za jeszcze mniej korzystne niż w przypadku art. 156 k.k.s., bowiem przepis ten nie przewiduje żadnych możliwych „profitów” dla sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Wobec powyższego, nie powtarzając uwag poczynionych wyżej, sytuacja oskarżonego, który wyraża wolę dobrowolnego poddania się karze, w gruncie rzeczy jest mniej korzystna niż osoby, której odpowiedzialność będzie rozpoznawana na zasadach ogólnych, ponieważ zostaje ona zobligowana do uiszczenia należności publicznoprawnej przed wydaniem wyroku skazującego w jej sprawie. Rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę nie wydaje się zasadne, bowiem w myśl art. 15 § 1 k.k.s. orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, a ponadto – na co już wskazywano – w większości przypadków wydawanych przez sąd orzeczeń rozstrzygających kwestię

dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia albo orzeczenia środka karnego określonego w art. 47 § 2 pkt 2 lub 3 albo z odstępniem od ich wymierzenia.

¹¹ T. RAZOWSKI, *Komentarz do art. 161*, [w:] P. KARDAS, G. ŁABUDA, T. RAZOWSKI, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*³, Warszawa 2017, «Lex».

odpowiedzialności sprawcy (warunkowe umorzenie postępowania, warunkowe zawieszenie wykonania kary pozbawienia wolności czy nawet orzeczenie kary ograniczenia wolności) sąd i tak jest zobligowany do zobowiązania sprawcy do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej¹². Oceniając powyższe rozwiązania z art. 156 § 1 i art. 161 § 1 k.k.s., *de lege ferenda* należałoby wysnuć postulat o konieczności wykreślenia z obu przepisów regulacji uzależniającej ich zastosowanie od uprzedniego uiszczenia przez sprawcę uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, gdyż stanowi ona *superfluum* wobec innych przepisów kodeksu karnego skarbowego, a nadto skutkuje tylko niekorzystnymi względem sprawcy (ale i organów procesowych) rozwiązaniami, które z merytorycznego punktu widzenia trudno racjonalnie uzasadnić¹³. Z drugiej zaś strony rozwiązania te prowadzą do mało korzystnych konsekwencji, bowiem postępowanie karne musi być

¹² Omawiany problem dostrzega także C. Kulesza, wskazując, że „przepis ten (art. 156 § 4 k.k.s.) pozostaje martwy w omawianej kategorii spraw charakteryzujących się nieraz wielomilionowymi kwotami uszczupleń. Dlatego też organy ścigania tracą instrument przyspieszenia procesu, a także określony bodziec dla części oskarżonych do złożenia wyjaśnień obciążających organizatorów procederu” – C. KULESZA, *Wybrane problemy zaskarżania wyroków zapadłych wskutek porozumień procesowych w postępowaniu karnym skarbowym*, [w:] *Verba volant, scripta manent. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015-2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej*, red. T. GRZEGORCZYK, R. OLSZEWSKI, Warszawa 2017, «Lex». Zob. także J. DUŻY, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 240.

¹³ J. Zagrodnik uzasadnia przyjęte rozwiązania „koniecznością wzmocnienia funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej prawa karnego skarbowego, poprzez zabezpieczenie w sferze proceduralnej realizacji szczególnego celu postępowania karnego skarbowego wyrażającego się w wyrównaniu uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym” – J. ZAGRODNIK, [w:] L. WILK, J. ZAGRODNIK, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2007, s. 785. Autor wydaje się jednak nie dostrzegać mankamentów przyjętego przez ustawodawcę wskazanego rozwiązania, jak również faktu, że funkcja egzekucyjna prawa karnego skarbowego i tak doznaje zabezpieczenia na dalszym poziomie procedowania, np. poprzez cytowany art. 41 § 4 pkt 1 k.k.s.

prowadzone na zasadach ogólnych (zamiast na posiedzeniu lub praktycznie bez postępowania dowodowego).

