

Szymon Tarapata<sup>1</sup>

## Brak zapłaty lub uszczuplenie podatku a znamię rozporządzenia mieniem – uwagi na marginesie glosy J. Dużego

### Streszczenie

*Tekst stanowi polemikę z tezami wyrażonymi przez J. Dużego w glosie do wyroku SA w Gdańsku z dnia 25 listopada 2021 r. o sygn. II AKa 65/20. Autor poparł wyrażony w tym orzeczeniu pogląd, że sprawca, który przedkłada nierzetelną deklarację VAT, czym uszczupla podatkową należność publicznoprawną, realizuje znamiona oszustwa z art. 286 § 1 k.k. Ujęcie takie jest jednak nieprawidłowe. W tekście wykazano, że tego rodzaju zachowanie nie spełnia dwóch konstytutywnych znamion oszustwa, tj. wprowadzenia w błąd oraz doprowadzenia organu podatkowego do niekorzystnego rozporządzenia mieniem.*

### Słowa kluczowe

*Oszustwo, uszczuplenie podatku, nierzetelna deklaracja podatkowa, rozporządzenie mieniem.*

W numerze 3/2023 „Prokuratury i Prawa” ukazała się glosa J. Dużego do wyroku SA w Gdańsku z dnia 25 listopada 2021 r. o sygn. II AKa 65/20<sup>2</sup>, w której Autor zaaprobował poglądy wyrażone w tymże orzeczeniu, istotne z punktu widzenia wykładni znamion oszustwa z art. 286 § 1 k.k.<sup>3</sup> W judykacie tym stwierdzono, że niekorzystne rozporządzenie mieniem może polegać na niepozyskaniu przez Skarb Państwa podatku w należnej wysokości<sup>4</sup>. Zaaprobowano jednocześnie stanowisko, iż złożenie nieprawdziwej deklaracji podatkowej stanowi wprowadzenie w błąd organu podatkowego, a w konse-

<sup>1</sup> Dr hab. Szymon Tarapata, adiunkt w Zakładzie Prawa Karnego Wykonawczego UJ, Katedra Prawa Karnego UJ, ORCID 0000-0002-4095-8892.

<sup>2</sup> LEX 3350551.

<sup>3</sup> J. Duży, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 listopada 2022 r., sygn. II AKa 65/20, Prokuratura i Prawo 2022, nr 3, s. 206–215.

<sup>4</sup> Pogląd taki J. Duży prezentował już wcześniej: zob. J. Duży, Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna, Prokuratura i Prawo 2012, nr 7–8, s. 50–55; J. Duży, P. Kołodziejski, Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2016 r., sygn. I KZP 2/15, Prokuratura i Prawo 2017, nr 10, s. 167–173; J. Duży, P. Kołodziejski, Złożenie nieprawdziwych deklaracji podatkowej a doprowadzenie Skarbu Państwa do niekorzystanego rozporządzenia mieniem. Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 21 lutego 2014 r. (sygn. II AKa 409/13), Przegląd Sądowy 2015, nr 4, s. 131–137.

kwencji powoduje utratę przez Skarb państwa należnych mu wpływów z tytułu opodatkowania. J. Duży zaakceptował przywołane tezy, przedstawiając szereg argumentów, które – jego zdaniem – przemawiają za ich trafnością. Argumentacja zaprezentowana przez niego jednak nie przekonuje. Celem niniejszego opracowania jest wykazanie, dlaczego ujęcie przyjęte przez wspomnianego Autora jest wątpliwe i nie zasługuje na aprobatę.

Warto zwrócić uwagę, że w stanie faktycznym sprawy, jaką oceniał SA w Gdańsku, nie doszło do wydatkowania środków pieniężnych ze strony Skarbu Państwa (ani przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na dalsze okresy rozliczeniowe). Oskarżony nie uzyskał pieniędzy tytułem zwrotu podatku, lecz podając nierzetelne informacje w deklaracji, uszczuplił podatkową należność publicznoprawną. Precyzyjniej rzecz ujmując, czyn podsądnego polegał na tym, że pozyskał nierzetelne faktury VAT, po czym je zaewidencjonował i wykorzystał w procedurze samoobliczania podatku, pomniejszając podatek należny o naliczony, dokonując odliczenia, mimo iż nie było do tego podstaw. Zdaniem J. Dużego – w takiej sytuacji dochodzi do wprowadzenia w błąd organu podatkowego i doprowadzenia go w ten sposób do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Ów skutek ma polegać na braku uzyskania przez Skarb Państwa środków, które powinien otrzymać od podatnika.

Należy w tym miejscu przyrzeć się poszczególnym tezom, które mają przemawiać za akceptacją kwestionowanego ujęcia. W pierwszej kolejności J. Duży wskazuje na rolę organu podatkowego w procedurze poboru podatku VAT. Autor podkreśla, że nie pełni on roli swego rodzaju „skrzynki pocztowej” i nie da się twierdzić, iż jest on bierny<sup>5</sup>. Słusznie przy tym zauważa, iż dla wyczerpania zawartego w art. 286 § 1 k.k. znamienia doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem konieczna jest aktywność ze strony rozporządzającego<sup>6</sup>. Gdyby więc uznać, że organ podatkowy w procedurze poboru VAT jest bierny, wówczas o wystąpieniu skutku istotnego z punktu widzenia art. 286 § 1 k.k. nie mogłoby być mowy.

J. Duży, uzasadniając prezentowany przez siebie punkt widzenia, wskazuje, że przyjęta w prawie podatkowym zasada samoobliczania podatku, choć oparta o domniemanie prawdziwości oświadczenia podatnika w deklaracji podatkowej, nie sprawia, że deklaracje podatkowe nie znajdują się pod kontrolą organów podatkowych. Jest wręcz przeciwnie. Każda deklaracja znajduje się pod kontrolą organu podatkowego<sup>7</sup>. J. Duży dodaje, że: „z uwagi na liczbę corocznie składanych deklaracji (dziesiątki milionów), postępowanie podatkowe wszczyna się tylko w przypadku deklaracji, które zostały wytypowane do przeprowadzenia postępowania podatkowego w drodze stosowania określonych algorytmów analitycznych przez systemy informatyczne. Każda deklaracja

---

<sup>5</sup> J. Duży, *Glosa...*, s. 208.

