

Feliks Prusak

Paradoks bezkarności przestępstwa skarbowego

Zeszyty Prawnicze 10/2, 7-49

2010

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

FELIKS PRUSAK

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego

PARADOKS BEZKARNOŚCI PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO

1. Porządek publiczno-prawny w państwie zakłada między innymi, że system podatkowy zbudowano na zasadzie samoobliczania podatków przez podatnika i następczej kontroli sprawowanej przez aparat skarbowy. Założeniem elementarnym jest przy tym nieopłacalność zachowań podatników w konwencji unikania obowiązku podatkowego, skądinąd zawsze zagrożonego represyjnością prawa karnego skarbowego.

Założenia modelowe systemu podatkowego nie są jednak bezwzględnie respektowane, skoro można ujawnić w płaszczyźnie legislacyjnej proces likwidacji niektórych sankcji skarbowych. Nowelizacje ustaw podatkowych z ostatnich lat ograniczają represyjność naruszenia prawa podatkowego, a nawet można ujawnić paradoks niekaralności przestępczego zachowania podatkowego.

Odnosi się to spostrzeżenie przede wszystkim do konstrukcji prawnej wprowadzonej do Kodeksu karnego skarbowego z roku 1999 w drodze jego nowelizacji z 2005 roku, która to nowela ustanowiła w przepisie art. 16a sformułowanie jak następuje: Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.), korektę deklaracji podatkowej wraz

z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

2. Przedmiotem niniejszego opracowania jest zatem problematyka wykładni przepisu art. 16a k.k.s. Analizy dlatego zatem wymagają następujące zagadnienia: charakter tego przepisu, określenie skutków jego zastosowania, ustalenie, jakie przesłanki muszą być spełnione aby zastosować konstrukcję wyłączenia karalności przewidzianą w tym przepisie oraz w szczególności zbadanie czy (i ewentualnie jaką) cezurę czasową dla skorzystania z tego przepisu przewidują ustawowe regulacje (k.k.s. oraz prawo podatkowe).

Tytułowy problem wymaga przygotowawczo dokonania uprzedniej analizy poglądów doktryny, a także odniesienia się do wypowiedzi judykatury w tym zakresie. Ustalenie w drodze wykładni wskazanego przepisu jego dyspozycji normatywnej wymaga również odwołania się do *ratio legis* tego przepisu oraz do analizy jego ścieżki legislacyjnej, a zwłaszcza do projektów ustaw dotyczących wskazanej materii.

W związku z faktem, iż przepis art. 16a k.k.s. w swej treści jest zbliżony do innych uregulowań w obowiązujących przepisach ustawy ordynacji podatkowej w brzmieniu sprzed nowelizacji w roku 2002 (art. 81 § 3) konieczne jest odwołanie się w niezbędnym zakresie do tej regulacji oraz do *ratio legis* tego przepisu oraz jego następczych zmian.

Trzeba zauważyć, że konstrukcja legislacyjna przepisu art. 16a k.k.s. nawiązuje do przepisów ordynacji podatkowej oraz do przepisów ustawy z zakresu kontroli skarbowej. Wyłaniają się tutaj zagadnienia związane (*sensu stricte*) z przepisem art. 16a k.k.s. oraz z dopuszczalnością złożenia korekty deklaracji podatkowej. W tej kwestii zatem zbadania będzie wymagał obszar prawa podatkowego w zakresie kontroli podatkowej, oraz postępowania podatkowego a także biegu terminów w tej materii jak również do przepisów ustawy o kontroli skarbowej i biegu terminów z nią związanych.

3. Charakteryzując podstawę normatywną wskazanego obszaru badawczego trzeba zauważyć, że problematyka wykładni przepisu art. 16a K.K.S. wymaga poddania analizie bazy następujących aktów nor-

matywnych niezbędnych dla ustalenia treści normy prawnej, która ma zastosowanie w odniesieniu do przedmiotu analizy. Są to: Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (j.t. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.), Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), Ustawa z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 191 poz. 1413), Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199).

Uzupełnieniem analizy wskazanych ustaw będą materiały sejmowe stanowiące uzasadnienia do rządowych projektów ustaw: Kodeks karny skarbowy, Ordynacja podatkowa, Ustawa o kontroli skarbowej oraz stanowiące stenogram dyskusji w pracach komisji sejmowych.

Odnotować trzeba porządkująco, że wskazana baza normatywna poddawana jest nieustannie i permanentnie uchwalanym nowelizacjom, których ujawnienie pozwoli na pełne rozpoznanie obszaru analizy problemowej.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (j.t. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765) została poddana 37 nowelizacjom. Dwie z nich wynikały z wyroków Trybunału Konstytucyjnego (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 czerwca 2005 r. sygn. akt SK 34/04, Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 kwietnia 2008 r. sygn. akt P 26/06).

Trybunał Konstytucyjny orzekał ośmiokrotnie w sprawie zgodności przepisów Kodeksu karnego skarbowego z Konstytucją, w tym dwukrotnie orzekł o niezgodności zakwestionowanych przepisów. Trybunał Konstytucyjny nie rozpatrywał ani razu zgodności z Konstytucją przepisu art. 16a k.k.s. jak również w żadnym, dotychczas wydanym orzeczeniu, nie ustosunkował się do tego przepisu.

Przepis art. 16a k.k.s. został wprowadzony do k.k.s. nowelizacją z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199), a następnie zmieniony ustawą z dnia 22 września 2006 r. o zmianie

ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 191 poz. 1413).

Przepis art. 16a k.k.s. zawiera odesłanie do odpowiednich przepisów dwóch ustaw: ustawy z dnia 29 sierpień 1997 r. ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.). Dyspozycja przepisu art. 16a k.k.s. zawiera wyraźną wskazówkę do których przepisów wymienionych ustaw należy się odwołać. Chodzi bowiem o przepisy określające warunki prawnie skutecznie złożonej korekty deklaracji podatkowej. Analiza obu ustaw pozwala określić docelowe odesłanie art. 16a k.k.s. odpowiednio do: art. 81 i art. 81c Ustawy z dnia 29 sierpień 1997 r. ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz art. 14c ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.). Z kolei próba skonstruowania norm w tych przepisach opierać się będzie na normach związanych z biegiem terminów postępowania podatkowego, kontrolnego oraz kontroli skarbowej, jak również zakresu podmiotowego osób zobowiązanych do składania deklaracji w rozumieniu prawa podatkowego.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) poddana została 67 nowelizacjom. Siedem nowelizacji wynikało z wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który orzekł o niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów. Łącznie, Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się 14-krotnie w odniesieniu do przepisów ustawy ordynacja podatkowa. Trybunał Konstytucyjny nie wypowiedział się natomiast co do przedmiotu niniejszej analizy. Jedynie charakter porównawczy i pomocniczy mogą mieć dwa orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie konstytucyjności: przepisów o abolicji podatkowej w zakresie konstrukcji legislacyjnej wyłączenia karalności (Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02) oraz konstytucyjności przepisów o skuteczności złożonej korekty deklaracji podatkowej w odniesieniu do podatku VAT i byłych wspólników rozwiązanej spółki prawa handlowego (Wyrok TK z 10 marca 2009 r. P 80/08).

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) poddana została 49 nowelizacjom. Trzy nowelizacje wynikały z wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który orzekł o niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów. Łącznie, Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się 8-krotnie w odniesieniu do przepisów ustawy o kontroli skarbowej. W zakresie opinii co do skuteczności deklaracji podatkowej Trybunał nie zajął do tej pory stanowiska.

4. Na gruncie przedstawionych ustaw wyłaniają się pewne problemy kontrowersyjne wymagające rozstrzygnięcia.

Po pierwsze, ustalenia wymaga charakter prawny przepisu 16a k.k.s. w kontekście jego relacji do instytucji czynnego żalu sformułowanej w art. 16 k.k.s. Chodzi o ustalenie, czy jest to przepis o charakterze *lex specialis* formułujący własne (samodzielne) przesłanki nie podlegania karze, czy też jest on w jakiś sposób powiązany z przesłankami nie podlegania karze określonymi w art. 16 k.k.s.

Po drugie, ustalenia wymaga kogo w zakresie podmiotowym dotyczącej regulacja art. 16a k.k.s. – osób które nieświadomie złożyły błędną deklarację podatkową, osób które uczyniły to świadomie, czy też być może odnoszące się do grup wskazanych osób.

Po trzecie, ustalenia wymaga czy istnieje w ogóle jakakolwiek granica czasowa skorzystania z instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. w kontekście postępowania karnego skarbowego, a ściślej – czy można z niej skorzystać jedynie do czasu wszczęcia takiego postępowania, do czasu przedstawienia zarzutów, czy też brak jest jakichkolwiek ograniczeń czasowych w tej materii (poza naturalną granicą wydana prawomocnego wyroku w sprawie)

Po czwarte, ustalenia wymaga katalog przesłanek warunkujących złożenie skutecznej – w rozumieniu przepisów podatkowych – deklaracji podatkowej. Poza szczegółową analizą będą zagadnienia związane z podmiotami uprawnionymi do złożenia deklaracji oraz przedmiotu korekty deklaracji, czyli również przypadków obligatoryjnego składania deklaracji przez określony podmiot. Wyłączenie to jest zasadne, gdyż obecnie – po wyroku TK z dnia 9 marca 2009 r. (P 80/09) –

nie istnieją większe rozbieżności, nawet w świetle ustaleń i dorobku doktryny. Analizie poddane zostanie z kolei zagadnienie związane ze skutecznością korekt w aspekcie przedmiotowym, czyli obejmującym również warunki formalne.

W konsekwencji przyjętego powyżej założenia analizie wyjściowej poddane zostaną przepisy art. 81, 81b ordynacji podatkowej oraz art. 14c ustawy o kontroli skarbowej.

Po piąte, zagadnieniem uzupełniającym, a wymagającym analizy jest kwestia ujęcia i sposobu rozumienia zakresu i przedmiotu kontroli podatkowej i kontroli skarbowej. Rozstrzygnięcie to jest kluczowe dla ustalenia jednej z przesłanek skuteczności złożenia korekty deklaracji.

5. Podejmując rozważania na temat genezy konstrukcji prawnej i *ratio legis* wskazanego przepisu trzeba odnotować, że przepis art. 16a k.k.s. został wprowadzony do k.k.s. na podstawie nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego – art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199) o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Ustawa ta obowiązuje od 1 września 2005 r. (zgodnie z art. 27 tej ustawy).

Wskazany przepis art. 16a k.k.s. w swej pierwotnej treści stanowił, iż „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie”

Omawiany przepis poddany został jednej nowelizacji, dokonanej przez przepis art. 2 ustawy z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 191, poz. 1413). Zmiana polegała na dodaniu zastrzeżenia, iż nie podlega karze za przestępstwo i wykroczenie skarbowe również osoba która złożyła skutecznie prawną deklarację w myśl ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.).

Dokonując analizy zagadnienia genezy prawnej przepisu art. 16a k.k.s. należy w pierwszej kolejności odwołać się do uzasadnienia projektu ustawy o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Należy jednocześnie zauważyć, że był to rządowy projekt nowelizacji (druk Nr 341) i że został uchwalony na posiedzeniu sejmowym Nr 106 w dniu 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199).

Zwrócić warto uwagę na fakt, iż w pierwotnej wersji tego projektu brak było zapisu o zmianie k.k.s. poprzez wprowadzenie art. 16a, jak i w ogóle brak było przepisu zmieniającego tryb i odpowiedzialność osób składających korektę deklaracji podatkowych. W związku z powyższym *de facto* brak jest rządowego uzasadnienia do tego projektu w tym zakresie. Brak jest również zatem analizy merytorycznej treści tego przepisu w zleconych ekspertyzach i opiniach dotyczących oceny projektu tej ustawy. Oparto się jedynie na opinii posłów, jak również na fragmentarycznych motywach uzasadnień projektów nowelizacji ustawy ordynacja podatkowa (które nie zostały uchwalone).

