

Grzegorz Łabuda

Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe

I

Instytucja warunkowego umorzenia postępowania w prawie karnym skarbowym jest środkiem probacyjnym zarezerwowanym wyłącznie do jednego rodzaju deliktów karnoskarbowych, przestępstw skarbowych mianowicie. Stosowanie warunkowego umorzenia opiera się z jednej strony na przepisach art. 41 k.k.s., z drugiej zaś na recypowanych w obszar przestępstw skarbowych przepisach kodeksu karnego (art. 66 § 1, 67–68 k.k. – por. art. 20 § 2 k.k.s.). Łatwo zauważyć, że karnoskarbowa regulacja warunkowego umorzenia posiada charakter szczątkowy. Ustawodawca, wychodząc z założenia, że normatywna formuła tego środka probacyjnego powinna posiadać możliwie bliski kształt jego pierwowzorowi podanemu w kodeksie karnym, zdecydował się na stosowanie mające charakter „odpowiedni” przepisów określających warunkowe umorzenie na gruncie k.k.s. W przeważającej większości formuła odpowiedniego stosowania przepisów kodeksu karnego jest łatwa w aplikacji. Istnieje jednak kilka obszarów, w których interpretacja oparta na formule dostosowania zakresów norm dekodowanych z przepisów kodeksu karnego do karnoskarbowej rzeczywistości natrafia na istotne trudności. Doskonałym przykładem ilustrującym takie wątpliwości interpretacyjne niech będzie problematyka dopuszczalności orzekania świadczenia pieniężnego w wypadku warunkowego umorzenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe¹.

Praktyka stosowania warunkowego umorzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe natrafia obecnie na kilka, atrakcyjnych z dogmatycznego punktu widzenia, zagadnień, dla których przyjmuje się różnorakie rozwiązania. Warto przeto przyjrzeć się tym kwestiom i podjąć się próby rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości interpretacyjnych. Chodzi mianowicie o kwestię uprzedniej karalności jako negatywnej przesłanki warunkowego umorzenia (art. 41 § 1 k.k.s.) oraz o zagadnienie orzekania obowiązku uisz-

¹ Por. uchwała SN z dnia 23 maja 2006 r., I KZP 6/06, OSNKW 2006, nr 6, poz. 56 *versus* postanowienie SA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2002 r., II AKo 245/02, OSA 2002, nr 9, poz. 68.

czenia uszczuplonej należności publicznoprawnej wobec podmiotu różnego od sprawcy (art. 41 § 2 k.k.s.).

II

Jednym z zasadniczych zagadnień dla warunkowego umorzenia w prawie karnym skarbowym jest problem jego stosowania wobec sprawcy (1) skazanego za umyślne przestępstwo skarbowe w warunkach z art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. (recydywa skarbowa) oraz (2) karanego za umyślne przestępstwo pospolite (art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Zgodnie z art. 41 § 1 k.k.s. zakres warunkowego umorzenia obejmuje sprawców przestępstw skarbowych za wyjątkiem tych, którzy wskazani zostali m.in. w art. 37 § 1 pkt. 1–3 oraz 5–7 k.k.s. (przepis art. 37 podaje w siedmiu punktach przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary). *Prima facie* wydawać by się mogło, że poza zakresem wyłączenia pozostają sprawcy wskazani w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s., tj. recydywiści skarbowi². Łatwo jednak zauważyć, że brak wskazania tej kategorii sprawców znajduje swoje uzasadnienie w szerszym ujęciu sprawców–recydywistów na gruncie art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Przepis ten eliminuje nie tylko sprawców podanych w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. (każdy bowiem sprawca opisany w tym przepisie jest zarazem sprawcą opisanym w art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), ale również każdego tego, kto był karany za umyślne przestępstwo skarbowe. Jakkolwiek przepis art. 66 § 1 k.k. wskazuje na sprawcę „nie karanego za przestępstwo umyślne”, tym niemniej łatwo przyjdzie zgodzić się z twierdzeniem, że reguła odpowiedniego stosowania przepisów kodeksu karnego do przestępstw skarbowych z art. 20 § 2 k.k.s. nakazuje modyfikować treść tego fragmentu normy z art. 66 § 1 k.k. w taki sposób, że pod pojęciem przestępstwa umyślnego pojmować należy umyślne przestępstwo skarbowe³. Pozostaje jednak nadal nierozstrzygnięte, czy chodzi o umyślne przestępstwo skarbowe zamiast umyślnego przestępstwa pospolitego, czy jedynie obok niego. Innymi słowy fundamentalnego znaczenia nabiera kwestia ustalenia, czy stosowanie warunkowego umorzenia odpada wobec sprawcy karanego „tylko” za przestępstwo skarbowe popełnione umyślnie, czy też również za umyślne przestępstwo pospolite. Warto przy tym zaznaczyć, że w piśmiennictwie