<sup>6</sup> Tamże.

<sup>7</sup> Tamże, s. 209.

cja podatkowa jest wstępnie weryfikowana już choćby przez to, że trafia do baz danych, które są „przeszukiwane” przez wspomniane programy typujące tych podatników, którzy powinni zostać poddani procedurze kontroli podatkowej. Twierdzeniu zatem, że organy podatkowe są ustawowo upoważnione do zaniechania sprawdzenia prawidłowości samoobliczenia podatku w deklaracji przeczy nie tylko prawo (skoro organy te są upoważnione do weryfikacji każdej deklaracji podatkowej, to nie mogą być jednocześnie ustawowo zwolnione od ich zbadania), ale i fakty – pragmatyka działania organów skarbowych oparta współcześnie o typowanie do kontroli podatkowej podatników w oparciu przede wszystkim o złożone przez nich lub ich kontrahentów deklaracje podatkowe w drodze stosowania programów analitycznych opierających się na bazach danych. Bazy te składają się z danych uzyskanych przede wszystkim z deklaracji podatkowych wszystkich podatników. W taki oto sposób każda nieprawdziwa deklaracja podatkowa jest automatycznie poddana kontroli organów podatkowych i każda nieprawdziwa deklaracja podatkowa wprowadza organy podatkowe w błąd. Jeżeli organy podatkowe w procesie weryfikacji deklaracji podatkowych dostrzegą, że są wprowadzane w błąd – najczęściej wskutek typowania przez program analityczny – zostanie wszczęte postępowanie podatkowe. (...) każda deklaracja podatkowa złożona w Polsce znajduje się pod kontrolą organów podatkowych, choć nie w każdym przypadku wszczynane jest postępowanie podatkowe. W konsekwencji nieuprawniony jest pogląd, jakoby w sytuacji złożenia nieprawdziwej w treści deklaracji podatkowej nie doszło do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Jak wyżej wykazano organy podatkowe zawsze w procedurze poboru podatku i weryfikacji deklaracji składanych przez podatników wykazują się aktywnością, a doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa wskutek złożenia nieprawdziwej w treści deklaracji podatkowej nigdy nie jest wynikiem ich zaniechania (w takim przypadku istotnie złożenie nieprawdziwej w treści deklaracji podatkowej nie mieściłoby się w ramach kryminalizacji wyznaczonych treścią art. 286 § 1 k.k.). Nie można bowiem faktu możliwego nieszczęścia postępowania podatkowego utożsamiać z zaniechaniem kontroli deklaracji składanych przez podatników ani tym bardziej wywodzić z tego rzekomego upoważnienia organów podatkowych do zaniechania czynności zmierzających do weryfikacji prawdziwości deklaracji podatkowej (sic!). Co więcej, pozytywna weryfikacja deklaracji skutkująca nieszczęciem kontroli stanowi w istocie pozytywną decyzję organu”<sup>8</sup>.

Za ujęciem zaprezentowanym przez J. Dużego ma przemawiać także to, iż: 1) zobowiązanie podatkowe powstaje zawsze z mocy prawa, a nie poprzez złożenie deklaracji przez podatnika<sup>9</sup>; 2) przepisy ordynacji podatkowej

---

<sup>8</sup> Tamże, s. 209–211.

<sup>9</sup> Tamże, s. 211.

jedynie ustanawiają domniemanie prawdziwości deklaracji złożonej przez podatnika<sup>10</sup>; 3) jeżeli nawet przyjmie się twierdzenie, że dla powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest złożenie deklaracji przez podatnika, to powinność zapłaty podatku w należnej z mocy prawa wysokości należałoby uznawać za ekspektatywę, która może być uznana za prawo majątkowe w rozumieniu art. 44 k.c., a więc – w konsekwencji – za przedmiot przestępstwa z art. 286 § 1 k.k.<sup>11</sup>; 4) w pojęciu niekorzystnego rozporządzenia mieniem mieszczą się zachowania polegające na zmniejszeniu wartości roszczenia przez zmniejszenie wartości prawa lub przedmiotu, którego ono dotyczy<sup>12</sup>.

Przywołane powyżej argumenty nie przekonują. Dzieje się tak głównie z uwagi na fakt, iż abstrahują one od konstrukcji oszustwa stypizowanego w art. 286 § 1 k.k. Warto się jej nieco bliżej przyjrzeć, po czym analizy z takiej obserwacji skonfrontować z przytoczonymi powyżej wypowiedziami Autora. Zdaniem J. Dużego złożenie nierzetelnej deklaracji, w której zaniży wysokość podatku VAT, realizuje znamię wprowadzenia w błąd. Za tezę tą ma przemawiać to, że w Polsce wszystkie deklaracje podatkowe pozostają pod kontrolą organów podatkowych. Twierdzenie to nie może jednak jeszcze dowodzić tego, że każdy przypadek nierzetelnego zadeklarowania będzie się łączyć z realizacją znamion czynnościowych wymienionych w art. 286 § 1 k.k. Ugruntowany jest przeciw pogląd, że błędem w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. jest „niezgodność z obiektywną rzeczywistością a jej odbiciem w świadomości człowieka”<sup>13</sup>. „W ramach stosunku-błędu wyróżnia się podmiot błędzący, przedmiot błędu, czyli ten fragment rzeczywistości, który nie odbija się odpowiednio w świadomości, oraz sam stosunek wyrażający się w postaci niezgodności między rzeczywistością a jej odbiciem w świadomości”<sup>14</sup>. Łatwo więc zauważyć, że aby w ogóle można było mówić o wprowadzeniu w błąd, musi być w stanie wyodrębnić konkretnego człowieka, który jest odbiorcą ściśle określonego komunikatu (innymi słowy – tam, gdzie nie ma człowieka, tam o błędzie nie może być mowy). O tym, że w przypadku złożenia deklaracji podatkowej taki stan rzeczy może nie wystąpić, świadczą rozważania J. Dużego. Autor sam pisze przeciw, że każda deklaracja podatkowa jest wstępnie weryfikowana już choćby przez to, że trafia do baz danych, które są „przeszukiwane” przez wspomniane programy analityczne typujące tych podatników, którzy powinni zostać poddani procedurze kontroli podatkowej. Dopiero po wspomnianym wytypowaniu przeprowadza się weryfikację, w trakcie której organy

---

<sup>10</sup> Tamże.