PODMIOT ZOBOWIĄZANY DO UISZCZENIA USZCZUPLONEJ
PRZESTĘPSTWEM SKARBOWYM LUB WYKROCZENIEM
SKARBOWYM NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ

Prawo karne skarbowe w znacznym stopniu opiera się na normach blankietowych, związanych przede wszystkim z uregulowaniami przepisów z zakresu prawa podatkowego czy szerzej – prawa finansowego. Wyrazem tego jest między innymi art. 53 k.k.s., który regulując słowniczek pojęć ustawowych, odsyła w znacznej mierze do przepisów prawa podatkowego¹⁴. Dlatego też rozpatrując kwestię odpowiedzialności sprawcy przestępstwa skarbowego, należy mieć na uwadze przepisy regulujące materialne aspekty zachowania sprawcy, których należy się doszukiwać między innymi w ustawach fiskalnych. Podstawą uiszczenia należności publicznoprawnej jest zobowiązanie podatkowe¹⁵, które jak wskazuje Piotr Pomorski, może – na gruncie prawa podatkowego – powstać albo z mocy samego prawa, przez ziszczenie się określonej w przepisach ustawy podatkowej przesłanki, albo wskutek administracyjnego wymiaru podatku, a więc poprzez wydanie i doręczenie decyzji właściwego organu podatkowego¹⁶. Zgodnie z art. 21 § 1 ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, bądź z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Na gruncie prawa karnego skarbowego sytuacja jednak jest nieco bardziej skomplikowana. W większości przypadków

¹⁴ Zob. np. art. 53 § 30, § 30c, § 30d, § 30e, § 32, § 34 i inne.

¹⁵ Zgodnie z art. 5 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2025 r. poz. 111) zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

¹⁶ P. POMORSKI, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. MOLEŃ, Warszawa 2025, s. 48-49.

czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej podatnik bądź zaniża wartość podatku do zapłacenia (np. wskutek posługiwania się nierzetelnymi fakturami), bądź też doprowadza do sytuacji, w której wręcz następuje na jego korzyść bezpodstawny zwrot podatku (zob. art. 76 k.k.s.). Jak wynika z przepisów kodeksu, uszczuplona czynem należność publicznoprawna wiąże się z posiadaniem statusu podatnika, płatnika bądź inkasenta. Sytuacja robi się bardziej skomplikowana, gdy sprawca czynu zabronionego, działając jako podatnik, dopuścił się uszczuplenia należności publicznoprawnej, ale w chwili prowadzenia postępowania karnego skarbowego wobec niego nie posiada on cechy indywidualnej, która umożliwia mu zapłacenie tego podatku, a więc na przykład nie jest już w żaden sposób reprezentantem podmiotu, z działalnością którego doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej – lub co również się zdarza – podmiot ten w czasie orzekania już nie istnieje, ponieważ został wykreślony z Krajowego Rejestru Sądowego wskutek jego likwidacji. Pytanie, jakie się nasuwa, jest oczywiste, a mianowicie czy w takich przypadkach sąd może w ogóle nałożyć na sprawcę czynu zabronionego obowiązek uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, a jeżeli tak, to jakie będą tego konsekwencje i jak organ podatkowy winien się do tego ustosunkować. Jak zostało to już powiedziane, w sytuacjach zachowania zgodnego z prawem podatnik, bądź dokonując samoobliczenia podatku, dokonuje jego wpłaty w terminie wynikającym z danej ustawy, bądź też reguluje zobowiązanie podatkowe, którego wartość wynika z decyzji podatkowej (np. w przypadku podatku od nieruchomości), bądź też może uregulować zobowiązanie podatkowe wynikłe ze złożenia przez niego samego korekty deklaracji. W tych sytuacjach zasadniczo organ podatkowy (właściwy miejscowo naczelnik urzędu skarbowego) nie będzie miał problemów z rozliczeniem i zaksięgowaniem wpłaconej kwoty. Problem powstanie wtedy, gdy sąd, zobowiązując sprawcę do uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, obejmie tym osobę, która nie działa w imieniu podatnika, płatnika czy inkasenta, a ponadto organ podatkowy nie będzie miał materialnoprawnej podstawy do zaksięgowania takiej wpłaty. Najbardziej korzystną sytuacją z punktu widzenia rozwiązań prawnych byłaby sytuacja, w której na