² Chodzi o osoby uprzednio skazane za umyślne przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności albo karę grzywny, które w ciągu 5 lat po odbyciu co najmniej 6 miesięcy kary pozbawienia wolności lub 6 miesięcy kary ograniczenia wolności albo po uiszczeniu grzywny wynoszącej co najmniej 120 stawek dziennych popełniły umyślne przestępstwo skarbowe tego samego rodzaju.

³ W tym wypadku odpowiednie stosowanie przepisu nie polega li tylko na ograniczeniu zakresu normowania czy zastosowania normy w nim zawartej, ale nadto na podłożeniu innych treści tej normy – względy funkcjonalne decydują o tym, że pod terminem X rozumieć należy termin Y.

karnoskarbowym wyraża się dwa poglądy w tym obszarze. Niektórzy autorzy wskazują, że warunkowe umorzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nie wchodzi w grę w razie ukarania sprawcy za umyślne przestępstwo pospolite⁴, inni natomiast zakaz stosowania warunkowego umorzenia wiążą jedynie z umyślnym przestępstwem skarbowym⁵.

Udzielenie miarodajnej odpowiedzi na pytanie, czy karnoskarbowa konstrukcja warunkowego umorzenia postępowania odpada wyłącznie w wypadku karalności za umyślne przestępstwo skarbowe, czy też ponadto w wypadku karalności za umyślne przestępstwo pospolite, nie jest możliwe w oparciu o wykładnię językową. Stosując wyłącznie językowe reguły interpretacyjne, dojść można do dwóch – posiadających równą moc – wniosków: jednego, że dla karnoskarbowego warunkowego umorzenia postępowania relewantna jest wyłącznie niekaralność za umyślne przestępstwa skarbowe, i drugiego, że wskazana relewancja obejmuje również umyślne przestępstwa pospolite. Trzeba przeto odwołać się do reguł funkcjonalnych i systemowych.

Funkcją przesłanki niekaralności przy warunkowym umorzeniu postępowania karnego jest zwiększenie prawdopodobieństwa ziszczenia się pozytywnej prognozy kryminologicznej. Stylistyka art. 66 § 1 k.k. pozwala przyjąć, że przesłanka niekaralności stanowi wstępny warunek dla powzięcia przypuszczenia, że mimo warunkowego umorzenia postępowania sprawca będzie przestrzegał porządku prawnego. Innymi słowy, bez spełnienia przesłanki niekaralności wszelkie rozważania nad prognozą co do zachowania sprawcy w przyszłości tracą swój sens. Z perspektywy art. 66 § 1 k.k. karalność za umyślne przestępstwo skarbowe nie stanowi przeszkody dla warunkowego umorzenia postępowania w sprawie o przestępstwo pospolite⁶.

⁴ Tak np. J. Sawicki, Prawne konsekwencje recydywy skarbowej, WPP 2008, nr 3, który wskazuje, że art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. „oznacza, że fakt uprzedniego ukarania za przestępstwo umyślne wyklucza stosowanie instytucji do recydywisty skarbowego” (s. 89). Można jednak założyć, że pomimo tak sformułowanej tezy autorowi chodzi o umyślne przestępstwo skarbowe (że – innymi słowy – utożsamia on przestępstwo umyślne z umyślnym przestępstwem skarbowym), skoro wskazuje on, że „w przypadku recydywy skarbowej sprawca został już ukarany za uprzednie przestępstwo umyślne” (s. 89; konstrukcja recydywy skarbowej z art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. obejmuje jedynie umyślne przestępstwa skarbowe). Podobnie na przestępstwo pospolite popełnione umyślnie na gruncie art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wskazuje T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, który podaje, że „w świetle recypowanego art. 66 § 1 k.k. nie jest możliwe warunkowe umorzenie w razie uprzedniej karalności sprawcy za przestępstwo umyślne” (s. 222), jakkolwiek można tu również domniemywać, iż także temu autorowi chodzi o umyślne przestępstwo skarbowe, nie zaś o umyślne przestępstwo pospolite.