<sup>11</sup> Tamże, s. 211–212.

<sup>12</sup> Tamże, s. 213. Zob. też: Ł. Pilarczyk, O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i art. 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k., *lus Novum* 2017, nr 3, s. 51.

<sup>13</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, (w:) W. Wróbel, A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 278–363*, Warszawa 2022, s. 299.

<sup>14</sup> W. Wolter, *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965, s. 8.

mogą dostrzec możliwość wprowadzania ich w błąd, co następnie skutkuje wszczęciem postępowania podatkowego. Oznacza to więc, że znakomita większość deklaracji podatkowych nie jest fizycznie weryfikowana przez człowieka, lecz z jego pominięciem, tj. wyłącznie przez program analityczny. Informacje zawarte w tych dokumentach nie trafiają zatem do osoby, która może zostać wprowadzona w błąd, lecz są one przetwarzane przez maszynę. Dopiero ta może, lecz nie musi, wytypować tych podatników, co do których należałoby przeprowadzić czynności kontrolne, co w dalszej perspektywie potencjalnie doprowadzi do wykrycia, że w konkretnej deklaracji podatkowej zawarto nieprawdziwe informacje (nie ma natomiast przecież gwarancji, że program analityczny będzie zdolny wytypować wszystkie nierzetelne deklaracje).

J. Duży sugeruje, że w sytuacji złożenia nierzetelnej deklaracji VAT, w oparciu o którą istnieje zagrożenie zaniżenia wysokości podatku, podmiotem wprowadzonym w błąd są organy podatkowe, a więc swego rodzaju podmioty kolektywne. O tym jednak, czy w ich przypadku doszło do wprowadzenia w błąd, decyduje stan świadomości osoby mającej uprawnienie do dokonywania rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem w ramach określonej struktury. Wskazuje się przykładowo, iż w ramach osoby prawnej lub innej jednostki organizacyjnej decydujące znaczenie w tej kwestii ma stan świadomości osób wchodzących w skład jej organu<sup>15</sup>. Dla realizacji znamion oszustwa z art. 286 § 1 k.k. nie wystarczy więc wskazać, że doszło do wprowadzenia w błąd podmiotu kolektywnego. Taki podmiot nie jest przecież osobą żywą i nie może mieć żadnego stanu świadomości. To dopiero człowiek, mając pewną zaktualizowaną wiedzę i możliwość przewidywania, może podejmować decyzje w przedmiocie rozporządzenia mieniem podmiotu kolektywnego. Chcąc więc przypisać komuś oszustwo z art. 286 § 1 k.k., należy ustalić konkretną osobę, która, działając w imieniu określonej struktury, uzyskała określone *quantum* informacji, w wyniku czego bądź to pewnych okoliczności sobie nie uświadamiała, bądź też sobie określone fakty uroiła. Jeżeli nie da się jej skonkretyzować z uwagi na to, że w obrębie danego podmiotu zbiorowego decyzją o dokonaniu określonego rozporządzenia mieniem następuje z pominięciem człowieka, gdyż następuje np. wyłącznie przy pomocy programu komputerowego bazującego na informacjach podawanych przez klienta, wówczas o realizacji znamion czasownikowych typu z art. 286 § 1 k.k. nie może być mowy.

Zaprezentowana powyżej perspektywa znajduje pokrycie w słusznych twierdzeniach, które są prezentowane w doktrynie, a dotyczą sytuacji, kiedy rozporządzenie mieniem następuje z pominięciem człowieka. Tytułem przykładu można wskazać na przypadki, kiedy dana osoba wprowadza nieprawdziwe dane do kasy samoobsługowej znajdującej się w sklepie (np. co do ilości, rodzaju lub jakości rzeczywiście nabywanego towaru), doprowadzając

<sup>15</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, (w:) Kodeks..., s. 305.

w ten sposób do szkody w mieniu właściciela placówki handlowej. Wówczas o wyczerpaniu znamion oszustwa nie może być mowy<sup>16</sup>. Taka transakcja zostaje dokonana bez udziału człowieka, który nie podejmuje decyzji co do rozporządzenia własnym mieniem. Osoba taka wykorzystuje jedynie urządzenie, które posługując się określonymi algorytmami, będzie za niego „decydować” o owym rozporządzeniu. Zasadnie twierdzi się więc, że tzw. „oszustwa przy kasie samoobsługowej” mogą co najwyżej wyczerpywać znamiona wykroczenia lub przestępstwa kradzieży (w zależności od tego, czy wartość skradzionych rzeczy przekracza 500 zł)<sup>17</sup>. Warto przyjrzeć się najważniejszym punktom uzasadnienia takiego punktu widzenia. M. Małecki, zwolennik tego poglądu, podkreśla, że „Dokonanie oszustwa przy kasie samoobsługowej jest niemożliwe przede wszystkim dlatego, że nie da się wprowadzić w błąd urządzenia, maszyny, automatu, jakim są współczesne kasy samoobsługowe. Słowem-kluczem jest »kasa samoobsługowa«. A dokładniej kasa »bezosobowa«, to znaczy kasa bez człowieka-kasjera oraz kasa nierozwinięta technologicznie na tyle, byśmy mogli powiedzieć, że jest sama w sobie osobą. Na tym przecież polega działanie kasy samoobsługowej, że klienci obsługują się sami. Kasa nie jest »inną osobą«, którą dałoby się oszukać, a dla zaistnienia oszustwa wymagane jest nomen omen oszukanie kogoś, a nie »czegoś«. To jedno z kluczowych znamion czynu zabronionego określonego w art. 286 § 1 k.k.: Kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania<sup>18</sup>. (...) klient nie wprowadzał w błąd przy kasie samoobsługowej żadnej osoby rozporządzającej mieniem sklepu. Ochroniarz nie zawiera w imieniu sklepu umów sprzedaży z klientami. Zadanie ochroniarza sprowadza się do monitorowania przestrzegania przez klientów przepisów powszechnie obowiązującego prawa oraz regulaminu sklepu, w tym ujawniania prób bezprawnego zaboru rzeczy bez uiszczenia zapłaty. Z tej perspektywy nie ma różnicy między zaborem towaru ukrytego przez klienta w kieszeni, jak i zaborem materaca, po samodzielnym zarejestrowaniu na kasie fikcyjnej transakcji obejmującej tanią nogę od krzesła”<sup>19</sup>.