Z analizy dokumentów sejmowego procesu legislacyjnego wynika, iż po raz pierwszy problematyka niekaralności korekt deklaracji podatkowych pojawiła się podczas omawiania sprawozdania w podkomisji w dniu 14 kwietnia 2005 r. przed pierwszym czytaniem projektu ustawy w wystąpieniu posła Artura Zawiszy.

Formalnie zapis formułujący propozycję wprowadzenia niekaralności korekty deklaracji podatkowej połączonej z uiszczeniem uszczupionej bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej w postaci dodania do k.k.s. art. 16a pojawił się w drugim czytaniu posiedzenia komisji finansów publicznych, które odbyło się dnia 6 maja 2005 r. czyli przed pierwszym sejmowym czytaniem projektu. Wskazany zapis został umieszczony w art. 11 projektu ustawy. W toku procesu legislacyjnego nie zgłaszano ani uwag ani poprawek w zakresie tej regulacji (co do proponowanej treści art. 16a k.k.s.).

W oparciu o przedstawione materiały i opisany przebieg procesu legislacyjnego niezwykle utrudnione jest odczytanie wprost *ratio legis* dla uzasadnienia wprowadzenia art. 16a do k.k.s., oraz ustalenie jakie funkcje miał on w założeniu pełnić. Również uzasadnienie dla doko-

nanej nowelizacji tego przepisu nie zawiera żadnych informacji w tym zakresie z uwagi na swoją lakoniczność. Stwierdzało ono jedynie bowiem, iż „z uwagi na wprowadzenie do ustawy o kontroli skarbowej art. 14c ustawy umożliwiającego składanie prawnie skutecznych korekt deklaracji podatkowych niezbędne jest odpowiednio dostosowanie art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930, ze zm.), przewidującego wyłączenie karalności w przypadku złożenia takiej korekty.” Tym samym uzasadnienie to nie zawierało żadnych odniesień do merytorycznej treści przepisu art. 16a, jego zastosowania lub celów jego wprowadzenia oraz ustalenie jakie funkcje miał on w założeniu pełnić.

W odniesieniu do powyższych ustaleń należy podnieść, iż możliwa jest próba ustalenia *ratio legis* analizowanego przepisu art. 16a k.k.s. przy pomocniczym odwołaniu się do przepisów ustawy ordynacji podatkowej, która w swej treści zawierała kiedyś podobne uregulowanie.

Zgodnie z treścią art. 81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w jego pierwotnym brzmieniu podatnicy mogli składać korekty deklaracji podatkowych (w tym również w przypadku gdy w złożonej uprzednio deklaracji wykazali zobowiązanie podatkowe w wysokości mniejszej od należnej albo kwotę nadpłaty w wysokości większej od należnej) i wówczas przy skorygowaniu wskazanej deklaracji (zgodnie z art. 81 § 3 ordynacji podatkowej) organ podatkowy nie stosował kar przewidzianych w ustawie karnej skarbowej. Uprawnienie do złożenia korekty deklaracji podatkowej było zawieszane na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczyło postępowanie lub kontrola, ale przysługiwało nadal danej osobie po takiej kontroli w zakresie, w jakim organ podatkowy w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie stwierdził naruszenia prawa lub nie wydał decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej.

Wprowadzone ustawowe rozwiązanie nie zostało bliżej uzasadnione w projekcie ustawy ordynacja podatkowa. Lakoniczne uzasadnienie przyjętych rozwiązań wskazywało jedynie, iż „przepis art. 80 (doty-

czący dopuszczalności korekty zeznania podatkowego) da podstawę prawną do działań podatników polegających na korekcie złożonej deklaracji. Korekta zeznania i wpłacenie uszczuplonego podatku uchroni podatnika od odpowiedzialności karnej skarbowej”

Wskazany zapis art. 81 § 3 ordynacji podatkowej o niekaralności korekty deklaracji podatkowej w myśl przepisów k.k.s. został z ordynacji podatkowej usunięty wskutek nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387). Jednocześnie zachowana została możliwość złożenia korekty zeznania podatkowego.

W uzasadnieniu wskazanego rządowego projektu wskazywano na potrzebę zmiany przepisów ustawy ordynacja podatkowa z uwagi na ich niespójność z kodeksem karnym skarbowym. Chodziło o to, że przepis ordynacji podatkowej za okoliczność ekspiacyjną uznawał wyłącznie samo złożenie korekty deklaracji, natomiast art. 16 k.k.s. przewidywał szereg innych warunków dla zastosowania instytucji czynnego żalu – w tym przede wszystkim konieczność uiszczenia uszczuplonej kwoty podatku. Wskazywano również na to, iż przepis o charakterze karnym (karnoskarbowym) z punktu widzenia prawidłowej legislacji nie powinien znajdować się akcie prawnym o innym charakterze.

W obecnie obowiązującym brzmieniu przepisu art. 81 ustawy – Ordynacja Podatkowa, jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej to podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację, pod warunkiem iż złożenie tej deklaracji nastąpi jednocześnie z dołączonym pisemnym uzasadnieniem korekt.

Należy wskazać, iż w IV kadencji Sejmu zgłaszane były projekty zmian ustawy ordynacja podatkowa właśnie pod kątem przywrócenia w tej ustawie zapisu o niepodleganiu karalności wg przepisów kodeksu karno skarbowego. Zgodnie z projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 19 grudnia 2002 r. (druk Nr 1237) niekaralność ta miała być przywrócona pod jednym warunkiem tj. złożenia korekty deklaracji wraz z załączeniem pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty

W uzasadnieniu wskazanego projektu podniesiony został istotny argument wskazujący na potrzebę przyjęcia proponowanego rozwiązania dotyczący zaoszczędzenia czasu i pracy organów ścigania. Chodziło o to, iż dokonanie korekty połączonej z zapłaceniem uszczuplonej należności publicznoprawnej (w myśl autorów projektu) nie wywoływałoby żadnych działań ze strony odpowiednich organów ścigania, co miałyby zaoszczędzić ich czas i nakład pracy, które normalnie byłyby potrzebne przy prowadzeniu postępowania w trybie art. 16 k.k.s. polegającego chociażby na gromadzeniu dokumentacji i sprawdzeniu czy dana osoba może poddać się dobrowolnie karze.

Wskazany projekt zmiany ustawy został negatywnie oceniony w piśmie Rządu z dnia 23 stycznia 2003 r. Uzasadnienie tego stanowiska zawierało bardzo ważne tezy. Rządowe uzasadnienie przyjętego stanowiska wskazało mianowicie, iż przyjęcie projektu ustawy spowodowałoby sytuację, w której niekaralności podlegałaby również osoba (podatnik) który uprzednio celowo podawała nieprawdziwe dane w deklaracji lub która zatajałaby prawdę. Dodatkowo wskazane zostało, iż przepis w proponowanym brzmieniu stanowiłby *lex specialis* w stosunku do art. 16 k.k.s., ustanawiając sytuację, w której do uniknięcia odpowiedzialności karnej skarbowej wystarczyłoby jedynie złożenie korygującej deklaracji podatkowej. Miałyby to powodować niekonstytucyjność tego przepisu, albowiem zgodnie z tezą wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02) wadliwe jest rozwiązanie polegające na dopuszczeniu skutku abolicyjnego wobec sprawcy za samo złożenie korekty deklaracji podatkowej w oderwaniu od zapłaty podatku.

Niezależnie od powyższych uwag, pismem Rząd krytykował również przedstawiony projekt od strony legislacyjnej, wskazując iż zgodnie z „Zasadami techniki prawodawczej” będącymi załącznikiem do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „zasad techniki prawodawczej” w ustawie nie zamieszcza się przepisów, które regulowałyby sprawy wykraczające poza wyznaczony przez nią zakres przedmiotowy (§ 3 ust 2 wskazanego załącznika). W analizowanym piśmie został sformułowany pogląd w myśl którego „nawet gdyby istniały merytoryczne ar-

gumenty za szczególnym potraktowaniem na gruncie ustawy kodeks karny skarbowy korekty deklaracji, to odpowiednie przepisy powinny być zamieszczone w kodeksie karnym skarbowym.

W kontekście poczynionych uwag należy skonstatować, iż autorzy projektu ustawy przewidującej wprowadzenie instytucji niekaralnej (w świetle prawa karnego skarbowego) korekty deklaracji podatkowej sformułowali brzmienie przepisu w taki sposób, by uniknąć krytycznych uwag, które dotyczyły poprzednich projektów proponujących wprowadzenie tego rozwiązania.

W odniesieniu do powyższego, należy zauważyć iż (nieustalony) autor projektu nowelizacyjnego świadomie i celowo umieścił wskazane rozwiązanie w k.k.s. (a nie w ordynacji podatkowej), co było uzasadnione w świetle obowiązujących i wskazanych zasad techniki prawodawczej.

Formuła proponowanego rozwiązania jako warunek sine qua non zastosowania instytucji nie podlegania karze przyjęła konieczność dokonania zwrotu należności publicznoprawnej uszczupionej lub narażonej na uszczuplenie, co dostosowuje ten przepis do wymogów sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02).

Należy jednocześnie zauważyć, iż ustawodawca wprowadzając wskazany przepis musiał być świadomy, iż wprowadza nową sytuację (instytucję) niepodlegania karze, niezależną od instytucji czynnego żalu uregulowanej w art. 16 k.k.s., albowiem było to uprzednio legislatorom sygnalizowane. Wprost czyniło to między innymi wskazywane uprzednio krytyczne stanowisku Rządu do wprowadzenia instytucji niekaralnej korekty deklaracji podatkowej dnia 23 stycznia 2003 r. wyrażone w odniesieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 19 grudnia 2002 r. (druk Nr 1237).

6. Odnosząc się z kolei do konstrukcji prawnej analizowanego przepisu należy wskazać, iż przepis art.16a k.k.s. w przyjętym obecnie brzmieniu ustanawia cztery zasadnicze przesłanki, które muszą być spełnione aby miał on zastosowania. Są to następujące przesłanki: korekta deklaracji musi być złożona przez uprawniony i określony pod-

miot, korekta deklaracji musi być złożona w odpowiednim czasie, korekta deklaracji musi zawierać uzasadnienie dokonywanych korekt, korekta deklaracji musi wiązać się z uiszczeniem uszczuplonej (lub narażonej na uszczuplenie) należności publicznoprawnej.

Uzupełniając wskazane uwarunkowania trzeba zauważyć, że w zakresie określenia podmiotu składającego korektę deklaracji chodzi o to, że będzie nim podmiot uprzednio składający korygowaną obecnie deklarację. Oznacza to, iż z instytucji ustanowionej w analizowanym przepisie będzie mogła skorzystać jedynie osoba, która złożyła (jakakolwiek w merytorycznej treści) uprzednią deklarację, natomiast nie będzie z niej mogła skorzystać osoba, która pomimo obowiązku podatkowego takiej deklaracji w ogóle nie złożyła (może jednak ona skorzystać z art. 16 k.k.s.).

W odniesieniu do wymogu złożenia korekty deklaracji w odpowiednim czasie należy odnieść się do treści przepisów prawa podatkowego, albowiem literalne brzmienie przepisu art. 16a k.k.s. w ogóle nie reguluje przedmiotowej kwestii. Zgodnie z treścią przepisu art. 81b Ordynacji podatkowej uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas: trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą podatkową. Jednocześnie uprawnienie to „odżywa” po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego lub po zakończeniu kontroli podatkowej. W przypadku zakończenia kontroli w myśl art. 14c ust 3 ustawy o kontroli skarbowej kontrolowany może w terminie 14 dni od doręczenia mu protokołu skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym deklarację.