⁵ J. Raglowski, (w:) G. Bogdan, A. Niża, A. R. Świątłowski, J. Raglowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007, s. 248.

⁶ Por. szerzej T. Kozioł, Warunkowe umorzenie postępowania karnego, Warszawa 2009, s. 109.

Przyjmuje się przy tym, że *ratio legis* takiej decyzji ustawodawcy należy poszukiwać w słabej społecznej internalizacji norm sankcjonowanych przepisami prawa karnego skarbowego, przez co eliminacja warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo pospolite w wypadku karalności za umyślne przestępstwo skarbowe byłaby nietrafnym posunięciem legislacyjnym⁷. Jeżeli więc karalność za umyślne przestępstwo skarbowe nie stanowi przeszkody dla warunkowego umorzenia w sprawie o przestępstwo pospolite, to jakie miałyby być racje po temu, aby karalność za umyślne przestępstwo pospolite miała stanowić przeszkodę dla warunkowego umorzenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe? W ocenie podpisanego racji takich po prostu nie ma. Okoliczność ta wyraźnie przemawia za przyjęciem twierdzenia, że karalność za umyślne przestępstwo pospolite nie stanowi negatywnej przesłanki stosowania warunkowego umorzenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Oznacza to, że prawidłowo odczytana treść art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. powinna przyjąć następujący kształt: „Sąd może warunkowo umorzyć postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, jeżeli wina i społeczna szkodliwość czynu nie są znaczne, okoliczności jego popełnienia nie budzą wątpliwości, a postawa sprawcy nie karanego za umyślne przestępstwo skarbowe, jego właściwości i warunki osobiste oraz dotychczasowy sposób życia uzasadniają przypuszczenie, że mimo umorzenia postępowania będzie przestrzegał porządku prawnego, w szczególności nie popełni przestępstwa skarbowego”.

Argumentu natury systemowej przemawiającego za uznaniem lansowanego tu poglądu co do zakresu warunku karalności można poszukiwać w unormowaniu negatywnych przesłanek stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Zgodnie z art. 17 § 2 pkt 2 k.k.s. udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest niedopuszczalne, jeżeli przestępstwo skarbowe zagrożone tylko karą grzywny popełniono m.in. w warunkach recydywy skarbowej określonej w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. Łatwo zauważyć, że poza zakresem tej negatywnej przesłanki sytuuje się karalność za przestępstwa pospolite, stąd też udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, środka karnego o konsekwencjach dla sprawcy znacznie bardziej liberalnych w porównaniu z warunkowym umorzeniem postępowania (brak okresu próby, brak wpisu orzeczenia do Krajowego Rejestru Karnego), jest dopuszczalne w sytuacji karalności sprawcy za przestępstwo pospolite – bez znaczenia przy tym, czy jakiegokolwiek, czy też w układzie recydywy z art. 64 k.k. Uznanie przeto, że w przypadku łagodniejszego środka karnego sprawca może być osobą karaną za przestępstwo pospolite (nawet jako recydywista), w przypadku zaś

⁷ *Ibidem*, s. 111.

środku karnego mniej łagodnego sprawca karany za przestępstwo pospolite być nie może, byłoby trudne do zaakceptowania z punktu widzenia aksjologii karania na gruncie kodeksu karnego skarbowego. Łatwa tu bowiem do uchwycenia jest niekonsekwencja: próg prawnych wymagań przy dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności byłby wszak niższy od progu wymagań przy warunkowym umorzeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe.

Uczciwie trzeba wszak zauważyć, że w pewnych wypadkach pożądane byłoby wprowadzenie warunku niekaralności za niektóre przestępstwa pospolite przy warunkowym umorzeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Dotyczy to zwłaszcza przestępstw bilansowych stypizowanych w art. 77–79 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r., Nr 76, poz. 694 ze zm.), niektórych przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów (np. art. 271 i 273 k.k.) czy przestępstw przeciwko mieniu (np. art. 284 k.k.). Komunałem jest wszak twierdzenie, że niektóre przestępstwa pospolite i przestępstwa skarbowe posiadają bliźniacze typizacje.