Cytowany autor przywołał też interesujący wyrok SO w Zielonej Górze, który wskazał, że „Do kwalifikacji czynu w tym zakresie zabrakło elementarnego czynnika, jakim jest osoba – żywy człowiek, którego oskarżony w sposób celowy i zamierzony oszukałby celem osiągnięcia korzyści majątkowej.

---

<sup>16</sup> Zob. M. Małecki, Dlaczego dokonanie oszustwa przy kasie samoobsługowej jest niemożliwe, (w:) P. Kardas, M. Małecki, W. Wróbel (red.), Prawo karne gospodarcze. Księga jubileuszowa profesora Zbigniewa Ćwiąkałskiego, Kraków 2023, s. 197–205.

<sup>17</sup> Tamże, s. 205.

<sup>18</sup> Tamże, s. 199.

<sup>19</sup> Tamże, s. 200–201.

W tym stanie rzeczy Sąd odwoławczy nie miał wątpliwości, że o ile działanie oskarżonego było bezprawne, to jednak czyn jakiego się dopuścił wyczerpywał znamiona wykroczenia, z uwagi na wartość szkody, nie zaś przestępstwa wskazanego w akcie oskarżenia. (...) Nie może bowiem budzić wątpliwości, że oskarżony, mimo bezprawności działania, w chwili czynu, nie wprowadził w błąd żadnego człowieka, nie wykorzystał błędnego postrzegania rzeczywistości przez konkretną osobę, a jedynie wykorzystał maszynę, zaprogramowaną przez człowieka do zrealizowania przestępczego działania”<sup>20</sup>.

Podobne argumenty do tych, które zostały zacytowane powyżej, będą aktualne w odniesieniu do głównego problemu analizowanego w tymże tekście. Wspomniany przez J. Dużego program analityczny pełni podobną rolę, co kasa samoobsługowa w sklepie, zaś pracownicy kontroli skarbowej – co ochroniarze, którzy monitorują, czy podatnicy, rozliczając się z fiskusem, przestrzegają powszechnie obowiązującego prawa. Warto przy tym dodać, że trudności z przypisaniem sprawstwa czynu zabronionego z art. 286 § 1 k.k. wystąpią też chociażby np. w tych przypadkach, w których określona instytucja kredytowa zdecyduje się udzielać pożyczek przy pomocy specjalnego programu, który – na podstawie danych przekazanych przez klienta – podejmuje decyzje kredytowe. Również tego rodzaju transakcje są realizowane bez udziału człowieka. Jeśli więc sprawca za pomocą formularza wprowadzi do systemu komputerowego nieprawdziwe dane, w wyniku czego jego zdolność kredytowa zostanie pozytywnie zweryfikowana przez program, co doprowadzi do wypłaty mu pieniędzy, wówczas znamiona z art. 286 § 1 k.k. nie zostaną zrealizowane. W takiej sytuacji oczywiście niekiedy będzie możliwe przypisanie sprawstwa tzw. „oszustwa kredytowego”, stypizowanego w art. 297 § 1 k.k. Wynika to z faktu, iż przepis ten nie wymaga, by dla stwierdzenia opisanego w nim przestępstwa doszło do wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu. Z punktu widzenia tej regulacji wystarczające jest to, by sprawca przedłożył podrobiony, przerobiony, poświadczający nieprawdę albo nierzetelny dokument albo nierzetelne, pisemne oświadczenie dotyczące okoliczności o istotnym znaczeniu dla uzyskania wsparcia finansowego, instrumentu płatniczego lub zamówienia.

Oczywiście zgodzić się trzeba z J. Dużym, że niekiedy dojdzie do sytuacji, w której określona deklaracja podatkowa zostanie zweryfikowana przez człowieka. Stanie się tak wówczas, gdy program komputerowy wytypuje ją do analizy, dzięki czemu konkretny człowiek ją skontroluje, co może pozwolić na wychwycenie tego, iż podatnik złożył do organu nieprawdziwe informacje. Postawić można w takiej sytuacji pytanie, czy sama możliwość kontroli takiej deklaracji ze strony pracownika pionu skarbowego wystarczy do przyjęcia, że ten, na kim ciąży obowiązek podatkowy, podając nierzetelne informacje we wspomnianym dokumencie, wprowadza inną osobę w błąd i – w dalszej kon-

---

<sup>20</sup> Wyrok SO w Zielonej Górze z dnia 19 maja 2022 r., sygn. VII Ka 3/22.

sekwencji – realizuje wszystkie znamiona czynu zabronionego z art. 286 § 1 k.k.? Wydaje się, że odpowiedź na nie powinna być negatywna. Przede wszystkim dlatego, iż w momencie, gdy podatnik, chcąc uszczuplić podatek, składa nierzetelną deklarację VAT, z reguły liczy na to, iż dokument ten nie zostanie wytypowany przez program analityczny i nie zostaną podjęte wobec niego czynności kontrolne. Ma więc nadzieję, że deklaracja w ogóle nie będzie badana przez człowieka. Gdyby bowiem na to nie liczył, w ogóle nie składałby nierzetelnej deklaracji, gdyż byłoby to dla niego nieopłacalne. W tym stanie rzeczy trudno uznać, iż po stronie sprawcy istnieje zamiar bezpośredni wprowadzenia innej osoby w błąd (skoro nie chce on, by jego deklaracja była przez kogokolwiek analizowana). Oczywiście da się twierdzić, że każdy, kto składa deklarację podatkową, musi liczyć się z tym, iż zostanie ona skontrolowana przez pracownika organu. Okoliczność ta nie jest jednak wystarczająca dla stwierdzenia istnienia zamiaru bezpośredniego, lecz mogłaby być wystarczająca co najwyżej do przypisania zamiaru ewentualnego. Oszustwo z art. 286 § 1 k.k. nie może być jednak popełnione *cum dolo eventuali*.