Należy zauważyć, iż wskazane przepisy nie określają żadnej cezur czasu dla skorzystania z możliwości skorzystania z instytucji przewidzianej w art.16a k.k.s. w przypadku wszczętego i prowadzonego postępowania karnego skarbowego, ani też w ogóle nie określają czy jest to możliwe.

Dodatkowymi przesłankami warunkującymi złożenie niekaralnej deklaracji podatkowej jest złożenie uzasadnienia składanej korekty de-

klaracji oraz uiszczenie należności publicznoprawnej (uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie).

7. W odniesieniu do omawianego zagadnienia problemowego, stanowisko judykatury co do wykładni przepisu art. 16a k.k.s. przedstawia się w sposób następujący.

Trybunał Konstytucyjny, od momentu uchwalenia Kodeksu karnego skarbowego dnia 10 września 1999 r., ośmiokrotnie zajmował stanowisko w sprawie konstytucyjności zakwestionowanych przepisów. Dwukrotnie wyrok Trybunału Konstytucyjnego wymusił zmiany nowelizacyjne w Kodeksie karnym skarbowym. Żaden z wyroków TK nie odnosił się jednak do kwestii konstytucyjności przepisu art. 16a k.k.s..

Sąd Najwyższy na podstawie przepisów k.k.s. wyrokował (od 1 października 1999 r. do 1 marca 2010 r.) w 124 sprawach. Tylko jedno orzeczenie (Postanowienie SN z dnia 17 maja 2007 r., IV KK 131/07, «OSNwSK» 2007 nr 1, poz. 1092) odnosi się w jakikolwiek sposób do konstrukcji przepisu art.16a w ten sposób, że SN w jego uzasadnieniu przywołuje jedno stanowisko doktryny reprezentowane przez T. Grzegorzcyka¹. W tej materii SN podniósł, że „... przedłożone korekty deklaracji podatkowych nie mają wpływu na odpowiedzialność sprawców i nie mogą być utożsamiane z instytucją z art. 16a k.k.s. („z natury rzeczy, chodzi tu tylko o dokonanie przez sprawcę skutecznej korekty deklaracji podatkowej zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności podatkowej”. ...

Trybunał Konstytucyjny ani Sąd Najwyższy w żaden sposób nie ustosunkowali się do wskazanych powyżej nowelizacji k.k.s. wprowadzających przepis art. 16a k.k.s. i zmieniających jego brzmienie.

W odniesieniu do orzecznictwa sądowego co do ustaw powiązanych (ordynacja podatkowa i ustawa o kontroli skarbowej) stwierdzić należy ogólnie, że wielokrotnie sądy administracyjne i Trybunał Konstytucyjny wypowiadały się co do poszczególnych przepisów jego norm i w ogóle konstrukcji.

¹ T. GRZEGORCZYK, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 81 i n.

W odniesieniu do przepisu art. 81 oraz art. 81c ordynacji podatkowej oraz przepisu art. 14c ustawy o kontroli skarbowej należy wskazać, że Sąd Najwyższy odnośnie do wskazanych regulacji nie wypowiedział się ani razu, natomiast Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się tylko jednokrotnie (Wyrok TK z dnia 10 marca 2009 r., P 80/08, «OTK-A» 2009 nr 3, poz. 26), a wojewódzkie sądy administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny wypowiadały się wielokrotnie w tej materii.

W odniesieniu do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. (P 80/08) należy wskazać, że przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego był m.in. przepis art. 81 ordynacji podatkowej w zakresie złożenia korekty deklaracji przez byłych wspólników rozwiązanej spółki w kwestii zwrotu podatku VAT.

Trybunał Konstytucyjny we wskazanym wyroku orzekł, że przepis art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

W uzasadnieniu tego wyroku TK wskazał, że ... odrębnym zagadnieniem jest ocena dopuszczalności złożenia korekty deklaracji przez wspólników rozwiązanej spółki cywilnej w kontekście problemu odpowiedzialności za dokonywane czynności konwencjonalne. W ogromnym uproszczeniu można sprowadzić ten sposób rozumowania do tezy, że ten, kto określa wysokość zobowiązania podatkowego (organ w drodze decyzji wymiarowej, podatnik w drodze tzw. samoobliczenia podatku), odpowiada za dokonane ustalenia. Tego typu teza dezawuowałaby jednak samą instytucję korekty deklaracji i stałaby w sprzeczności z wyraźnymi przepisami prawa i utartą praktyką. Po pierwsze – w wielu przypadkach podatnik, nie będąc pewnym określonego sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, oblicza należny podatek i wypełnia deklarację podatkową w sposób dla siebie niekorzystny, a zgodny z interesami fiskalnymi Skarbu Państwa. Korekta

deklaracji pełni wtedy rolę korelatu mechanizmu samoobliczania podatku, chroniąc go zarówno przed niekorzystnymi skutkami powstania zaległości podatkowej, jak i otwierając możliwość ewentualnego zwrotu nadpłaty. Po drugie – nie zawsze złożenie korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty będzie w danym momencie jurydycznie możliwe. Stan taki wystąpił zresztą w sytuacji skarżącej w postępowaniu przed WSA. Zgodnie bowiem z art. 79 § 1 o.p., „Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola”.

Z kolei przepis art. 81b § 1 o.p. stanowi, że uprawnienie do skorygowania deklaracji: 1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą; 2) przysługuje nadal po zakończeniu: a) kontroli podatkowej, b) postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Reasumując, z przedstawionych powyżej względów, można przyjąć, że nie jest uzasadnione przeciwstawianie uprawnienia do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT prawu do zwrotu nadpłaty. Na tle zarzutów skargi widoczna jest konieczność łącznej oceny całego mechanizmu jurydycznego, służącego realizacji szeroko rozumianego uprawnienia do odzyskania nienależnie spełnionego świadczenia podatkowego.

W dalszej części uzasadnienia wskazanego wyroku TK podniósł, że ... już w świetle poczynionych ustaleń art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. są niekonstytucyjne. Pomijając wśród podmiotów uprawnionych do złożenia korekty deklaracji i wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT współników rozwiązanej spółki cywilnej, będącej podatnikiem tego podatku, zakwestionowane przepisy uniemożliwiają de facto realizację wskazanej wierzytelności, pozbawiają ją ochrony prawnej (ponieważ wierzytelność i zwrot nadpłaty podatku nie wynika ze stosunku cywilnoprawnego, nie może być dochodzona na drodze sądowej w postępowaniu cywilnym) i prowadzą do niesłusz-

nego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem wszystkich współników rozwiązanej spółki cywilnej. ...

W przedmiotowej sprawie wskazany wyrok TK ma jedynie charakter wskazówki interpretacyjnej w zakresie rozumienia skuteczności złożenia korekty deklaracji oraz podmiotów do jej właściwego złożenia.

Bogate i jednolite jest orzecznictwo NSA i WSA odnoszące się do przepisu art. 81 i art. 81c ordynacji podatkowej. Może ono stanowić jedynie wskazówkę interpretacyjną.

Przykładowo, odnośnie do korekt deklaracji podatkowej wskazać należy następujące wypowiedzi sądów administracyjnych.

Zgodnie z art. 10 ust. 2 VATU, zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysokości. Oznacza to, że złożona deklaracja korzysta z domniemania prawdziwości, które może zostać obalone jedynie przez organy skarbowe. Jednocześnie stosownie do brzmienia art. 81 Ordynacji podatkowej podatnik ma możliwość przeprowadzić własną weryfikację złożonej deklaracji, składając do niej korektę. Dane zamieszczone w korekcie wchodzi w miejsce tych korygowanych i – tak jak pierwotne – korzystają z domniemania prawdziwości (Wyrok WSA Warszawa z dnia 14 czerwca 2005 r., III SA/Wa 722/05, «Lex» Nr 230477).

O realizacji prawa podatnika do obniżenia podatku należnego a kontroli podatkowej lub skarbowej stanowi wyrok WSA Warszawa z dnia 3 grudnia 2004 r. (III SA/Wa 97/04, «Lex» Nr 166904). W świetle art. 10 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, przy uwzględnieniu art. 81 Ordynacji podatkowej i art. 27 ust. 7 ustawy o VAT, stwierdzić należy, że obniżenie podatku należnego o podatek naliczony w rozliczeniu za dany miesiąc może nastąpić do dnia wszczęcia przez właściwy organ postępowania podatkowego lub kontrolnego w celu określenia wymiaru tego podatku za ten miesiąc. Tak więc przyjąć należy, iż złożenie deklaracji korygującej nie może nastąpić w trakcie kontroli skarbowej lub podatkowej. Podatnik ma prawo do obniżenia podatku należnego, ale musi ono być realizowane w określonym czasie i prawnie przypisa-

nej formie (w drodze złożenia deklaracji podatkowej). Nie ma innych możliwości realizacji tego prawa, w szczególności poprzez składanie wniosków czy innych pism po wszczęciu kontroli. Ani organ podatkowy, ani organ kontroli skarbowej nie może bowiem zastępować księgowego u przedsiębiorcy.

W przedmiocie korekty deklaracji podatkowej wypowiedzi się wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 kwietnia 2004 r. (I SA/Łd 620/03, «WSA» 2005 nr 3, poz. 54) stanowiąc, że czynności sprawdzające prowadzone w trybie przepisów zawartych w dziale V Ordynacji podatkowej (art. 272-280) nie są tożsame z kontrolą podatkową, o której mowa w dziale VI przepisów tej ustawy (art. 281-292), a więc nie są przeszkodą do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług, na podstawie art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej. Ponadto, warunkiem skuteczności korekty dokonanej przez podatnika zgodnie z art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej nie jest jednoczesna zapłata podatku.

Kwestię zależności prawa do korekty deklaracji podatkowej od kontroli rozważa wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2004 r. (III SA 2321/02, «MoP» 12.6/2004, s. 44) stanowiąc, że protokół z kontroli wydanej przed złożeniem przez podatnika deklaracji korygującej zeznanie podatkowe nie zawierającej żadnych wskazań co do ewentualnego naruszenia prawa podatkowego nie ogranicza i nie odbiera prawa do złożenia korekty zeznania. Korekta deklaracji podatkowej.

Z kolei wyrok NSA O/Wrocław z dnia 28 października 2002 r. (I SA/Wr 809/00, «MoP» 11.5/2003); por. również wyrok NSA z 22 września 1999 r., I SA/Ka 233/98, «Lex» Nr 43921) wskazuje, że w świetle art. 10 ust. 1 i 2 VATU, przy uwzględnieniu art. 81 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, obniżenie podatku należnego o podatek naliczony w rozliczeniu za dany miesiąc, wykazanego w deklaracji podatku od towarów i usług złożonej po terminie określonym w art. 10 ust. 1 VATU, stanowiące de facto korektę zobowiązania podatkowego, które do tego momentu ukształtowało się w wysokości podatku należnego za ten miesiąc – może nastąpić do dnia wszczęcia przez właściwy organ postępowania podatkowego lub kontrolnego w celu określenia wymiaru tego podatku za ten miesiąc, stosownie do art. 10 ust. 2 VATU.

Ponadto, wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 r. (III SA 3438/00, niepubl.) stanowi, że objęcie najpierw kontrolą, a następnie decyzją określającą wymiar podatku i usług, tego samego zakresu zobowiązań, których dotyczyły korekty złożone przez podatnika powoduje bezskuteczność tego rodzaju korekty. Treść art. 81 § 4 Ordynacji podatkowej czytać należy łącznie z normami art. 207 § 2 i art. 128 tej ustawy.