etapie postępowania karnego skarbowego albo sprawca złożył korekty deklaracji i organ wyznaczył mu odpowiedni termin do zapłaty podatku, albo też po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym została wydana decyzja ustalająca wysokość podatku. Rzeczywistość jest jednak często odmienna. Organ podatkowy wcale nie rzadko albo nie ma wiedzy o prowadzonym postępowaniu karnym skarbowym, albo też o takowym jest informowany, ale jednocześnie na gruncie prawa podatkowego nie robi nic, aby sytuację wyjaśnić (np. z uwagi na faktyczny brak zasobów ludzkich do wszczęcia i prowadzenia dodatkowych postępowań kontrolnych). Tytułem przykładu wyobraźmy sobie sprawcę czynu zabronionego, jedynego udziałowca i członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, który po dokonaniu przestępstwa polegającego na posłużeniu się nierzetelnymi fakturami, a w konsekwencji zwiększeniu kwoty podatku naliczonego, dokonał obniżenia podatku należnego o kwotę X. Następnie sprawca ten sprzedaje udziały w danym podmiocie (oraz przestaje pełnić w nim jakiejkolwiek funkcje) i kilka lat po zdarzeniu prowadzone jest przeciwko niemu postępowanie o przestępstwo skarbowe. W myśl obecnych regulacji prawnie nie ma on możliwości skorzystania ze wszystkich instytucji prawnych, do przesłanek których należy uiszczenie uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Do dokonania powyższego konieczne jest bowiem bądź wszczęcie postępowania podatkowego, bądź złożenie korekty deklaracji i w jeden z tych dwóch sposobów „wykreowanie” prawidłowego zobowiązania podatkowego, a tym samym podstawy do dokonania stosownej wpłaty. Nieco podobnie jest w przypadku nałożenia przez sąd w wyroku skazującym omawianego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Powstaje problem z zaksięgowaniem takiej wpłaty na rachunku właściwego organu podatkowego, bowiem zasadniczo nie ma podstawy wynikającej z przepisów prawa podatkowego do zaliczenia wpłaty na dany obowiązek podatkowy, który w świetle organów skarbowych nie powstał. Co gorsza, w sytuacji, w której dany sprawca nie posiada już statusu podatnika bądź osoby działającej w jego imieniu, nie może on chociażby skorzystać z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z uwagi na przesłankę z art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s. Zakładając jednak, że sprawca wykona wyrok sądu i wpłaci na rzecz właściwego

urzędu skarbowego kwotę X, to i tak powstanie pytanie, czy w przyszłości, w przypadku wszczęcia postępowania kontrolnego, a następnie podatkowego, kwota ta zostanie zaliczona na poczet należności publicznoprawnej, zwłaszcza że jak wskazuje się w literaturze, „dysponując odpisem prawomocnego wyroku skazującego za przestępstwo skarbowe, organy administracji skarbowej są prawnie zobowiązane do wszczęcia postępowania oraz, wobec braku stosownej wpłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej, do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego”¹⁷.

Skoro bowiem zostaje ona zaksięgowana jako wykonanie orzeczenia sądowego, to co najmniej problematyczne wydaje się późniejsze uznanie przez organ podatkowy, że jednak jest to kwota związana z wykonaniem należności publicznoprawnej. Przykłady oczywiście możemy modyfikować i komplikować. Co bowiem w sytuacji, gdy w ogóle nie ma już podatnika, na przykład spółka została zlikwidowana. Nie ma wtedy podmiotu zobowiązanego do uiszczenia należności publicznoprawnej, a tym samym niejako podstawy do wpłaty danej kwoty. Zgodnie z art. 59 ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:

1. zapłaty;
2. pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
3. potrącenia;
4. zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;
5. zaniechania poboru;
6. przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych;
7. przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
8. umorzenia zaległości;
9. przedawnienia;
10. zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m lub art. 14 z;

¹⁷ J. RAGLEWSKA, J. RAGLEWSKI, *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, «Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych» 3/2013, s. 100.

11. nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.