Z podobnych do wskazanych powyżej powodów ocenianie w tym tekście sytuacje nie można traktować jako oszustwo z art. 286 § 1 k.k. popełnione w formie wyzyskania błędu. Może oczywiście pojawić się argument, że skoro wszystkie składane deklaracje są objęte wzruszalnym domniemaniem rzetelności, to istnieją podstawy do twierdzenia, że podatnik, który, chcąc uszczuplić podatek, zawiera w nich nieprawdziwe informacje, wyzyskuje błąd istniejący po stronie organów podatkowych. Błąd ten miałby polegać oczywiście na przyjęciu, iż złożona deklaracja podatkowa jest zgodna ze stanem rzeczywistym. Optyka taka jednak nie przekonuje. Wynika to z faktu, że również dla wykazania oszustwa popełnionego w formie wyzyskania błędu trzeba wykazać istnienie konkretnego podmiotu czynności wykonawczej, z którym sprawca wchodzi w interakcję i który podejmuje określoną decyzję o rozporządzeniu mieniem na podstawie uzyskanych przez siebie informacji. W sytuacji zaś, gdy deklaracje trafiają do systemu informatycznego, który przetwarza uzyskane informacje i może, lecz nie musi wytypować konkretnych podatników do kontroli, brak będzie podmiotu bezpośredniego działania stanowiącego konstytutywny element czynu z art. 286 § 1 k.k. System ten został bowiem tak skonstruowany, by zachodzące w nim procesy co do zasady nie były obsługiwane przez istotę ludzką, lecz programy analityczne, zaś udział człowieka ma się w nich ograniczyć tylko do podejmowania doraźnych czynności monitorujących i kontrolnych. Nie da się wyzyskać błędu, jeśli w danej transakcji nie uczestniczy, powołując się nomenklaturą używaną przez SO w Zielonej Górze, żywy człowiek. Poza tym przeszkodą do przypisania w oszustwa w opisywanych sytuacjach jest również strona podmiotowa czynu z art. 286 § 1 k.k. Jak już bowiem wspomniano, podatnik, który składa nierzetelną deklarację podatkową, z reguły liczy na to, że nie zostanie wytypowany do kontroli.



Uwzględniając dotychczasowe ustalenia, należy przypuszczać, że ustawodawca nie bez powodu nie zawarł w art. 56 § 1 k.k.s. znamienia w postaci wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu<sup>21</sup>. Opisanie w tymże przepisie komponenty czasownikowe polegają na podaniu nieprawdy lub zatajaniu prawdy albo niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych. Art. 56 § 1 k.k.s. nie wspomina o innej osobie, którą można byłoby oszukać (nie ma wskazanego podmiotu błędzącego). Dzieje się tak właśnie dlatego, iż w procesie rozliczenia podatkowego może nie pojawić się konkretny – zindywidualizowany człowiek będący odbiorcą informacji uzyskanych od podatnika. Warto zresztą zauważyć, że w prawie karnym jest jeszcze więcej typów, które w języku prawniczym określa się mianem oszustwa, lecz nie polegają one na wprowadzeniu w błąd lub wyzyskaniu błędu. Oprócz wspomnianego już oszustwa kredytowego (subwencyjnego, dotacyjnego) z art. 297 § 1 k.k., można tu wymienić chociażby oszustwo ubezpieczeniowe z art. 298 § 1 k.k.

Warto też przyrzeć się konsekwencjom, do jakich prowadziłoby przyjęcie poglądu J. Dużego. Następstwem tej akceptacji byłoby to, że praktycznie każde uszczuplenie podatku stanowiłoby realizację znamion czynu z art. 286 § 1 k.k. Jeżeli przykładowo hydraulik, prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą, nie wystawiłby paragonu za drobną usługę, a następnie nie rozliczyłby uzyskanego przez siebie przychodu w wysokości 100 zł w deklaracji podatkowej PIT, pomniejszając w ten sposób podatek dochodowy o kilka złotych, wówczas realizowałby znamiona oszustwa z art. 286 § 1 k.k., a nie tylko wykroczenia skarbowego. W takiej sytuacji wystąpiłby przecież dokładnie taki sam mechanizm, jaki opisuje J. Duży. Jeżeli trafna byłaby optyka tego autora, wówczas art. 56 § 1 k.k.s. mógłby okazać się (przynajmniej w zasadniczej części) zbędny. Co więcej, traktowanie każdego uszczuplenia podatku poprzedzonego złożeniem nierzetelnej deklaracji byłoby niepożądane z punktu widzenia kryminalno-politycznego. Skoro do reakcji na tego rodzaju zachowania został przeznaczony Kodeks karny skarbowy, to nie istnieją sensowne argumenty przemawiające za tym, by stosować do instrumenty prawa karnego powszechnego.

Argumentacja prezentowana przez J. Dużego jest dotknięta jedną istotną niekonsekwencją. Chcąc wykazać, że w procesie składania deklaracji podatkowej organy przejawiają aktywność, co pozwala twierdzić, że dokonują rozporządzenia mieniem, Autor wskazuje, że pozytywna weryfikacja deklaracji skutkująca niewszczęciem kontroli stanowi w istocie pozytywną decyzję organu skarbowego. Dodaje on w tym kontekście, że zaniechanie wszczęcia postępowania podatkowego nie oznacza braku kontroli deklaracji składanych przez podatników.

<sup>21</sup> Zob. I. Sepioło-Jankowska, Oszustwo podatkowe a przestępstwo oszustwa w prawie polskim i niemieckim, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2016, z. 3, s. 66.