W wyroku WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2009 r. (VIII SA/Wa 524/08, niepubl.) wskazuje się, że wydanie ostatecznej decyzji podatkowej w zakresie zobowiązań podatkowych z tytułu określonego podatku za dany, konkretny okres podatkowy kończy definitywnie przysługujące podatnikowi i obciążające podatnika samoobliczenie podatku, w którym podatnik może (między innymi) składać wywołujące skutki prawne korekty deklaracji podatkowych. Do czasu więc (ewentualnego) wzruszenia bytu prawnego ostatecznej decyzji podatkowej podatnikowi nie przysługuje prawo składania korekt deklaracji podatkowych, za pomocą których mógłby w ramach samoobliczenia korygować wysokość zobowiązania podatkowego, określonego uprzednio ostatecznie przez organ podatkowy, a w konsekwencji dochodzić nadpłaty podatkowej za dany okres podatkowy oceniony i rozstrzygnięty w decyzji.

Warto zauważyć, że w wyroku WSA w Łodzi z dnia 10 lipca 2008 r. (I SA/Łd 145/08, «Lex» Nr 510655) wskazuje się, że możliwość skorygowania deklaracji podatkowej w podatku od towarów i usług przysługuje podatnikowi niezależnie od wszczęcia postępowania kontrolnego.

Odnosnie do podstawy uznania za bezskuteczną korekty deklaracji podatkowej oraz skutków prawnych korekty deklaracji podatkowej wypowiedział się w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 14 czerwca 2007 r. (I SA/Gl 1506/06, niepubl.) stanowiąc, że organy podatkowe złożoną przez podatnika korektę deklaracji (rozliczenia podatkowego) mogą uznać za bezskuteczną jedynie w zasadzie w jednym przypadku – w sytuacji kiedy w czasie toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej podatnik składa skorygowaną deklarację podatkową w zakresie zobowiązania podatkowego, którego dotyczyło postępowanie. W takim przypadku z uwagi na normę prawną wyrażoną w art. 81b § 2 Ordynacji podatkowej czynność taka jest bezskutecz-

na z mocy prawa, a organ podatkowy w takiej sytuacji powinien wydać postanowienie o uznaniu złożonej korekty deklaracji za bezskuteczną z mocy prawa. Ponadto, organ podatkowy po otrzymaniu korekty deklaracji podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej musi potraktować nową deklarację jako oświadczenie podatnika co do rozliczenia danego miesiąca zastępujące poprzednie oświadczenie złożone w uprzednio przedłożonej temuż organowi deklaracji. W ten sposób podatnik bowiem realizuje w dalszym ciągu swoje obowiązki oraz uprawnienia wynikające z zasady samoobliczenia podatku. Organ natomiast jest uprawniony oraz obowiązany do weryfikacji tegoż samoobliczenia, w następstwie czego albo je akceptuje i nie wydaje decyzji podatkowej w inny sposób kształtującej to rozliczenie, albo nie zgadza się z tym rozliczeniem, co wymaga wydania decyzji w trybie przewidzianym przepisami prawa

Z kolei odnośnie do zawieszenia uprawnienia do dokonania korekty deklaracji VAT w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2006 r. (I SA/Bd 216/06, «ONSAiWSA» 2007 nr 4, poz. 88) stwierdzono, że uprawnienie do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług jest zawieszona zgodnie z art. 81b § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie tylko w okresie postępowania kontrolnego i podatkowego, ale również pomiędzy tymi postępowaniami. Postępowanie podatkowe po zakończeniu kontroli powinno być wszczęte w czasie właściwym dla dochowania procedur, którymi kierują się organy podatkowe.

Na tle analizy wskazanego problemu w judykaturze można dodatkowo ujawnić inne kwestie takie jak: ustalenie końcowego terminu do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, możliwość złożenia korekty deklaracji pomiędzy postępowaniem kontrolnym a postępowaniem podatkowym, zakres przedmiotowy korekty deklaracji, rozróżnienie pomiędzy postępowaniem skarbowym a postępowaniem podatkowym w kontekście złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji.

W tej materii odnotować trzeba, że w wyroku WSA w Kielcach z dnia 30 lipca 2009 r. (I SA/Ke 177/09, «Lex» Nr 512820) wskazano, że z treści przepisów podatkowych nie wynika jednoznacznie do kiedy istnieje prawo do skorygowania deklaracji, w szczególności, by tę gra-

nicę wyznaczał sam upływ 5-letniego terminu przewidzianego w art. 70 Ordynacji podatkowej. Prawo do złożenia korekty istnieje dopóty, dopóki zobowiązanie nie uległo przedawnieniu, a zatem, gdy korekta zobowiązania podatkowego zostanie dokonana w terminie otwartym do weryfikacji zobowiązania przez organ podatkowy. W myśl art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej skutkiem upływu tego terminu jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. W konsekwencji, po upływie terminu przedawnienia nie jest możliwe dokonywanie jakichkolwiek zmian w wysokości zobowiązania, czy to przez podatnika przez złożenie korekty zeznania, czy przez organ podatkowy, przez wydanie decyzji weryfikującej zeznanie podatnika, skoro w wyniku przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie tegoż zobowiązania. Tożsamy skutek, w postaci niemożności dokonania korekty, ma wydanie ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Zastępuje ona bowiem zobowiązanie zadeklarowane przez podatnika i usuwa z obrotu przedmiot potencjalnej korekty.

Przepis art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej odnosi się do przedawnienia zobowiązania podatkowego i przyjmuje okres 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności. ... Skoro w treści przepisu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej jest mowa o zobowiązaniu podatkowym, to należy stwierdzić, że przedawnienie jest możliwe w stosunku do istniejącego zobowiązania podatkowego, skonkretyzowanego co do osoby podatnika. ...

Przepisy prawa podatkowego nie przewidują końcowego terminu do złożenia korekty deklaracji, w szczególności nie można przyjąć by granicę tę wyznaczał sam upływ 5-letniego terminu przewidzianego w art. 70 Ordynacji podatkowej bez względu na fakt, czy zobowiązanie podatkowe wystąpiło. Przedawnienie jako forma wygaśnięcia zobowiązania podatkowego może dotyczyć tylko skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 5 Ordynacji podatkowej, a skutki przedawnienia nie mogą być odnoszone do poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku, zawartych w deklaracji podatkowej, które mają wpływ na powstanie i wysokość zobowiązania podatkowego, ale zobowiązaniem podatkowym nie są (por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 grudnia 2007 r., I SA/Po 1292/07, wyrok WSA

we Wrocławiu z dnia 19 grudnia 2006 r., I SA/Wr 1298/06). W sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe nie powstanie, nie może wygasnąć w wyniku przedawnienia. Nie można mówić o bezskuteczności dokonania korekty z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jeżeli jej przedmiotem nie jest jego zmodyfikowanie.

W innym wyroku (Wyrok NSA z dnia 30 marca 2009 r., II FSK 1908/07, niepubl.) NSA wskazuje, że korekta uprzednio złożonego zeznania podatkowego wywiera wpływ na stosunek podatkowy, zwłaszcza jeżeli jej treść nie budzi zastrzeżeń organu podatkowego, gdyż art. 81a § 1 o. p. ma charakter materialno prawny.

Wyrok NSA podkreśla, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, mogą skorygować uprzednio złożone zeznanie (deklarację). Stosownie do art. 81 o.p. skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. Z treści tych przepisów nie wynika do kiedy istnieje prawo skorygowania deklaracji. Przyjąć należy, że określony skutek, odniesie ona jeżeli zostanie dokonana w terminie otwartym do jej weryfikacji przez organ podatkowy, tj. w terminie, w którym zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu.

Korekta deklaracji może mieć charakter samodzielny i nie musi być poprzedzona wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Postępowanie z wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest postępowaniem odrębnym, wszczynającym postępowanie w tym przedmiocie, które jest ograniczone terminem, o którym mowa w art. 79 § 2 o.p. po upływie którego wygasa prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

W judykaturze podjęto również zagadnienie zakresu przedmiotowego korekt deklaracji. W tej kwestii wypowiedział się WSA (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 lutego 2010 r., I SA/Ol 823/09; niepubl.) wskazując, że korekta deklaracji, o której mowa w art. 75 § 3 Ordynacji ma inny cel i charakter niż korekty deklaracji, o których mowa w art. 81 Ordynacji podatkowej. W literaturze podnosi się, że zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej (art. 74 pkt 1, art. 75 § 3) oraz przepisami ustaw podatkowych, np. art. 86 ust. 13 ustawy o VAT i art. 44 ust. 7 i pkt 1 i 2 u.p.d.o.f., złożenie skorygowanej deklaracji podatkowej jest

w nich traktowane raczej jako warunek konieczny, przesłanka nabycia prawa do stwierdzenia nadpłaty podatku, a nie obowiązek podatnika. W tych sytuacjach prawnych podatnicy równocześnie ze skorygowaną deklaracją powinni złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Powyższe nie oznacza, by skorygowanie deklaracji podatkowej nie było samodzielnym prawem majątkowym podatnika. Nie dołączenie do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowanej deklaracji (załącznik) będzie zatem uchybieniem formalnym wniosku, możliwym do usunięcia w trybie art. 169 § 1².

W przedmiocie przesłanek dopuszczalności złożenia skutecznej deklaracji podatkowej w kontekście cenzusu czasowego wypowiedział się m.in. NSA w wyroku z dnia 12 lipca 2007 r. (I FSK 926/06, niepubl.) uznając, że prawo do złożenia deklaracji korygującej odnosi się również do sytuacji, gdy podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zwrotu podatku w wysokości większej od należnej (art. 81a § 1 pkt 3 OP).

W uzasadnieniu tego wyroku NSA podkreślił, że złożenie deklaracji korygującej nie jest obwarowane konkretnym terminem. Jednakże uprawnienie korekty ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania - w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola (art. 81b § 1 pkt 1 ustawy OP). Złożona w takim przypadku korekta nie wywołuje skutków prawnych (art. 81b § 3 OP).

Jeżeli zatem jedynie korekta przedstawiona organowi podatkowemu w przytoczonej przed chwilą sytuacji nie wywołuje skutków prawnych, to skutki takie powoduje deklaracja korygująca złożona w sytuacji braku wskazanej przeszkody. Jednocześnie zarówno przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, jak i ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, nie wskazują na ograniczenie zakresu owych skutków prawnych, co nakazuje przyjąć, że konsekwencje

² S. BABIARZ, B. DAUTER, B. GRUSZCZYŃSKI, R. HAUSER, A. KABAT, M. NIEZGÓDKA-MEDEKM, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 384.

te (skutki) są takie same, jak w przypadku złożenia deklaracji podatkowej pierwotnej. ...

Prawo do złożenia korekty deklaracji jest istotnym prawem podatnika. Prawo to zostało uregulowane zostało w 2003 r. w przepisie art. 81, art. 81a, art. 81b i art. 81c Ordynacji podatkowej. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 o.p.). Uregulowanie prawne określone w art. 81a daje uprawnienie podatnikowi do złożenia korekty deklaracji w przypadku podatku od towarów i usług za wyjątkiem, gdy ulega ono zawieszeniu na podstawie art. 81b § 1 pkt 1 o.p. Korekta złożona w takim przypadku nie wywołuje skutków prawnych (art. 81b § 2 o.p.).

W judykaturze przyjmuje się, że każda deklaracja (w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p.) za wyjątkiem wyżej wymienionym może zostać skorygowana, czyli poprawiona w dowolnym zakresie zamieszczonych w niej wpisów. Skorygowanie deklaracji polega na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju co deklaracja korygowana, ale o innej treści. Korekty dokonuje podmiot, który złożył deklarację korygowaną³.

Z kolei zauważyć należy, że w wyroku z dnia 3 marca 2004 r. (I SA/Wr 1997/01, «Lex» Nr 183260) Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wyraził pogląd, że organ podatkowy po otrzymaniu korekty deklaracji podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej musi potraktować nową deklarację jako oświadczenie podatnika co do rozliczenia danego miesiąca zastępujące poprzednie oświadczenie złożone w uprzednio przedłożonej temuż organowi deklaracji. W ten sposób podatnik bowiem realizuje w dalszym ciągu swoje obowiązki oraz uprawnienia wynikające z zasady samoobliczenia podatku. Organ natomiast jest uprawniony oraz obowiązany do weryfikacji tegoż samoobliczenia, w następstwie czego albo je akceptuje i nie wydaje decyzji podatkowej w inny sposób kształtującej to rozliczenie, albo nie zgadza się z tym rozliczeniem, co wymaga wydania decyzji w trybie art. 10 ust. 2 ustawy o VAT.