III

Przepis art. 41 § 2 k.k.s. wprowadza obowiązek określenia przez sąd uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, której do czasu zastosowania warunkowego umorzenia nie uiszczono (jako należności wymagalnej na czas wyrokowania)⁸. Przykładowo: jeżeli sprawca posiadający status płatnika nie uiszcza w terminie pobranego podatku na rzecz organu podatkowego (co wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego z art. 77 § 1 albo 2 k.k.s.), podatek ten zarazem nie został do czasu wyrokowania o warunkowym umorzeniu postępowania uiszczony, obowiązkiem sądu jest określić jego zapłatę w całości w wyznaczonym terminie. Sprawa jest prosta, gdy idzie o sprawcę posiadającego status płatnika (odpowiednio podatnika, inkasenta, importera itd.), w takim bowiem układzie osoba zobowiązana do zapłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej jest zarazem sprawcą. Tym samym podmiotem, wobec którego określany jest obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej, jest sprawca. Problem powstaje wówczas, gdy sprawca jest podmiotem różnym od podmiotu zobowiązanego do uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Dajmy na to, sprawca będący prezesem zarządu spółki kapitałowej dopuszcza się przestępstwa skarbowego uchylania się od opodatkowania (art. 54 § 1 albo 2 k.k.s.), przy

⁸ Obowiązek ten jest związany również z warunkowym zawieszeniem wykonania kary oraz z warunkowym zwolnieniem (art. 41 § 4 w zw. z § 2 k.k.s.). Dlatego też dalsze uwagi *mutatis mutandis* odnoszą się również do tych konstrukcji probacyjnych.

czym status podatnika zobowiązanego do uiszczenia zaległości podatkowej posiada owa spółka. W pierwszym rzędzie wskazać trzeba, że określenie obowiązku z art. 41 § 2 k.k.s. w interesującym nas układzie faktycznym nie jest możliwe w stosunku do sprawcy. Skoro z perspektywy prawa finansowego sprawca nie posiada statusu osoby zobowiązanej do uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, nałożenie na niego określonego obowiązku byłoby niesprawiedliwe, a ponadto multiplikowałyby obowiązki finansowe – z jednej bowiem strony aktualny pozostaje obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej określony przepisami prawa finansowego, z drugiej zaś w grę miałby wchodzić obowiązek określony przez sąd.

Przystępując do próby rozwiązania wskazanego zagadnienia, należy pamiętać o zmianach normatywnych, jakim podlegał przepis art. 41 § 2 k.k.s. Otóż w pierwotnym jego brzmieniu, obowiązującym do dnia 16 grudnia 2005 r., adresatem obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej był sprawca. Z dniem 17 grudnia 2005 r. ustawodawca zrezygnował z określenia adresata omawianego obowiązku. Nad tą modyfikacją treści art. 41 § 2 k.k.s. przejść obojętnie niepodobna. Skoro bowiem ustawodawca zrezygnował z określenia osoby adresata obowiązku, to decyzja ta musi albo oznaczać rozszerzenie kręgu adresatów również na podmioty niebędące sprawcami⁹, albo rezygnację z określania obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany jest różny od sprawcy.

Przyjęcie tego drugiego rozwiązania z pewnością posiada tę zaletę, że jest ono koherentne z wymogiem funkcji probacyjnej warunkowego umorzenia postępowania. W rzeczywistości bowiem, jeżeli obowiązek uiszczenia uszczuplonej daniny publicznoprawnej zostałby orzeczony wobec podmiotu różnego od sprawcy, ten zaś nie uiszczyłby należności w wyznaczonym terminie, to nie zaktualizowałyby się przesłanka podjęcia postępowania warunkowo umorzonego określona w art. 41 § 3 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem podjęcie postępowania możliwe jest jedynie wówczas, gdy sprawca uchyla się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Uchyłać zaś może się ten tylko, na kim obowiązek ciąży. W rozważanym zaś wypadku, gdzie obowiązek zapłaty daniny nie ciąży na sprawcy, nie może wejść w grę przesłanka podjęcia postępowania z art. 41 § 3 k.k.s.