Nawet jeżeli sięgniemy do przepisów ordynacji podatkowej, regulujących odpowiedzialność podatkową osób trzecich (rozdział 15 ordynacji podatkowej), to odpowiedzialność ta dotyczy zaległości stwierdzonych przez organ, a nie wskazanych w orzeczeniu sądu. Orzeczenie sądu, zwłaszcza sądu karnego, nie jest orzeczeniem prawo kształtującym i nie może samo z siebie kreować zobowiązań podatkowego. Powstaje pytanie, czy w takich sytuacjach sąd w ogóle winien stosować przepisy dotyczące konieczności uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej czy też nie. *De lege lata*, obecnie sąd jest zobligowany przepisami kodeksu karnego skarbowego do nakładania na osobę skazaną obowiązku uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Jednakże orzeczenie takie w sytuacjach przedstawionych wyżej pozostaje w sprzeczności z normami prawa podatkowego. Przyjęcie poglądu, że omawiane wyżej sytuacje skutkują faktyczną derogacją przepisów kodeksu karnego skarbowego traktujących o zobowiązaniu sprawcy do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, należy uznać za zbyt daleko idące. Po pierwsze, wskazany obowiązek wynika z ustawy i żaden inny przepis go nie uchyla, zaś techniczne problemy związane z zaksięgowaniem określonej kwoty wpłaconej tytułem orzeczenia sądu nie mogą stanowić podstawy do zaniechania stosowania omawianej regulacji. Po drugie, prowadziłoby to do wykładni przepisów, w myśl której sprawcy przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych stawaliby się w dużej mierze bezkarni wskutek zbycia podmiotu, który był wykorzystywany do działalności przestępczej. W takiej sytuacji nie musieliby spełniać obowiązku uregulowania wykreowanych zobowiązań, a tym samym zostaliby zwolnieni ze znacznego obciążenia pod względem finansowym. Po trzecie, pozostawałoby to w sprzeczności z funkcją egzekucyjną prawa karnego skarbowego. I wreszcie, po czwarte, obecni właściciele sprzedanego przez sprawcę podmiotu, w przypadku wszczęcia (nawet po wyroku skazującym wydanym wobec zbywcy tego podmiotu) postępowania

kontrolnego i w konsekwencji podatkowego dotyczącego uszczuplenia spowodowanego czynem sprzedawcy, byłiby zobowiązani do jego uiszczenia i dochodzenia ewentualnych roszczeń od zbywcy podmiotu. Uważam, że w obecnym stanie prawnym sprawca, który nie jest już związany z danym podmiotem w sposób formalny, i tak w wyroku skazującym będzie zobowiązany do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Sposób jej zaksięgowania należy uznać wyłącznie za aspekt techniczny i niemający wpływu na sam zakres orzekania w tym zakresie. Również sam fakt nieistnienia podmiotu nie przesądza o konieczności uiszczenia takiej należności na rzecz Skarbu Państwa. Nie budzi żadnych wątpliwości rozbieżność takiego stanowiska z normami prawa podatkowego, jednakże mając na uwadze charakter penalny kodeksu karnego skarbowego, jak również obowiązujące normy prawne i funkcję egzekucyjną prawa karnego skarbowego ujęcie takie uważam za spełniające oczekiwania nie tylko ustawodawcy, lecz także względów celowościowych. Należy podkreślić, że na gruncie prawa karnego skarbowego, inaczej niż w normach prawa cywilnego, nie może dojść do sytuacji, w której nie byłoby wierzyciela, ponieważ jest nim Skarb Państwa. I niezależnie od tego, czy podatnik istnieje (np. osoba prawna) czy też nie doszło do formalnego ukształtowania zobowiązania podatkowego (np. wskutek decyzji wymiarowej), jeżeli doszło do naruszenia norm prawa podatkowego, a w rezultacie do realizacji znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej, sprawca będzie zobowiązany do wyrównania takiego uszczerbku.