³ C. KOSIKOWSKI, H. DZWONKOWSKI, A. HUCHLA, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.

Z punktu widzenia tytułowych rozważań istotna jest dopuszczalność złożenia skutecznej korekty deklaracji podatkowej pomiędzy postępowaniem kontrolnym a postępowaniem podatkowym. Zagadnienie to podejmowano wielokrotnie w judykaturze. Przykładowo, w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 7 sierpnia 2008 r. (I SA/Rz 339/08) wskazano, że według art. 81b § 1 pkt.1 cyt. Ordynacji, uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu w okresie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem albo kontrolą. Uprawnienie to odżywa – przysługuje znowu po zakończeniu kontroli podatkowej a także postępowania podatkowego w zakresie, jaki nie został objęty decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego/ art. 81b p 1 pkt.2/. Jednakże z mocy uregulowania zawartego w art. 81b § 3 cyt. Ordynacji, uprawnienie do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu postępowania kontrolnego, jest wyłączone w zakresie podatku od towarów i usług, co oznacza, że odnośnie tego podatku nie można złożyć korekty deklaracji nie tylko w czasie trwania postępowania kontrolnego i podatkowego ale także w okresie między tymi postępowaniami a właśnie w tym czasie – jak wskazano wyżej – korekta została złożona przez skarżącą spółkę.

WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 17 maja 2006 r. (I SA/Bd 216/06, «ONSAiWSA» 2007 nr 4, poz. 86) wskazał, że odnośnie kwestii możliwości dokonania korekty pomiędzy postępowaniem kontrolnym, a postępowaniem podatkowym powiedzieć trzeba, że zgodnie z obowiązującym w tym zakresie od dnia 1 września 2005 r. art. 81b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Zgodnie zaś z art. 81b § 1 pkt 2 korekta przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej (lit. a), postępowania podatkowego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (lit. b). Natomiast w myśl art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej przepisu § 1 pkt 2 lit. a nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług.

WSA wskazał, że z powołanych unormowań wynika, że niedopuszczalne jest korygowanie deklaracji podczas toczącego się postępowania

kontrolnego i postępowania podatkowego. Uprawniona jest natomiast korekta deklaracji w okresie pomiędzy postępowaniem kontrolnym a postępowaniem podatkowym. Jedynym odstępstwem od tej reguły jest § 3 art. 81b Ordynacji podatkowej. Wyłącza on prawo do korekty w zakresie podatku od towarów i usług. Powyższe oznacza, że uprawnienie do dokonania korekty VAT jest zawieszane nie tylko w okresie postępowania kontrolnego i podatkowego, ale również pomiędzy tymi postępowaniami. Minister Finansów w piśmie z dnia 8 sierpnia 2005 r. (na które powołuje się strona w swym piśmie procesowym z dnia 16 maja 2006 r.) stwierdził, że nieskuteczna korekta będzie miała miejsce w przypadku, gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego. ...

Niezależnie od zaprezentowanej argumentacji zauważyć w tym miejscu wypada, że z treści art. 81b nie wynika, ażeby brak uprawnienia do korekty VAT w okresie pomiędzy postępowaniem kontrolnym a postępowaniem podatkowym związany był ze stwierdzeniem podczas kontroli podatkowej nieprawidłowości. Przepis ten stanowi wprost o zawieszeniu prawa do korekty VAT w tym okresie, bez dodatkowych warunków. Podnieść w tym miejscu należy, iż nieuprawnione byłoby twierdzenie – oparte wyłącznie na wykładni literalnej – że zawieszenie prawa do korekty jest nieograniczone w czasie w sytuacji, gdy po zakończeniu postępowania kontrolnego organ podatkowy nie wyda decyzji. Wtrącić wypada, że taka interpretacja w niektórych stanach faktycznych godziłaby w zasadę neutralności, charakteryzującą wspólnotowy podatek od wartości dodanej, tym samym też, w podatek od towarów i usług obowiązujący w Polsce po dniu akcesji. Wydaje się, iż ważne jest to, aby wszczęcie postępowania podatkowego po zakończonej kontroli nastąpiło w czasie właściwym dla zachowania zasad procedur, którymi kierują się organy podatkowe. Z uwagi na fakt, iż podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym pomocny w tym przedmiocie może się okazać Europejski Kodeks Dobrej Administracji, który przyjmuje zasadę stosownego terminu podjęcia decyzji, stanowiąc w art. 17 ust. 1, iż urzędnik zapewni, że w sprawie każdego wniosku lub każdego zażalenia skierowanego do insty-

tycji zostanie podjęta decyzja w stosownym terminie, niezwłocznie, a w każdym razie nie później niż w dwa miesiące od daty wpływu tego wniosku lub zażalenia. Takie samo uregulowanie obowiązuje w odniesieniu na odpowiedzi na pisma pojedynczych osób i do przekazywania odpowiedzi na informacje administracyjne przekazywane przez urzędnika swoim przełożonym wraz z prośbą o wydanie poleceń w sprawie podjęcia koniecznych decyzji. Powołany przepis stwarza podstawy do wypełnienia istniejącej w tym zakresie luki (brak terminu obligującego organ do wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli) w drodze analogii, która na gruncie unormowań proceduralnych jest dopuszczalna (por. wyrok NSA z dnia 4 lutego 1999 r., IV SA 419/98, «Lex» Nr 47260 oraz wyrok WSA z dnia 22 lutego 2005 r., II SA/Wa 2226/04, «Lex» Nr 164933).

Zagadnieniem szczegółowym będącym przedmiotem niniejszej analizy jest kwestia dopuszczalności i skuteczności korekty deklaracji podatkowej w kontekście ustaleń kontrolnych. Przywołać tu należy wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1 czerwca 2006 r. (I SA/Sz 10/06, niepubl.), w którym wskazano, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy ... mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację – uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje podatnikom, którzy m.in. w złożonej deklaracji wykazali zobowiązanie podatkowe w wysokości mniejszej od należnej albo podatku przypadającego do zwrotu w wysokości większej od należnej. Art. 81a ustawy Ordynacja podatkowa, przyjmuje jako ogólną zasadę dopuszczalność wszelkich korekt deklaracji podatkowych – oczywiście z zastrzeżeniem odrębności, które mogą wprowadzać odrębne przepisy. Przepis art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) jak mylnie podnoszą organy nie zamyka podatnikowi drogi do złożenia korekty deklaracji, w sytuacji gdy w prowadzonym przez organ postępowaniu czy to podatkowym czy kontroli, nie stwierdzono nieprawidłowości związanych z realizacją obowiązków podatkowych. ...

Uprawnienie do złożenia korekty – w ocenie WSA – ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem

postępowania – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola, ale, czego organ nie bierze pod uwagę przysługuje nadal – w zakresie, w jakim w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie stwierdzono naruszenia prawa lub nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa).

Brak jest merytorycznego uzasadnienia dla uznania bezwzględnej bezskuteczności korekty deklaracji w podatku od towarów i usług, w każdej sytuacji po zakończeniu kontroli podatkowej. ...

Protokół z kontroli nie zawierający żadnych wskazań co do ewentualnego naruszenia prawa podatkowego nie ogranicza i nie odbiera prawa do złożenia korekty deklaracji, o czym stanowi przepis (art. 81b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej), który w takiej sytuacji pozostawia podatnikom prawo do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji. ...

Jedynie w sytuacji gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie będzie prawnie skuteczna.

Nieuzasadnione jest również stanowisko, że strona nie może skutecznie dowodzić, że w kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości. Zakres kontroli podatkowej przeprowadzonej przez organ podatkowy obejmował prawidłowość i rzetelność wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w podatku od towarów i usług za okres za [...] – zatem nie ograniczała się jedynie do potwierdzenia zgodności ewidencji z deklaracjami ale również do ich rzetelności tj. ewidencjonowania wszelkich faktur (zdarzeń).

Fakt, że w protokole z kontroli podatnik oświadczył, iż przedłożył wszystkie dokumenty dotyczące kontroli, a niezależnie od przyczyn, wszystkich dokumentów jednak nie przedłożył, nie powoduje, że organ na tej podstawie może stwierdzić, że ustalenia protokołu z kontroli nie są wiążące.

Zasygnalizowania, w świetle przesłanek zastosowania przepisu art. 16a k.k.s., wymaga konieczność rozróżnienia postępowania podatkowego i kontroli skarbowej. Rozważanie analityczne podjął w tej materii podjął WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 15 kwietnia 2008 r.

(I SA/Po 215/08, «Lex» Nr 368545) stanowiąc, że istotne znaczenie dla oceny prawidłowości zaskarżonej decyzji ma przepis art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym uprawnienie podatnika ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego i przysługuje nadal po ich zakończeniu lecz nie w zakresie objętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Zasada ta nie dotyczy jednak podatku od towarów i usług (art. 81b § 3).

W myśl tej regulacji uznać należy, że uprawnienie do dokonania korekty w podatku od towarów i usług ulega zawieszeniu również pomiędzy tymi okresami (por. wyrok WSA z dnia 17 maja 2006 r., I SA/Bd 216/06, «ONSAiWSA» 2007 nr 4, poz. 88).

Podkreślić należy, że w rozpatrywanej sprawie kontrolę w spółce przeprowadzał organ podatkowy (urząd skarbowy), a nie urząd kontroli skarbowej. Nie można więc przenosić regulacji prawnej zawartej w art. 14c ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) w sprawie korekty deklaracji na przepisy Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy ustawodawca różnicuje (w dwóch odrębnych ustawach) kontrolę podatkową i kontrolę skarbową. Zauważyć trzeba, że brak uzasadnienia do takiego różnicowania praw podatników, nie biorąc pod uwagę faktu, że w w. ustawy dotyczą różnych organów dokonujących kontroli, ich różnych kompetencji i trybu przeprowadzania kontroli. Podkreślić także należy, że sąd jest związany przepisami ustawy, a orzeczenie o jej niezgodności z Konstytucją należy do Trybunału Konstytucyjnego, który jednak nie zakwestionował przepisu art. 81b jako niekonstytucyjnego.

8. Kontynuując analizę tytułowego przedmiotu trzeba z kolei odwołać się do stanowiska doktryny prawa i postępowania karnego skarbowego, które w odniesieniu do analizowanego problemu przedstawić można następująco.

Zauważyć jednak wstępnie trzeba, że od 1999 r. w literaturze przedmiotu ukazało się 16 komentarzy do Kodeksu karnego skarbowego, 25 podręczników, 4 monografie oraz 142 przyczynki artykułowe.

Analizie poddane zostaną zatem wskazane pozycje komentatorskie i monograficzne⁴ z zakresu prawa karnego skarbowego. Uzupełnieniem analizy stanowiska doktryny będą artykuły przyczynkowe⁵ w polskich czasopismach profesjonalnych.

Przystępując do przeglądu stanowisk wyrażonych w doktrynie podnieść należy co następuje.

L. Wilk i J. Zagrodnik w komentarzu⁶ do treści przepisu art.16a k.k.s. stwierdzają, iż przepis ten dotyczy tylko oszustw podatkowych wiążących się ze złożeniem deklaracji podatkowych zawierających nieprawdę lub w których zatajono prawdę. Autorzy Ci wskazują ponadto, że przepis ten ma charakter przepisu *lex specialis* wobec ogólnej konstrukcji art. 16 k.k.s., co ma oznaczać iż rządzi się on swoimi prawami.