Rozwiązanie to jednak nie realizuje funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej prawa karnego skarbowego, mocno wyeksponowanej nie tylko przy warunkowym umorzeniu, ale także na gruncie wielu kodeksowych instytucjach materialnych i procesowych (np. czynny żal, dobrowolne poddanie się od-

⁹ Nie sposób zarazem przyjąć, że rezygnacja ze wskazania adresata obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej oznacza brak konieczności wskazywania przez sąd takiego adresata. Każdy bowiem obowiązek musi być nałożony z jednoczesnym wskazaniem podmiotu, w przeciwnym razie orzeczenie byłoby niewykonalne.

powiedzialności, nadzwyczajne złagodzenie kary, wyjątki od stosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary, skazanie bez przeprowadzenia rozprawy itd.; por. również art. 14 k.k.s.). Warto przy tym podkreślić, że konstrukcja określenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej z art. 41 § 2 k.k.s. nie zawiera zakazu jej stosowania do podmiotu niebędącego sprawcą, nawet wówczas, gdy nie jest on uczestnikiem postępowania karnoskarbowego¹⁰. Podobna sytuacja występuje na gruncie konstrukcji z art. 46 § 1 k.k., gdzie również brak wskazania podmiotu obowiązującego do naprawienia szkody. Oznacza to, że najbardziej właściwym z perspektywy realizacji funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej, do której ustawodawca przywiązuje w prawie karnym skarbowym znaczną wagę, jest uznanie, iż wszędzie tam, gdzie sprawca popełnionym przestępstwem skarbowym spowodował uszczuplenie należności publicznoprawnej, której do czasu wyrokowania w przedmiocie warunkowego umorzenia postępowania nie uiszczono, sąd zobowiązany jest – na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. – określić w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie obowiązek uiszczenia tej wymagalnej należności w całości w wyznaczonym terminie („na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. określa podmiotowi X obowiązek uiszczenia w całości wymagalnej zaległości podatkowej (w tym długu celnego itd.) w kwocie x zł w terminie do dnia...”). Jeżeli podmiotem zobowiązanym jest sprawca, jest on adresatem tegoż obowiązku; jeżeli podmiotem zobowiązanym staje się podmiot różny od sprawcy, jest on adresatem tego obowiązku.

Wskazanie w art. 41 § 2 k.k.s. na należność wymagalną, jaką tą, która podlega obowiązkowi uiszczenia, ma znaczenie wówczas, gdy od czasu popełnienia przestępstwa skarbowego powodującego uszczuplenie należności publicznoprawnej do czasu wyrokowania w przedmiocie warunkowego umorzenia część należności wygasła (np. została zapłacona albo uległa przedawnieniu). W takich sytuacjach należy baczyć na kwotę wymagalną na dzień warunkowego umorzenia, określanie bowiem kwoty wyższej od wymagalnej stanowi o naruszeniu (obrazie) art. 41 § 2 k.k.s. W praktyce, gdzie sąd orzekający w przedmiocie warunkowego umorzenia nie jest organem właściwym do określenia stanu kwotowego uszczuplonej, a wymagalnej należności publicznoprawnej, konieczne jest stwierdzenie tej okoliczności na podstawie informacji pochodzących od wierzyciela (Skarbu Państwa reprezentowanego przez *statio fisci* – np. naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, organu samorządu terytorialnego itd.). Dodać przy tym trzeba, że czasownik „nie uiszczono” użyty w art. 41 § 2 k.k.s. wyklądać trzeba szeroko: chodzi nie tylko o zapłatę, ale wszelkie prawnie dopuszczalne sposoby wygaśnięcia należności publicznoprawnej (umorzenie, przedaw-

¹⁰ Wskazać trzeba przy tym, że najczęściej podmiot ten jednak będzie uczestnikiem procesu na prawach strony ze względu na okoliczność, iż jednocześnie posiada on status odpowiedzialnego posiłkowo (por. art. 24 k.k.s.).

nienie, kompensacja; por. np. art. 59 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