ZAKOŃCZENIE

Przepisu kodeksu karnego skarbowego, w myśl których sprawca jest zobowiązany do uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, pozostają częstokroć w sprzeczności z normami prawa

podatkowego¹⁸. Rozbieżności dotyczą nie tylko kwoty, jaką sprawca ma uiścić z uwagi na konieczność uprzedniego księgowania wpłaconej kwoty na poczet odsetek, lecz także w ogóle możliwości zobowiązania osoby do zapłacenia należności, która w świetle przepisów prawa podatkowego nie istnieje. Uważam, że w tych sytuacjach należałoby znówelizować przepisy kodeksu karnego skarbowego poprzez wprowadzenie regulacji, w myśl której uiszczenie uszczuplonej czynem zabronionym należności publicznoprawnej nie obejmuje kwoty odsetek i dotyczy zapłaty jedynie wartości powstałego uszczuplenia. Zmiana taka powinna obejmować treść art. 15 § 1 k.k.s. poprzez dodanie zdania drugiego, zgodnie z którym: „Obowiązek uiszczenia uszczuplonej czynem zabronionym należności publicznoprawnej nie obejmuje odsetek”. Ponadto, w przypadkach, w których bądź nie ma już podmiotu, na którym ciążyłoby zobowiązanie podatkowe, bądź też sprawca (skazany) nie jest już z tym podmiotem w żaden sposób związany, rozwiązaniem lepiej oddającym istotę problemu i praktyki było wprowadzenie regulacji mówiącej o konieczności uiszczenia kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej tytułem przepadku korzyści majątkowej (co i przy obecnych przepisach jest możliwe), przy jednoczesnym wskazaniu, że uregulowanie przez sprawcę wartości przepadku (np. uszczuplonego podatku VAT) skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego w tej wartości. Regulacja taka winna być dodana w art. 33 poprzez dodanie

¹⁸ Problem ten został dostrzeżony także w orzecznictwie. Przykładowo WSA w Gliwicach stwierdził, że „poza sporem jest bowiem, że konkretny czyn (działanie, zaniechanie) może rodzić różne konsekwencje prawne, które mogą być przy tym realizowane równolegle 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. Przy tym, ponad wszelką wątpliwość, środek karny przepadku równowartości osiągniętej z przestępstwa korzyści majątkowej realizuje jemu tylko właściwe i dla niego zastrzeżone funkcje oraz cele, determinowane przedmiotem i metodyką regulacji gałęzi prawa karnego, które w żadnym razie nie są tożsame ani też nawet zbieżne z celami i funkcjami regulacji podatkowej. [...] Należy podkreślić w tym miejscu, że postępowanie karne skarbowe i postępowanie podatkowe w okolicznościach niniejszej sprawy to dwa różne niezależne postępowania” – wyrok WSA w Gliwicach z 28 czerwca 2022 r., I SA/GI 1389/21, «Lex» nr 3369689.

§ 8 o treści: „W przypadku braku możliwości uiszczenia przez sprawcę obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, z uwagi na brak podmiotu zobowiązanego do jej uiszczenia, zmian w reprezentacji tego podmiotu uniemożliwiającej sprawcy uiszczenie tej należności lub z innych przyczyn niezależnych od sprawcy, sąd w wyroku orzeka przepadek korzyści majątkowej w wysokości równowartości uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej” oraz w art. 15 § 5 o treści: „Uiszczenie kwoty przepadku osiągniętej korzyści majątkowej w trybie art. 33 § 8 skutkuje wygaśnięciem należności publicznoprawnej do wysokości tej kwoty”. Należy zauważyć, że owa korzyść majątkowa odpowiada kwocie uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej. Dodatkowo, w takiej sytuacji zaksięgowanie danej kwoty jako wynikającej z przepadku nie powinno budzić większych kontrowersji i ułatwić techniczne aspekty wynikające z postępowania egzekucyjnego. Oczywiście zmiany takie winny łączyć się z odpowiednimi zmianami na gruncie prawa podatkowego celem zapewnienia spójności przyjętych regulacji, która obecnie (co słusznie zauważył cytowany powyżej WSA w Gliwicach) jest co najmniej kontrowersyjna.

Odnosząc się wreszcie do wymogu uprzedniego uiszczenia należności publicznoprawnej w przypadku skazania bez przeprowadzenia rozprawy i dobrowolnego poddania się karze, uważam, że treść obu przepisów powinna ulec zmianie poprzez zmianę art. 156 § 3 k.k.s. i wskazanie w treści przepisu, iż: „Przepisy art. 335 § 2 i 2a, art. 339 § 1 pkt 3 i art. 343 § 3–7 Kodeksu postępowania karnego stosuje się odpowiednio; jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie została ona w całości uiszczona, sąd, uwzględniając złożony wniosek, orzeka obowiązek uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej w określonym terminie lub przepadek określony w art. 33 § 8”. Analogiczna zmiana winna nastąpić w treści art. 161 § 1 k.k.s.