Abstrahując już tego, iż samo istnienie możliwości przeprowadzenia kontroli przez funkcjonariuszy nie jest wystarczające, by stwierdzić, że organ podatkowy dokonuje rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem, trudno się zgodzić z tezą, że pozytywna weryfikacja deklaracji stanowi w istocie pozytywną decyzję podatkową. W tym kontekście trzeba pamiętać, że na gruncie prawa finansowego wyróżnia się dwa podstawowe rodzaje decyzji podatkowych, tj.: decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego oraz decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego. Te pierwsze mają charakter konstytutywny, gdyż ich prawidłowe doręczenie adresatowi powoduje powstanie zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Drugi rodzaj decyzji określa się mianem deklaratoryjnych, czyli potwierdzających jedynie fakt uprzedniego powstania zobowiązania podatkowego w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie danego zobowiązania (art. 21 § 3 i 4 o.p.)<sup>22</sup>. Decyzja deklaratoryjna wydawana jest wówczas, gdy organ podatkowy w postępowaniu podatkowym stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku: 1) nie zapłacił w całości lub w części podatku; 2) nie złożył deklaracji; 3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji; 4) powstałego zobowiązania nie wykazano (dotyczy to również przypadku, gdy podatnik lub inny podmiot jest obowiązany do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części). W sytuacji więc, gdy podatnik został pozytywnie zweryfikowany bez wszczynania wobec niego czynności kontrolnych, żadnej decyzji podatkowej się nie wydaje. Wbrew więc temu, co twierdzi J. Duży, nie dochodzi wówczas do powstania takiego aktu administracyjnego.

Nawet jeżeli jednak dałoby się twierdzić, że milczenie organów podatkowych może być swoistym odpowiednikiem decyzji podatkowej (w tym przypadku o charakterze pozytywnym), to taka okoliczność i tak nie mogłaby stanowić argumentu przemawiającego za przyjęciem ujęcia akceptowanego przez wspomnianego autora. Wynika to z faktu, iż w sytuacji, gdy podatnik złożył niezgodną z prawdą deklarację podatkową, wówczas organ wydaje deklaratoryjną decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Organ nie kreuje więc nowego obowiązku lub zobowiązania podatkowego, lecz jedynie potwierdza istnienie tego, który powstał w wyniku aktualizacji przesłanek stanowiących części składowe norm prawnych. Zauważa to zresztą sam J. Duży, co jednoznacznie wynika z prezentowanych przez niego twierdzeń. Dokładnie taka sama sytuacja musiałaby zachodzić wtedy, gdyby doszło do swoistego „milczenia” organy podatkowego, wynikającego z pozytywnej weryfikacji podatnika, tworzącego dokładnie taki sam stan, jaki

---

<sup>22</sup> R. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz Aktualizowany*, Warszawa 2023, punkt 4.

istnieje w przypadku wydania decyzji podatkowej. Skoro więc organ w analizowanych przypadkach nie tworzy nowego zobowiązania podatkowego, lecz jedynie stwierdza istnienie tego, które powstaje z mocy prawa, a jednocześnie nie dochodzi do wydatkowania określonych kwot z mienia Skarbu Państwa, samorządu terytorialnego lub innych „podmiotów publicznych”, to istnieniu rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem ze strony osoby dysponującej majątkiem fiskusa nie może być mowy. Dotyczy to zarówno sytuacji, gdy dochodzi do pozytywnej weryfikacji podatnika, jak i przypadków, gdy składający deklarację został zweryfikowany negatywnie, w wyniku czego zaistniała potrzeba wydania konstytutywnej decyzji wymiarowej.

Trudno oprzeć się wrażeniu, że argumenty J. Dużego mające przemawiać za tezą, że w przypadku złożenia nierzetelnej deklaracji podatkowej, skutkującego uszczupleniem podatku, dochodzi do wystąpienia skutku określonego w art. 286 § 1 k.k., są kontryfakcyjne, rażą sztucznością i zostały oparte na nieporozumieniu. Skoro bowiem zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, to dokonanie swoistego „rozporządzenia mieniem” nie może zależeć od tego, czy organ podatkowy jest potencjalnie zdolny do skontrolowania podatnika i czy taką kontrolę ostatecznie przeprowadzi. Sytuacja wygląda zupełnie inaczej. To sam podatnik ma rozporządzić własnym mieniem we właściwej wysokości (w procedurze samoobliczenia podatku), zaś obowiązek organu podatkowego polega tylko na tym, by ewentualnie reagować na nieprawidłowości pochodzące ze strony zobowiązanego do zapłaty podatku. Zobowiązany do zapłaty daniny musi obliczyć jej wysokość, po czym ją przelać na rachunek właściwego urzędu. Organ podatkowy zaś takiego rozporządzenia nie dokonuje, lecz może jedynie sprawdzić, czy podatnik zrealizował je w sposób prawidłowy<sup>23</sup>. Zgodzić się z tego powodu trzeba z poglądem prezentowanym w doktrynie, że w takiej sytuacji, „z uwagi na sposób ustalania wysokości zo-

<sup>23</sup> Zjawisko to zostało trafnie opisane przez G. Łabudę, który wskazuje, że „Przepisy art. 286 § 1 k.k. i art. 56 § 1–3 k.k.s. nie posiadają pola wspólnego, dlatego nie pozostają one w żadnym zbiegu. Oszustwo podatkowe z art. 56 § 1–3 k.k.s. polega na spowodowaniu uszczuplenia podatku, skutek zaś polega na zaniżeniu podatku należnego do zapłaty beneficjentowi daniny (Skarbowi Państwa, jednostce samorządu terytorialnego, Wspólnotom Europejskim). Taki kształt ma znamię uszczuplenia, które można łatwo odtworzyć z definicji legalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej z art. 53 § 27 k.k.s.: skoro należnością uszczuploną jest kwota pieniężna, od uiszczenia lub od zadeklarowania której uchylili się osoba zobowiązana, to uszczupleniem podatku jest taka sytuacja, która powstała na skutek uchylecia się od uiszczenia lub od zadeklarowania uiszczenia podatku przez osobę zobowiązaną (np. przez podatnika). Musi być zatem podatek do zapłaty, którego podatnik czy to nie uiszcza, czy to nie deklaruje (najczęściej jedno i drugie). Nie polega więc uszczuplenie podatku na jakimkolwiek rozporządzeniu mieniem, Skarb Państwa bowiem (resp. jednostka samorządu terytorialnego, Wspólnoty Europejskie) za pomocą swojego *statio fisci* (np. urzędu skarbowego) nie dokonuje żadnej dyspozycji majątkowej na rzecz kogokolwiek. On oczekuje zapłaty, która jednak nie następuje” (G. Łabuda, (w:) Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, Warszawa 2021, teza nr 50 do art. 286).

bowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy, które dokonywane jest samodzielnie przez podatnika bez udziału odpowiedniego organu podatkowego, uiszczenie należności podatkowej (zaliczki) w kwocie niższej niż należna stanowi samodzielną dyspozycję majątkową podatnika, bez jakiegokolwiek czynności ze strony organu podatkowego. Brak zatem konstytutywnego dla oszustwa elementu rozporządzenia mieniem, dokonywanego przez odpowiedni organ podatkowy. Zachowanie polegające na zaniżeniu należnego za dany okres rozliczeniowy podatku prowadzi do uniknięcia wydatku z własnego mienia podatnika kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego i jako takie nie stanowi niekorzystnego rozporządzenia mieniem z majątku Skarbu Państwa, polega bowiem na zaniechaniu rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącym do uniknięcia wydatku z własnego majątku podatnika kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa lub innego uprawnionego podmiotu, i jako takie, także wedle powołanego wyżej stanowiska Sądu Najwyższego, pozostaje poza zakresem znamion oszustwa<sup>24</sup>. W omawianych przypadkach to nie fiskus, lecz podatnik wydatkuje swe środki. Nie można utożsamiać rozporządzenia mieniem z jego brakiem (co więcej – owo zaniechanie rozporządzenia mieniem ma miejsce nawet nie po stronie organu podatkowego, lecz podatnika)<sup>25</sup>. Jest to pojęciowo niemożliwe. Przykładowo, jeżeli ktoś zawrze umowę, na mocy której zobowiąże się do zapłaty określonej kwoty, to takie zobowiązanie się można uznać za rozporządzenie mieniem w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. Będzie nim bowiem aktywność strony w postaci związania się stosunkiem obligacyjnym. Samo jednak niezapłacenie tej kwoty nie będzie rozporządzeniem mieniem, lecz właśnie jego zaniechaniem<sup>26</sup>. Co ciekawe, między taką sytuacją a analizowanymi przypadkami uszczuplenia podatku występuje jeszcze jedna istotna różnica. W sytuacji, gdy ktoś się zobowiązuje do zapłaty określonej kwoty, ewidentnie

---

<sup>24</sup> P. Kardas, (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 666–667. Zob. też: tenże, Prawa karne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prokuratura i Prawo 2006, nr 5, s. 28–49; wyrok SA w Katowicach z dnia 21 lutego 2014 r., sygn. II AKa 409/13, LEX nr 1441367; wyrok SA w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2013 r., sygn. II AKa 74/13, LEX nr 1362906.

<sup>25</sup> Co też charakterystyczne, przepisy ordynacji podatkowej oddzielają od siebie sytuacje, kiedy dochodzi do niezapłacenia podatku, od przypadków, w których następuje nienależny zwrot należności publicznoprawnej (w art. 21 § 3 z art. 21 § 3a o.p.).

<sup>26</sup> Bezsporne jest zaś, że dla bytu oszustwa z art. 286 § 1 k.k. konieczne jest istnienie w samej aktywności sprawcy i pokrzywdzonego. Taki pogląd został w wyrażony chociażby w wyroku SN z dnia 15 listopada 2002 r., sygn. IV KKN 618/99, LEX nr 75460. W orzeczeniu w tym podkreślono nadto, że „Nie jest zatem możliwe popełnienie oszustwa przez zaniechanie po stronie sprawcy, jak i nie jest możliwe popełnienie tego przestępstwa poprzez niekorzystne rozporządzenie mieniem przez pokrzywdzonego, które dokonuje się bez jego wiedzy bądź udziału, a więc niejako »poza jego plecami«”.

przejawia aktywność, a więc zachowanie takiej osoby jest działaniem. Inaczej rzecz się ma wówczas, gdy ktoś składa nierzetelną deklarację, uszczuplając w ten sposób należność publicznoprawną. Wtedy bowiem stosunek zobowiązaniowy powstaje z mocy prawa, nie zaś wskutek aktywności organu. Podobnie byłoby wtedy, gdy A obiecałby B, że przekaże mu 500 zł. Niezapłacenie tej kwoty będzie zaniechaniem rozporządzenia mieniem, nie zaś jego dokonaniem.

Warto w powyższym kontekście posłużyć się jeszcze innym przykładem. Odwołać się mianowicie należy do sytuacji, w której pozwany, składając przed sądem cywilnym sfalszowane dowody, doprowadza do tego, że sąd cywilny oddala powództwo o zasądzenie na rzecz powoda kwoty 20 000 zł z tytułu nienależytego wykonania umowy. W takim przypadku organ jurysdykcyjny nie dokonuje rozporządzenia cudzym mieniem, lecz właśnie odmawia jego dokonania. O oszustwie z art. 286 § 1 k.k. nie może być więc mowy. Inaczej byłoby zaś wtedy, gdyby to powód przedłożył w procesie cywilnym sfalszowany dokument, na podstawie którego sąd zasądziłby na jego rzecz kwotę w wysokości 20.000 zł. W takiej sytuacji doszło do wprowadzenia w błąd przedstawiciela organu jurysdykcyjnego, w wyniku czego ten rozporządził cudzym mieniem<sup>27</sup>. Również ten przykład ukazuje dystynkcję pomiędzy istnieniem skutku z art. 286 § 1 k.k. a jego brakiem.

O trafności argumentacji prezentowanej przez J. Dużego nie może wreszcie świadczyć fakt, że w pojęciu niekorzystnego rozporządzenia mieniem mieszczą się zachowania polegające na zmniejszeniu wartości rozsz-