W sytuacji, gdy obowiązek uiszczenia wymagalnej i uszczuplonej należności publicznoprawnej został określony podmiotowi zobowiązanemu różnemu od sprawcy, nie znajduje zastosowania przepis art. 41 § 3 k.k.s. przewidujący fakultatywne podjęcie postępowania warunkowo umorzonego na wypadek uchylenia się od wykonania tego obowiązku. Przesłanka fakultatywnego podjęcia z art. 41 § 3 k.k.s. związana jest wyłącznie z zachowaniem sprawcy (uchylaniem się przezeń od wykonania obowiązku). Przyznać trzeba, że tak ukształtowana przesłanka podjęcia postępowania warunkowo umorzonego ma niewiele wspólnego z realizacją podstawowej funkcji przypisywanej środkom probacyjnym. Innymi słowy brak tu motywacji po temu, aby należność publicznoprawna została uiszczona. Trudno jednak o inne rozwiązanie – zwłaszcza zaś takie, które miałyby polegać na związaniu probacyjnego losu sprawcy z – najczęściej niezależnym od niego – uiszczeniem przez podmiot zobowiązany należności w określonym przez sąd terminie. Okazuje się zatem, że w praktyce często określenie obowiązku z art. 41 § 2 k.k.s. w interesujących nas przypadkach posiadać będzie moc jedynie życzenia. Taka jest jednak cena prawidłowej realizacji funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej.

Obowiązek uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej z art. 41 § 2 k.k.s. dotyczy tylko takich należności, które mają charakter należności uszczuplonych. Ustawodawca w art. 53 § 2 k.k.s. podaje dwa warunki konieczne dla przyjęcia takiej należności:

- musi to być wyrażona liczbowo kwota pieniężna będąca uszczerbkiem finansowym, który nastąpił,
- uszczerbek finansowy musi nastąpić na skutek czy to uchylenia się przez osobę zobowiązaną od uiszczenia, czy to uchylenia się przez taką osobę od zadeklarowania uiszczenia – w obu wypadkach w całości albo w części kwoty pieniężnej.

Ustawowa charakterystyka należności publicznoprawnej uszczuplonej obejmuje swoim zakresem jedynie przypadki, kiedy istnieje osoba zobowiązana do uiszczenia albo zadeklarowania uiszczenia kwoty pieniężnej. Zakres tego pojęcia obejmuje zatem sytuacje, gdy sprawca czynem zabronionym powoduje powstanie zaległości podatkowej przez niezapłacenie względnie niezadeklarowanie zapłaty daniny publicznoprawnej. Poza zakresem tego pojęcia pozostaje sytuacja doprowadzenia czynem zabronionym do powstania nienależnego zwrotu podatkowej czy celnej należności publicznoprawnej oraz nienależnej wypłaty i pobrania dotacji lub subwencji (art. 76, 82 i 92). Podobnie nie posiada kwalifikacji należności publicznoprawnej uszczuplonej doprowadzenie do nienależnego zwrotu wydatków z ustawy o zwrocie niektórych wydatków związanych z budownictwem

mieszkaniowym (art. 76a). W obu wypadkach brakuje warunku istnienia osoby zobowiązanej do uiszczenia albo do zadeklarowania uiszczenia kwoty pieniężnej. Łatwo wszak zauważyć, że ten, kto doprowadza do wyłudzenia zwrotu podatku czy cła, nie jest osobą zobowiązaną do uiszczenia jakiegokolwiek daniny.

Warto zaznaczyć, że wprowadzenie definicji legalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej jest zabiegiem legislacyjnym niemającym precedensu w poprzednio obowiązujących ustawach karnych skarbowych. Po raz pierwszy ustawodawca zdecydował się podać charakterystykę określonej należności dopiero na gruncie kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. Brak definicji legalnej posiadał tę zaletę, że w zakres analizowanego pojęcia wchodziły wszystkie spowodowane czynem zabronionym postaci uszczerbku finansowego. Są więc powody dla rozważenia rozszerzenia zakresu obowiązującej definicji legalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej względnie rezygnacji z jej określenia.

Na bazie pojęcia należności publicznoprawnej uszczuplonej łatwo można zrekonstruować pojęcie uszczuplenia należności publicznoprawnej: jest nim uszczerbek finansowy w postaci wyrażonej liczbowo kwoty pieniężnej, powstały na skutek uchylenia się od uiszczenia lub od zadeklarowania uiszczenia należności publicznoprawnej w całości lub w części.