W związku z powyższym przesłanki dokonania korekty deklaracji podatkowych określonych w art. 16a k.k.s. są samodzielnymi, co oznacza iż podatnik nie musi spełniać wymogów określonych w art. 16 k.k.s. takich jak ujawnienia osób współdziałających.

⁴ S. BANIĄK, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009; L. WILK, J. ZAGRODNIK, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009; R. KUBACKI, A. BARTOSIEWICZ, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005; W. KOTOWSKI, B. KURZĘPA, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, T. GRZEGORCZYK, *op. cit.*; F. PRUSAK, *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Warszawa 2005; KARDAS, G. ŁABUDA, T. RAZOWSKI, *Kodeks karny skarbowy – komentarz*, Warszawa 2007, L. WILK, J. ZAGRODNIK, *op. cit.*; F. PRUSAK, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008; V. KONARSKA-WRZOSEK, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008.

⁵ M. CHOMIUK, T. PABIAŃSKI, *Korekta deklaracji podatkowej jako sposób wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej*, «Prawo i Podatki» 2006 nr 3, s. 16-19; M. MUCHA, *Korekta deklaracji a zastosowanie sankcji karnych skarbowych*, «MoP» 11.3/2003, s. 16-18; L. WILK, *Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych*, «Przegląd Sądowy» 14.7-8/2004, s. 142; TENŻE, *Korekta deklaracji podatkowej w świetle prawa karnego skarbowego*. «Przegląd Sądowy» 10.11-12/2000, s. 131-138; TENŻE, *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.7.2005 r., część materialnoprawna*, «MoP» 14.1/2006 Nr 1, s. 7 i n.; A. SARNA, *Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej*, «Przegląd Podatkowy» 2006 nr 3, s. 42; H. SKWARCZYŃSKI, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, «MoP» 14.2/2006, s. 21 i n.

⁶ L. WILK, J. ZAGRODNIK, *op. cit.*, s. 85-88.

Autorzy wskazanego komentarza krytykują mocno przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie wskazując, iż w świetle obowiązujących regulacji korzyść majątkowa uzyskana przez podatnika jawi się wręcz jako rodzaj swoistego „kredytu”, który w razie ujawnienia oszustwa przez kontrolę podatkową przyjdzie spłacić, a jego spłacenie wyłączy karalność popełnionego oszustwa.

L. Wilk i J. Zagrodnik nie wypowiadają się w powołanym komentarzu odnośnie do kwestii cezury czasowej co do skorzystania z art. 16a k.k.s. w przypadku podjętego i prowadzonego postępowania karne skarbowego.

W komentarzu do Kodeksu karnego skarbowego P. Kardasa, G. Łabudy oraz T. Razowskiego⁷ wskazani autorzy również podnoszą, że art. 16a ma charakter normy *lex specialis* w stosunku do art. 16 k.k.s. i dokonują szczegółowej analizy przesłanek skorzystania z tego przepisu. Nie podejmują oni jednak w ogóle tematyki cezury czasowej skorzystania z art. 16a k.k.s. w przypadku wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

Autorzy ci poddają krytyce przyjęte rozwiązanie wskazując, iż „kariera tej instytucji związana jest z jej kryminogennością”. Wskazują, iż jest to przepis, który ułatwia pracę organom ścigania, ale jednocześnie zachęca do popełniania przestępstw i wykroczeń skarbowych, w tym tych, które cechuje najwyższa zawartość bezprawia.

F. Prusak w swoim komentarzu⁸ wskazuje na to, przepis art. 16a k.k.s. ma charakter normy *lex specialis* w stosunku do art. 16 k.k.s., wskazując iż przepis ten znosi obowiązek wyrażania czynnego żalu w konstrukcji i uwarunkowaniach art. 16 k.k.s. Wskazuje on pomocniczo i w celu porównawczym, iż w ordynacji podatkowej w brzmieniu przepisu art. 81 pkt 3 w latach 1997-2002 istniało podobne uregulowanie. Autor ten nie podejmuje jednak szczegółowej problematyki skorzystania z art. 16a k.k.s. w przypadku wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

⁷ P. KARDAS, G. ŁABUDA, T. RAZOWSKI, *op. cit.*, s. 265-268.

⁸ F. PRUSAK, *Kodeks karny skarbowy*, *cit.*, s. 286-287.

T. Grzegorzcyk w swoim komentarzu⁹ określa przepis art. 16a k.k.s. jako swoistą postać czynnego żalu. Autor ten wskazuje na to, iż w literaturze wskazuje się na to, iż przepis ten określa samodzielne przesłanki jego stosowania (niezależne od art. 16 k.k.s.) jednakże wyraża pogląd, iż dokonanie skutecznej prawnie korekty zeznania podatkowego można dokonać tylko zanim doszło do ujawnienia przez organ ścigania przestępstwa uszczuplenia należności podatkowej. Zgodnie z jego poglądem, jeżeli organ ścigania skarbowego ujawnił już czyn i rozpoczął postępowanie karne skarbowe to dezaktualizuje to możliwość skorzystania przez sprawcę z art. 16a k.k.s. Dodatkowo odkreślić należy, iż autor ten wskazuje na to, iż przepis art. 16a k.k.s. dotyczy może jedynie korekty danych podanych umyślnie nierzetelnie.

W komentarzu autorstwa W. Kotowskiego i B. Kurzępy¹⁰ autorzy ci określają instytucję określoną w art. 16a k.k.s. jako odmianę czynnego żalu na gruncie prawa karnego. Wskazują, iż wyrasta ona z zasady prymatu skutecznego zabezpieczenia ochrony finansów publicznych przed represją. Dokonują oni szczegółowej analizy przesłanek zastosowania art. 16a k.k.s.

Z punktu widzenia prowadzonej analizy czym warto podkreślić, iż wskazani autorzy dostrzegają, iż możliwość złożenia korekty deklaracji podatkowej nie jest ograniczona w czasie za wyjątkiem sytuacji gdy prowadzona jest kontrola podatkowa lub skarbowa (bo wówczas z mocy prawa następuje zawieszenie tego uprawnienia) w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą.

W komentarzu R. Kubackiego i A. Bartosiewicza¹¹ wskazani autorzy określają przepis art. 16a k.k.s. jako szczególny przypadek niepodlegania karze. Autorzy podnoszą wątpliwość co do tego, jak interpretować pojęcie skutecznie prawnie złożonej korekty deklaracji w tym znaczeniu, czy charakter taki będzie miała każda deklaracja (w tym niedoprowadzająca do stanu zgodnego z rzeczywistością) czy też tylko deklaracja doprowadzająca do stanu zgodnego z rzeczywistością.

⁹ T. GRZEGORCZYK, *op. cit.*, s. 88-91.

¹⁰ W. KOTOWSKI, B. KURZĘPA, *op. cit.*, 2006, s. 73-74.

¹¹ R. KUBACKI, A. BARTOSIEWICZ, *op. cit.*, s. 149-154, Warszawa 2010, s. 139-140.

Z treści przepisu stanowiącego o konieczności wyrównania uszczupłej lub narażonej należności publicznoprawnej autorzy ci wywodzą tezę, iż skutecznie prawnie dokonaną deklaracją będzie jedynie taka, która związana jest z pełną spłatą (wyrównaniem) uszczupłej należności publicznoprawnej (lub należności narażonej na uszczuplenie).

Z kolei w odnośnym podręczniku F. Prusak¹² wskazał, że szczególną formą czynnego żalu jest ekspiacja podatkowa w sytuacji kiedy ustawa określa, że sprawca nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeśli złożył w sposób skuteczny deklarację i uiścił należność publicznoprawną narażoną bądź uszczuploną czynem. Autor ten stoi więc na stanowisku, że przepis art. 16a k.k.s. będąc szczególną formą czynnego żalu (art. 16 k.k.s.) stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 16 k.k.s.

V. Konarska-Wrzošek w podręczniku¹³ pomija kwestię regulacji przepisu art. 16a k.k.s., co może oznaczać, że autorka przyjmuje przepis art. 16a k.k.s. jako dalszą część regulacji konstrukcji z przepisu art. 16 k.k.s.

W podręczniku L. Wilka i J. Zagrodnika¹⁴ stanowisko autorów wobec art. 16a k.k.s. jest tożsame z cytowanym poglądem wyrażonym w komentarzu wskazanych autorów i nie porusza problematyki cezury czasowej skorzystania z art. 16a k.k.s. w przypadku wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

W podręczniku S. Baniaka¹⁵ autor ten wskazuje iż wprowadzenie art. 16a k.k.s. jest powrotem do stanu prawnego obowiązującego w ustawie – ordynacja podatkowa (art. 81 § 3 tej ustawy) w brzmieniu przed nowelizacją dokonanej ustawą z dnia 12 września o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁶ (usuwającej art. 81 § 3 z ustawy ordynacja podatkowa) czyli powrót do sytuacji niekaralności korekty deklaracji podatkowej. Autor ten stoi również na stanowisku, iż art. 16a ma charakter normy *lex spe-*

¹² F. PRUSAK, *Prawo karne skarbowe*, cit., s. 100.

¹³ V. KONARSKA-WRZOSEK, *op. cit.*

¹⁴ L. WILK, J. ZAGRODNIK, *op. cit.*, s. 75-77.

¹⁵ S. BANIAK, *op. cit.*, s. 105-106.

cialis w stosunku do art. 16 k.k.s. albowiem uznaje niezależność przesłanek tego przepisu (art. 16a k.k.s.) od przesłanek wskazanych w art. 16 k.k.s.

W artykule autorstwa A. Sarny¹⁶ podniesiono, że praktyczną konsekwencją wprowadzenia regulacji art. 16a Kodeksu karnego skarbowego jest brak konieczności składania tzw. czynnego żalu, tj. zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, co dotychczas wielu podatników czyniło ze względu na brak uregulowań stwierdzających, iż sam fakt złożenia korekty deklaracji jest wystarczający dla uniknięcia odpowiedzialności karnej skarbowej za wykazanie w pierwotnej deklaracji nieprawidłowych danych.

Z kolei H. Skwarczyński¹⁷ wskazuje, że z przymiotu niekaralności [na podstawie art. 16a k.k.s.] może ... skorzystać osoba korygująca zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej deklarację podatkową, chociażby była sprawcą kierowniczym, polecającym czy prowokatorem przestępstwa lub wykroczenia podatkowego związanego z pierwotnie sporządzoną deklaracją podatkową. W aspekcie procesowym wypełnienie przesłanek z art. 16a K.K.S. daje taki sam rezultat jak czynny żal dla pozostałych deliktów skarbowych.

Porównawczo problem art. 16a k.k.s. ujął L. Wilk¹⁸ w korelacji z dyspozycją przepisu art. 16 k.k.s., wskazując, że jeżeli potraktuje się przepis art. 16a jako *lex specialis* wobec art. 16 k.k.s. to powinniśmy przyznać pierwszeństwo ściśle literalnej jego wykładni. W konsekwencji tego, jednak należałoby uznać, że wyłącza on ogólną regulację czynnego żalu zawartą w art. 16 k.k.s. w odniesieniu do kategorii oszustw podatkowych. Zatem, jeżeli nawet sprawca oszustwa zawiadomi właściwy organ o jego popełnieniu, zanim organ ten powziął o tym jakąkolwiek wiadomość oraz zapłaci niezwłocznie uszczuplony podatek, lecz nie złoży korekty deklaracji podatkowej (w której podał nieprawdę) to nie może skorzystać z niekaralności, albowiem nie spełnia jednego z warunków przewidzianych w art. 16a k.k.s., pomimo że

¹⁶ A. SARNA, *op. cit.*, s. 42.

¹⁷ H. SKWARCZYŃSKI, *op. cit.*, s. 21.