KILKA UWAG NA TEMAT ZOBOWIĄZANIA SPRAWCY PRZESTĘPSTWA
SKARBOWEGO LUB WYKROCZENIA SKARBOWEGO DO UISZCZENIA
USZCZUPLONEJ CZYNEM NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ NA
GRUNCIE KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO

Streszczenie

Artykuł omawia praktyczne problemy, jakie wynikają ze stosowania przepisów dotyczących zobowiązania sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego do uiszczenia uszczuplonej czynem zabronionym należności publicznoprawnej. W pierwszej kolejności poruszono kwestie wysokości koniecznej do uiszczenia należności, w szczególności czy obejmuje ona odsetki ustawowe czy też nie. Następnie, wpływu obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej na konsensualne zakończenie postępowania, a więc na dobrowolne poddanie się karze i skazanie bez przeprowadzenia rozprawy. W dalszej części omówiono podmiotowo-przedmiotowe komplikacje związane z koniecznością uiszczenia przez sprawcę uszczuplonej czynem zabronionym należności publicznoprawnej. Na końcu artykułu autor przedstawił własną propozycję rozwiązania omawianych kwestii.

SOME REMARKS ON A TAX OFFENDER'S OBLIGATION
TO PAY THE PUBLIC LAW DEBT HE HAS CAUSED
UNDER THE POLISH FISCAL PENAL CODE

Summary

This article discusses the practical problems arising from the application of regulations requiring the perpetrator of a tax offence or misdemeanour to pay Polish public law liabilities caused by his commission of a prohibited act. First, the article considers the amount of the outstanding liability he is required to pay, specifically whether it includes statutory interest. Next, it goes on to a discussion of the impact of an offender's obligation to pay public law liabilities on the consensual conclusion of proceedings, i.e. his voluntary submission to punishment and conviction without court proceedings. The following section addresses the subjective and objective complications associated with an offender's obligation to pay public law liabilities due to his commission of a prohibited act. The article concludes with my own proposal of a solution to these problems.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność karna; należność publicznoprawna; odpowiedzialność karna; przestępstwo skarbowe; wykroczenie skarbowe.

Keywords: criminal liability; public law liability; tax offence; tax misdemeanour.

Literatura

- BABIARZ S., *Komentarz do art. 55*, [w:] S. BABIARZ, B. DAUTER, W. GURBA, R. HAUSER, A. KABAT, M. NIEZGÓDKA-MEDEK, A. OLESIŃSKA, J. RUDOWSKI, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*¹³, Warszawa 2024, «Lex».
- DUDZIAK S., *Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego*, «Monitor Podatkowy» 12/2008, s. 31-32.
- KULESA C., *Wybrane problemy zaskarżania wyroków zapadłych wskutek porozumień procesowych w postępowaniu karnym skarbowym*, [w:] *Verba volant, scripta manent. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015-2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej*, red. T. GRZEGORCZYK, R. OLSZEWSKI, Warszawa 2017, «Lex».
- DUŻY J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- KONARSKA-WRZOSEK V., OCZKOWSKI T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005.
- KOTOWSKI W., KURZĘPA B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999.
- LEWCZYK P., *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, «Prokuratura i Prawo» 2/2014, s. 114-126.
- POMORSKI P., [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. SMOLEŃ, Warszawa 2025.
- PRUSAK F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I: *Komentarz do art. 1-53 k.k.s.*, Kraków 2006.
- RAGLEWSKA J., RAGLEWSKI J., *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, «Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych» 3/2013, s. 93-101.
- SAWICKI J., *Zaniechanie ukarania sprawcy jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- WILK L., *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, «Prokuratura i Prawo» 4/2003, s. 36-45.
- WILK L., ZAGRODNIK J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
- ZAGRODNIK J., [w:] L. WILK, J. ZAGRODNIK, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2007.
- ZGOLIŃSKI L., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.