Łatwo zauważyć, że uszczuplenie należności publicznoprawnej jest jedną z postaci uszczerbku finansowego. Inną postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej (art. 76 i 92), do umorzenia należności celnej do zapłacenia (art. 92) oraz doprowadzenie do nienależnego zwrotu wydatków z art. 76a. Podobnie różną od uszczuplenia należności publicznoprawnej postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnej wypłaty i pobrania dotacji lub subwencji (art. 82).

Na płaszczyźnie nazw czyn polegający na uszczupieniu lub na narażeniu na uszczuplenie (zawierający w ustawowym opisie znamię skutku uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie – np. art. 54, 55, 56 § 1–3) jest zarazem czynem, z którym związane jest uszczuplenie. Relacja ta nie ma charakteru odwrotnego: nie każdy czyn, z którym związane jest uszczuplenie, polega na uszczupieniu. Kategoria czynów, z którymi związane jest uszczuplenie, posiada szerszy zakres desygnatów, gdyż poza czynami polegającymi na uszczupieniu lub na narażeniu na uszczuplenie w rachubę wchodzi ponadto 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, art. 77 § 1–3, art. 78 § 1–3).

W praktyce stosowania karnoskarbowej instytucji warunkowego umorzenia postępowania znaczenie posiada okoliczność, że poza zakresem pojęcia należności uszczuplonej pozostaje należność nienależnie zwrócona. Ozna-

cza to, że w wypadkach przestępstw skarbowych z art. 76, 76a czy art. 92 nie istnieje prawna możliwość stosowania konstrukcji obowiązku uiszczenia z art. 41 § 2 k.k.s., albowiem te czyny zabronione pozostają poza jej zakresem (sprawca nie powoduje w tym wypadku uszczuplenia). Dodać trzeba, że w oparciu o art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s. określenie „nienależny zwrot należności podatkowej” posiada następujące znaczenie: wyrażona liczbowo kwota pieniężna nienależnie zwrócona lub umorzona, jeżeli w rzeczywistości uszczerbek finansowy nastąpił¹¹.

¹¹ Funkcją reguły odpowiedniego stosowania z art. 53 § 29 k.k.s. jest określenie znaczenia 9 terminów z dwóch perspektyw – jako uszczerbku finansowego oraz jako niebezpieczeństwa powstania uszczerbku finansowego. Nie jest natomiast funkcją tego przepisu – jak mogłoby się to *prima facie* wydawać – rozszerzenie pojęcia uszczuplenia i narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej na rzeczony terminy. Gdyby wszak wolą normodawcy było przydanie tym pojęciom znaczenia uszczuplenia należności publicznoprawnej (czyli narażenia na uszczuplenie), to posłużyłby się formułą typu „w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną uszczuploną czynem zabronionym jest także kwota niewpłaconego podatku itd.”, „w rozumieniu kodeksu narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest także wysokie prawdopodobieństwo niewpłacenia podatku itd. (...) choć nie musi nastąpić” – jak to uczynił w art. 53 § 26 i 26a k.k.s. Trudno przeto oprzeć się wrażeniu, że konstrukcja odpowiedniego stosowania z art. 53 § 29 k.k.s. pozwala jedynie na określenie znaczenia wskazanych w tym przepisie pojęć. Co szczególnie ważne, przepis ten nie pozwala na podstawianie w przepisach dotyczących uszczuplenia należności lub narażenia na uszczuplenie określeń wskazanych w art. 53 § 29 k.k.s. (chodzi o zwroty typu „należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym” – art. 16 § 2 k.k.s., „powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej” – art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s., „polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie” – art. 44 § 3 k.k.s., „w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej” – art. 26 § 2 k.k.s., podobnie art. 36 § 2 k.k.s.). Dla przyjęcia, że wszędzie tam, gdzie chodzi o uszczuplenie czy o narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, w grę wchodzi także inne zwroty – wymagana jest odmienna formuła art. 53 § 29 k.k.s. (ewentualnie – co łatwiejsze – rezygnacja z definicji legalnej uszczuplonej należności publicznoprawnej; wówczas każdy ze zwrotów zawartych w komentowanym paragrafie – poza jedynie podatkiem – będzie uszczupleniem).