¹⁸ L. WILK, *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego*, *cit.*, s. 7.

spełnia warunki niekaralności przewidziane w art. 16 k.k.s. Z drugiej strony, jeżeli art. 16a stanowi *lex specialis* wobec art. 16 k.k.s., to oznacza, że czynny żal w przypadku sprawców oszustw podatkowych nie jest ograniczony podmiotowo, zatem nie dotyczą go wyłączenia podmiotowe przewidziane w art. 16 § 6 k.k.s.

W osobnym artykule L. Wilka¹⁹ porównując regulacje przepisu art. 16a i art. 16 k.k.s. autor ten wskazuje, że dodany nowelizacją art. 16a stanowi *lex specialis* w odniesieniu do art. 16 k.k.s.

9. Uzupełnieniem prezentacji kwerendy bibliograficznej odnoszącej się do wykładni przepisu art. 16a k.k.s. należy z kolei odwołać się do poglądów panujących w doktrynie prawa podatkowego.

W tym zakresie należy wskazać, że H. Dzwonkowski²⁰ wskazuje, że uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Podobnie zresztą przyjmuje wyrok WSA z dnia 18 marca 2004 r. (III SA 2321/02, «MoP» 12.6/2004, s. 44). Podobne stanowisko zajmują H. Dzwonkowski²¹ oraz A. Sarna²².

Zawieszenie prawa do korekty dotyczy także współnika spółki cywilnej, jeżeli kontrola dotyczy działalności spółki, co wskazano w wyroku WSA z dnia 25 czerwca 2003 r. (I SA/Wr 852/01, «ONSA» 2004 nr 2, poz. 79). Korekta złożona w tej sytuacji nie wywołuje skutków prawnych. Uprawnienie do korekty przysługuje jednak nadal po zakończeniu kontroli podatkowej. Przysługuje także po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Ustawodawca nie wymieniał pierwotnie *expressis verbis* kontroli skarbowej jako przesłanki zawieszenia prawa do korekty deklaracji. W literaturze i orzecznictwie sądowym toczył się dlatego spór o to,

¹⁹ L. WILK, *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego*, cit., s. 7-12.

²⁰ H. DZWONKOWSKI, *Komentarz Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2008.

²¹ H. DZWONKOWSKI, *Korekta zeznania podatkowego w toku kontroli skarbowej*, «MoP» 8.8/2000, s. 12-18.

²² A. SARNA, *op. cit.*, s. 42 i n.

czy w ogóle służy prawo do korekty²³ zeznania podatkowego (deklaracji podatkowej).

Wspomniany autor H. Dzwonkowski wskazuje dalej, że w przepisie art. 3 pkt 5 ordynacji podatkowej ujednociono terminologię zeznania i deklaracji podatkowej. Są to instytucje prawne o zasadniczo różnym charakterze prawnym i różnych funkcjach w systemie prawa podatkowego. Argumentem przeciwko zawieszeniu prawa do korekt w trakcie kontroli skarbowej miało być to, że kontrola skarbową jest niekiedy uznawana za inny rodzaj kontroli niż kontrola podatkowa²⁴ i ma inne zasady oraz procedury prowadzenia kontroli²⁵.

Z drugiej strony wskazany autor H. Dzwonkowski wskazuje, że nazewnictwo „kontrola podatkowa” i „kontrola skarbową” jest merytorycznie i językowo tyleż poprawne, co mylące²⁶. Obydwa rodzaje kontroli dotyczą bowiem podatków, choć wykonują ją różne podmioty – wszelako czynności tych nie daje się zresztą ściśle rozgraniczyć²⁷.

W przepisach o autokorekcie – jak wskazuje H. Dzwonkowski – chodzi o kontrolę w sensie czynności, a nie o kontrolę w znaczeniu „systemu kontroli”²⁸. Po zmianach Ordynacji podatkowej z dnia 12 września 2002 r. mowa jest już o zintegrowanym systemie kontroli, stosownie do przepisów art. 281-292 ordynacji podatkowej. Tym samym zlikwi-

²³ Na temat korekty zeznania podatkowego por. m.in. B. BRZEZIŃSKI, M. KALINOWSKI, M. MASTERNAK, A. OLESIŃSKA, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 296.

²⁴ Podobnie J. KULICKI, *Kontrola skarbową. Komentarz do ustawy*, Warszawa 1997, s. 33-51.

²⁵ Por. J. KULICKI, *Zakończenie postępowania kontrolnego*, «Przegląd Podatkowy» 2000 nr 3, s. 36; Ponadto por. J. SOB CZAK, *Kontrola skarbową a administracyjne postępowanie podatkowe*, «Przegląd Podatkowy» 1997 nr 4, s. 26-28; J. NACZYŃSKA, *Funkcjonowanie instytucji kontroli skarbową*, «Roczniki Nauk Prawnych» 8/1998 [= *Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera*], s. 101

²⁶ E. RUŚKOWSKI, *Kontrola skarbową*, [w:] *Biblioteka podatkowa*, pod red. W. GRONOWSKIEGO, wydawnictwo wymiennie kartkowe, Warszawa 1997, s. 87.

²⁷ C. KOSIKOWSKI, *Postępowanie podatkowe w systemie prawa polskiego*, «Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica» 65/1979, s. 87 i n.

²⁸ H. DZWONKOWSKI, *Korekta zeznania podatkowego*, cit., s. 12-18

dowało to dotychczasowy spór. Z kolei przepis art. 81 § 3 Ordynacji podatkowej przewidywał pierwotnie, że w przypadku skorygowania deklaracji podatkowej organ podatkowy nie stosuje kar przewidzianych w ustawie karnej skarbowej.

W nowelizacji ordynacji podatkowej z dnia 12 września 2002 r. słusznie uchylono ten przepis, gdyż dopuszczano w nim bowiem do uznania, że podatnika można karać za wykonywanie przypisanych mu przez prawo kompetencji. Przemawia za tym taka logika myślowa, że podatnik powinien być ukarany za złożenie pierwotnej, wadliwej deklaracji, a zwalniało go od odpowiedzialności złożenie deklaracji korygującej. Tymczasem wydaje się, że ani jedna, ani druga czynność - złożenie czy też skorygowanie deklaracji - nie może prowadzić do karania podatnika. Jest to bowiem stosowanie prawa, czyli wykonywanie kompetencji, w ramach której podatnik, podobnie jak organ podatkowy, ma prawo do błędu. Karanie w ramach prawa karnego skarbowego powinno tu mieć charakter materialny i powinno być związane wyłącznie z narażeniem Skarbu Państwa na straty pod warunkiem wykazania winy podatnika. W konsekwencji karanie musi wiązać się z przesłankami przewidzianymi w prawie karnym, w szczególności z winą, a nie ze zobiektywizowanym obowiązkiem samowymiaru wykonywanym za administrację podatkową²⁹.

Przywilej podatnika do złożenia zmiany deklaracji istniał jeszcze przed wprowadzeniem Ordynacji podatkowej. Warto odesłać do szerszej argumentacji, bo jak twierdzi H. Dzwonkowski, organy podatkowe, a niekiedy także orzecznictwo sądowe, kwestionowały to uprawnienie (Wyrok NSA z 9 lutego 2000 r., I SA/Wr 1265/99, «POP» 2001 nr 3, poz. 50)³⁰. W praktyce odmawiano nawet przyjęcia dokumentów lub deklaracji zawierającej korekty zobowiązań. Doprowadziło to najpierw do wprowadzenia wyraźnych przepisów w tym zakresie, a następnie pojawiła się potrzeba znacznego rozbudowania przepisów o korektach.

²⁹ M. MUCHA, *op. cit.*, s. 24-27.

³⁰ Cyt. za: C. KOSIKOWSKI, H. DZWONKOWSKI, A. HUCHLA, *op. cit.*, s. 237.

Zakres stosowania korekty, o której stanowi art. 81 Ordynacji podatkowej, ogranicza się do korekty deklaracji samowymiarowych (o których stanowi art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej). Deklaracje te koryguje się także w trybie czynności sprawdzających (art. 274 Ordynacji podatkowej – tzw. korekta pod nadzorem). Natomiast do deklaracji w podatku rolnym, leśnym oraz w podatku od nieruchomości, w podatku od osób fizycznych oraz w podatku od spadków i darowizn ma zastosowanie przepis art. 21 § 5 w zw. z art. 254 Ordynacji podatkowej. Podatnicy będący osobami fizycznymi mają na gruncie przepisów o tych podatkach obowiązek aktualizowania danych ze złożonych deklaracji podatkowych, w przypadku gdy okoliczności faktyczne (sprzedaż, zakup, zmiana przeznaczenia itp.) uzasadniają zmianę podstawy opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy I instancji, ten sam, który poprzednio decyzję wydał, ma obowiązek wydania decyzji uwzględniającej zmiany stanu faktycznego.

Przepisy o korektach nie powinny być rozproszone. Zakres stosowania i rodzaj mechanizmu (korekty) powinny być jasno w przepisach określone, a przepisy te powinny być skupione w ramach jednej instytucji prawnej. Podobnie jak samowymiar pierwotny, autokorekta jest w pełni samodzielną (autonomiczną) deklaracją podatnika. W przepisach zmienionych nowelizacją z dnia 12 września 2002 r. zostało to podkreślone w ten sposób, że podatnik dołącza do deklaracji korygującej pisemne uzasadnienie przyczyn korekty (art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej po zmianie dokonanej ustawą z 12.9.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.).

Przepis ten ma zastosowanie uniwersalne, zarówno do autokorekty materialnej, jak i do autokorekty formalnej. Pierwotne oświadczenia podatnika (deklaracje lub zeznania) mają charakter deklaratoryjny. Odtwarzają bowiem prawnopodatkowy stan faktyczny. Deklaracje korygujące mają charakter deklaratoryjny w stosunku do obowiązku podatkowego, ale w stosunku do deklaracji pierwotnych mają charakter konstytutywny, ponieważ zmieniają skonkretyzowany stosunek prawnopodatkowy. Autokorekta podatnika nie wyklucza skorygowania deklaracji przez wydanie decyzji. „W sytuacji gdy organ po złożeniu

przez stronę deklaracji korygującej poweźmie wątpliwości co do wykazanego w niej zobowiązania lub kwoty zwrotu podatku, powinien wszcząć postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego za dany okres obrachunkowy (Wyrok NSA z 7 lutego 2003 r., I SA/Gd 419/00, «POP» 2004 nr 4, poz. 87).

10. Przeprowadzona dotychczasowa prezentacja poglądów orzecznictwa sądowego oraz stanowisk doktryny prawa karnego skarbowego pozwala na dokonanie pewnych generalnych ustaleń odnośnie do charakteru i zakresu podmiotowego stosowania art. 16a k.k.s. Stanowi ona jednocześnie doskonałą bazę wyjściową dla prowadzenia dalszych niezbędnych rozważań, w szczególności w zakresie ustalenia czy możliwość zastosowania instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. wyłącza wszczęcie i prowadzenie postępowania karnego skarbowego.

Podsumowując dotychczasowe ustalenia należy zatem dojść do wniosku, iż bezsprzecznie przepis art. 16a k.k.s. stanowi normę *lex specialis* w stosunku do art. 16 k.k.s., co jest powszechnie wyrażane w literaturze przedmiotu³¹.

Ustalenie to wiąże się z poważną implikacją – mianowicie z uznaniem autonomicznego charakteru tego przepisu i uznaniem wskazanych w nim przesłanek nie podlegania odpowiedzialności karnej skarbowej jako przesłanek samodzielnych, nie związanych z przesłankami wyrażonymi w art. 16 k.k. (czyli przesłankami tzw. czynnego żalu).

W zakresie ustalenia podmiotowego zakresu obowiązywania przepisu art. 16a k.k.s. należy podzielić sformułowaną w doktrynie tezę, iż dotyczy on wyłącznie osób, które uprzednio celowo złożyły nieprawdziwą lub nierzetelną deklarację podatkową, a zatem sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych³².