<sup>27</sup> Jest to przypadek tzw. oszustwa sądowego. Co interesujące, na gruncie jednego ze swych opracowań J. Duży wspólnie z P. Kołodziejskim, uznając, że złożenie niezgodnej z prawem deklaracji podatkowej, skutkującej uszczerbkiem w podatku, prowadzi do niekorzystnego rozporządzenia mieniem ze strony organów podatkowych, wskazuje, że „Jak najbardziej uprawione jest tu porównanie do tzw. oszustwa sądowego. Przykładem o w przypadku złożenia przez spadkobierców nieprawdziwych oświadczeń, na których podstawie zostało wydane krzywdzące którąś z osób uprawnionych postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, mamy do czynienia z doprowadzeniem do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Podobnie fakt nieprzeprowadzenia przez organy podatkowe postępowania podatkowego i niewydania decyzji w ymiarowej niczego tu nie zmienia, ponieważ właśnie niewszczęcie postępowania podatkowego oznacza w istocie pozytywną weryfikację deklaracji podatkowej (tzw. pozytywna decyzja podatkowa), tak samo jak wydanie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku oznacza pozytywną weryfikację przedłożonych przez spadkobierców oświadczeń. W takim ujęciu to nie podatnik lecz organ podatkowy podejmuje określone pozytywne decyzje, nie w szczytną postępowania podatkowego, podobnie jak podejmuje je sąd, wydając zgodnie z przedłożonymi dokumentami postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku. W konsekwencji w obu przypadkach dochodzi do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Rozporządzającym w obu przypadkach nie byłby odpowiednio podatnik czy spadkobierca, lecz organ podatkowy lub sąd” (J. Duży, P. Kołodziejski, *Złożenie...*, s. 134–135). Porównanie to jest jednak nieadekwatne. W opisanym przypadku sąd wykazuje się aktywnością, wydając stosowne rozstrzygnięcie dotyczące sytuacji majątkowej, dokonując w ten sposób rozporządzenia cudzym mieniem. W przypadku zaś, gdy dochodzi do pozytywnej weryfikacji podatnika, z taką sytuacją nie mamy do czynienia (Ł. Piłarczyk, *O wzajemnych...*, s. 52).

czenia przez zmniejszenie wartości prawa lub przedmiotu, którego ono dotyczy. Oczywiście prawdą jest, że właśnie taką postać może przybrać skutek znamionujący typ z art. 286 § 1 k.k. Będzie on istotny jednak dopiero wtedy, gdy takie zmniejszenie aktywów powstanie wskutek aktywności pokrzywdzonego (lub innej osoby dokonującej rozporządzenia mieniem). Jeżeli przykładowo pokrzywdzony (lub inna osoba rozporządzająca), będąc wprowadzony w błąd, zrezygnuje z części należnego mu świadczenia, wówczas przypisanie czynu z art. 286 § 1 k.k. będzie jak najbardziej możliwe. Możliwość ta wystąpi jednak dlatego, że podejmując decyzję o uszczupieniu swego majątku, nie był bierny, lecz aktywny. Złożył on bowiem oświadczenie, iż zgadza się na otrzymanie mniej niż to, co mu się pierwotnie należało. W analizowanych w tym tekście sytuacjach uszczuplenia w daninach tak się jednak nie dzieje. Organ podatkowy nie składa bowiem żadnego oświadczenia, które kreuje bądź modyfikuje stosunek zobowiązaniowy, oraz nie wydatkuje swych środków na rzecz podatnika.

Podsumowując dotychczasowe wywody, nie można zaaprobować stanowiska zaprezentowanego zarówno przez J. Dużego, jaki i w wyroku SA w Gdańsku o sygn. akt II AKa 65/20. Wykracza ono bowiem poza rezultat wykładni językowej znamion czynu zabronionego z art. 286 § 1 k.k. Przyjęcie kwestionowanej interpretacji prowadziłoby więc do naruszenia zasady *nulum crimen sine lege stricta*. Dzieje się tak z dwóch powodów. Po pierwsze, w sytuacji uszczuplenia podatku poprzedzonej złożeniem nierzetelnej deklaracji nie dochodzi w ogóle do wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu. Wynika to ze współczesnej specyfiki badań zeznań podatkowych, które są w dużej mierze dokonywane za pomocą systemu komputerowego, często z pominięciem człowieka. Nie dochodzi więc do wprowadzenia kogoś w błąd ani do jego wyzyskania. Wreszcie opisane sytuacje cechują się tym, że organ podatkowy nie dokonuje żadnego rozporządzenia mieniem. Nie występuje więc w nich skutek relewantny z punktu widzenia art. 286 § 1 k.k.

## **Bibliografia**

1. Dąbrowska-Kardas. M., Kardas P., (w:) W. Wróbel, A. Zoll (red.), Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 278–363, Warszawa 2022.
2. Duży J., Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 listopada 2022 r., sygn. II AKa 65/20, Prokuratura i Prawo 2022, nr 3.
3. Duży, J. Kołodziejcki P., Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2016 r., sygn. I KZP 2/15, Prokuratura i Prawo 2017, nr 10.
4. Duży J., Kołodziejcki P., Złożenie nieprawdziwych deklaracji podatkowej a doprowadzenie Skarbu Państwa do niekorzystanego rozporządzenia mieniem. Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 21 lutego 2014 r. (II AKa 409/13), Przegląd Sądowy 2015, nr 4.

5. Duży J., Wina sprawców oszukańczych uszczerpień podatkowych a kwalifikacja prawna, *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 7–8.
6. Kardas P., (w:) Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
7. Kardas P., Prawnkarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, *Prokuratura i Prawo* 2006, nr 5.
8. Łabuda G., *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Warszawa 2021.
9. Małecki M., Dlaczego dokonanie oszustwa przy kasie samoobsługowej jest niemożliwe, (w:) P. Kardas, M. Małecki, W. Wróbel (red.), *Prawo karne gospodarcze. Księga jubileuszowa profesora Zbigniewa Cwiąkałskiego*, Kraków 2023.
10. Pilarczyk Ł., O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i art. 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k., *Ius Novum* 2017, nr 3.
11. Presnarowicz R., *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz Aktualizowany*, Warszawa 2023.
12. Sepiolo-Jankowska I., Oszustwo podatkowe a przestępstwo oszustwa w prawie polskim i niemieckim, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2016, z. 3.
13. Wolter W., *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965.

## **Non-payment or depletion tax and the element of disposition of property – remarks on the sidelines of the glossary by J. Duży**

### **Abstract**

*The text is a polemic with the theses expressed by J. Duży in his gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court in Gdansk of 25.11.2021, ref. II AKa 65/20. The author supported the view expressed in that judgment that a perpetrator who submits an unreliable VAT return, thereby depleting the tax public receivable, realizes the elements of fraud under Article 286 § 1 of the Criminal Code. However, such an approach is incorrect. The text shows that such behavior does not meet the two constitutive elements of fraud, i.e. misrepresentation and leading the tax authority to an unfavorable disposition of property.*

### **Key words**

*Fraud, tax depletion, unreliable tax return, disposition of property.*