Przyjęte ustalenie wynika z faktu, iż popełnienie oszustw podatkowych może być tylko umyślne, zatem nie będzie w ogóle ponosiła odpowiedzialności karnej skarbowej osoba, która nieumyślnie wskutek

³¹ F. PRUSAK, *Kodeks karny skarbowy*, cit., s. 286-287, teza 6; L. WILK, J. ZAGRODNIK, *op. cit.*, s. 85; P. KARDAS, G. ŁABUDA, T. RAZOWSKI, *op. cit.*, s. 265-268; A. SARNA, *op. cit.*, s. 44; L. WILK, *Założenia nowelizacji kodeksu karnego skarbowego*, cit., s. 9

³² L. WILK, J. ZAGRODNIK, *op. cit.*, s. 85; T. GRZEGORCZYK, *op. cit.*, s. 88-91.

różnego rodzaju błędów (rachunkowych, błędnego rozumienia przepisu) po prostu błędnie złoży deklarację podatkową. Jeżeli zatem w ogóle nie będzie ona podlegała odpowiedzialności karnej skarbowej, to tym bardziej w stosunku do niej nie znajdzie zastosowania przepis o możliwości wyłączenia takiej odpowiedzialności.

Na tle powyższych ustaleń wciąż problematyczne pozostaje zagadnienie, czy można w ogóle skorzystać (a jeśli tak to do kiedy) z instytucji przewidzianej w art. 16a k.k.s. w sytuacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

W oparciu o dyspozycje przepisów ordynacji podatkowej (art. 81b) można w każdym razie przyjąć, iż jeżeli postępowanie karno skarbowe prowadzone jest w efekcie kontroli skarbowej i dana osoba w terminie 14 dni od doręczenia protokołu kontroli nie skorzystała z uprawnienia do skorygowania deklaracji przewidzianego w art. 14c ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej to wówczas jej uprawnienie do skorzystania z dobrodziejstwa art. 16a k.k.s. w toku dalszego postępowania wygasa (ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.).

Należy wskazać, iż identyczny mechanizm będzie miał zastosowanie w przypadku przeprowadzanej kontroli podatkowej, albowiem po zakończonej kontroli i po otrzymaniu protokołu kontrolnego podatnik może skorzystać z uprawnienia do skorygowania swojej deklaracji (art. 81b § 1 pkt 1 ppkt b) Ordynacji podatkowej).

W hipotetycznym przypadku gdyby prowadzone było postępowanie karne skarbowe równoległe z kontrolą podatkową to należy w tej materii wskazać, że niezależnie od etapu postępowania karnego skarbowego podatnikowi będzie przysługiwało uprawnienie do skorzystania z instytucji ustanowionej w art. 16a k.k.s. po zakończeniu wskazanych kontroli (zgodnie z opisaną powyżej procedurą – po otrzymaniu protokołu).

Na tle powyższych ustaleń problematyczna jest jednak nadal sytuacja, w której wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie jest poprzedzone kontrolą skarbową ani podatkową (i gdy nie jest ona w toku). Należy w tej materii wskazać, iż zarówno przepisy k.k.s. jak i przepisy ordynacji podatkowej nie ustanawiają żadnej reguły w tej

materii. W efekcie nie jest wiadome, czy w opisanej sytuacji można dokonać korekty deklaracji podatkowej jedynie przed wszczęciem postępowania karnoskarbowego, przed przedstawieniem zarzutów w sprawie czy też można ją dokonywać nawet w toku postępowania skarbowego (do czasu wyrokowania).

Stosownie do tego, co było już podnoszone – w literaturze przedmiotu wskazany problem został niedostrzeżony, a podniósł go jedynie T. Grzegorzcyk³³, który uważa iż jeżeli organ ścigania karnego skarbowego ujawnił już czyn i rozpoczęło postępowanie karne skarbowe, to dezaktualizuje to możliwość skorzystania przez sprawcę z dobrodziejstwa art. 16a k.k.s.

Powyższy pogląd (powołując się zresztą na stanowisko wskazanego autora) wyraził także SN w uzasadnieniu postanowienia z dnia 17 maja 2007 r. (sygn. IV KK 131/07, «OSNwSK» 2007 nr 1, poz. 1092).

Należy podnieść, iż przytoczony pogląd (T. Grzegorzcyka) nie wydaje się trafny i należy dopuścić możliwość skorzystania przez sprawcę z instytucji określonej w art. 16a k.k.s. również w toku wszczętego postępowania karnego skarbowego. W uzasadnieniu wyrażonego odmiennego poglądu należy podnieść następującą argumentację:

Po pierwsze, treść przepisów ustawy ordynacji podatkowej oraz treść przepisów k.k.s. nie zawiera (jak to było już wskazane) żadnych regulacji w tej materii i nie określa żadnej cezury czasowej dla skorzystania z dobrodziejstwa art. 16a k.k.s. przez sprawcę potencjalnego przestępstwa lub wykroczenia karno skarbowego. Zakładając racjonalność działań ustawodawcy należy uznać, iż skoro świadomie nie określił on wskazanej cezury w żaden sposób, to nie można uznać że ona istnieje, albowiem byłaby to nadinterpretacja treści obowiązujących przepisów, nieuzasadniona wykładnia rozszerzająca.

Po drugie, w kontekście powyższej konstatacji należy odnieść się do *ratio legis* ustanowienia przepisu art. 16a k.k.s. Jak zostało to wskazane, można dopatrywać się tego uzasadnienia w projektach nowelizacji ordynacji podatkowej, w tym w szczególności projektu stawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 19 grudnia 2002 r. (druk

³³ T. GRZEGORCZYK, *op. cit.*, s. 88-91.

Nr 1237) w zakresie wyłączenia karalności osób składających korektę deklaracji podatkowych. Zgodnie z założeniami tego projektu, wprowadzenie instytucji korekty deklaracji podatkowych miało uwolnić organy podatkowe od prowadzenia jakichkolwiek czynności w sprawie. Wydaje się, iż u podstaw tej propozycji było założenie, iż spłata uszczuplonej należności publicznoprawnej „zakończy” definitywnie daną sprawę. Oznacza to zamiar ustawodawcy wyeksponowania aspektu fiskalnego, bowiem chodzi głównie o wyrównanie wraz z odsetkami kwoty dokonanego uszczuplenia należności publicznoprawnej.

Należy dodatkowo wskazać na to, że ustawowy zwrot „nie podlega karze” należy tłumaczyć jako sytuację w której organ nie wszczyna postępowania lub w której wszczęte postępowanie umarza. Wyłączenie karalności następuje z mocy prawa, jest obligatoryjne i niezależne od uznania czy zgody organu procesowego – organu ścigania³⁴.

Tym samym, w świetle analizowanego zwrotu, który również jest użyty w art. 16a k.k.s. należy przyjąć iż oznacza on iż postępowanie karne skarbowe na etapie postępowania przygotowawczego (jak i sądowego) można umorzyć po dokonaniu przez podatnika prawnie skutecznej korekty deklaracji połączonej ze spłatą należności publicznoprawnej (uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie).

11. Syntetyzując ustalenia niniejszego opracowania trzeba przypomnieć, że przedmiotem niniejszej analizy była problematyka wykładni przepisu art. 16a k.k.s. rozpatrywana w kontekście charakteru tego przepisu, oraz w kontekście określenia skutków jego zastosowania, a także w odniesieniu do ustalenia tego, jakie przesłanki muszą być spełnione aby zastosować konstrukcję wyłączenia karalności przewidzianą w tym przepisie.

Zakresem analizy w szczególności objęte zostało zagadnienie istnienia cezury czasowej dla skorzystania z dobrodziejstwa art. 16a k.k.s. w rozmaitych konfiguracjach sytuacyjnych.

³⁴ Z. SIWIK, *Systematyczny komentarz do ustawy skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 125; F. PRUSAK, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002 s. 41; H. SKWARCZYŃSKI, *op. cit.*, s. 21.

Analiza przedstawionych materiałów źródłowych w postaci aktów normatywnych i uzasadnień rządowych wprowadzenia tych projektów, a także analiza dorobku judykatury (orzeczenia Sadu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych) oraz analiza dorobku piśmiennictwa z zakresu prawa karnego skarbowego i prawa podatkowego (komentarzy, monografii, podręczników i artykułów przyczynkowych) prowadzi do następujących wniosków.

Po pierwsze, przepis art. 16a k.k.s. stanowi normę *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 16 k.k.s., co oznacza, że ustanawia on autonomiczną instytucję wyłączenia karalności sprawy w określonych warunkach wskazanych w tym przepisie.

Po drugie, dla skorzystania z instytucji wyłączenia karalności przewidzianej w przepisie art. 16a k.k.s. niezbędne jest łączne spełnienie następujących przesłanek: a) złożenie prawnie skutecznej deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przez uprawniony podmiot prawa podatkowego; b) uiszczenie uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej; c) złożenie korekty deklaracji w odpowiedniej cezurze czasowej, tj. poza okresem trwania kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej oraz postępowania podatkowego (uprawnienie wówczas jest zawieszona z mocy prawa), ewentualnie w razie zakończenia wskazanych kontroli złożenie korekty deklaracji w terminie nieprzekraczalnym 14 dni od otrzymania protokołu kontroli w zakresie objętym kontrolą.

Po trzecie, w zakresie ustalenia, czy istnieje cezura czasowa dla skorzystania z konstrukcji przewidzianej w przepisie art. 16a k.k.s., w związku z podjęciem i prowadzeniem postępowania karnego skarbowego wskazać należy, co następuje.

Jeżeli postępowanie karne skarbowe jest prowadzone w skutek zakończonej kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej i uprawniony podmiot nie złożył przewidzianej prawem korekty deklaracji podatkowej w ciągu 14 dni od otrzymania protokołu kontroli, to traci on uprawnienie do skorzystania z przepisu art. 16a k.k.s. (w zakresie objętym kontrolą).

Jeżeli postępowanie karne skarbowe toczy się równolegle z prowadzoną kontrolą podatkową lub kontrolą skarbową, to należy uznać, że

podatnik może skorzystać z przepisu art. 16a k.k.s. w trybie korekty deklaracji podatkowej w ciągu 14 dni od otrzymania protokołu zakończenia kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej i korekta ta (wraz z uzasadnieniem i uiszczeniem należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie) wyłączy jego odpowiedzialność karną skarbową i spowoduje obowiązek umorzenia postępowania karnego skarbowego przez prowadzący je organ.

W przypadku, gdy postępowanie karne skarbowe toczy się równoległe z czynnościami sprawdzającymi, to osoba ta może skorzystać z dobrodziejstwa przepisu art. 16a k.k.s. na każdym etapie postępowania karnego skarbowego, do momentu oficjalnego wszczęcia postępowania podatkowego czy kontroli skarbowej lub kontroli podatkowej.

Jeżeli postępowanie karne skarbowe toczy się wobec osoby, która uprzednio nie była w ogóle objęta kontrolą skarbową lub kontrolą podatkową, to może ona przy łącznym spełnieniu przesłanek skorzystać z przepisu art. 16a k.k.s. w każdym etapie postępowania karnego skarbowego.

W sytuacji, gdy postępowanie karne skarbowe toczy się wobec osoby objętej uprzednio zakończoną kontrolą podatkową lub kontrolą skarbową, to osoba ta może skorzystać z dobrodziejstwa przepisu art. 16a k.k.s. przy łącznym spełnieniu przesłanek na każdym etapie postępowania karnego skarbowego w zakresie zobowiązań nie będących przedmiotem kontroli (protokołu kontrolnego).

PARADOX CONCERNING FISCAL CRIME IMPUNITY

Summary

The Penal Fiscal Code allows in some cases criminal impunity when the offender offers a justified correction of his tax declaration and compensates the public law due charge.

The analysis concerns the art. 16a of the Penal Fiscal Code considered a *lex specialis* compared to the art. 16 of the same code regulating the conditions of applying active repentance.