Grzegorz Łabuda[1]

Oszustwo pospolite a brak zapłaty podatku. Polemika z Jerzym Dużym

Streszczenie

Publikacja stanowi polemikę z glosą Jerzego Dużego do wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 listopada 2021 r., sygn. II AKa 65/20 opublikowaną na łamach Prokuratury i Prawa 2023, nr 3. Autor polemiki krytycznie odnosi się do twierdzeń, że znamię wprowadzenia w błąd na gruncie przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. obejmuje zachowania polegające na podaniu nieprawdy w deklaracji podatkowej oraz że znamię doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem obejmuje skutek w postaci braku zapłaty podatku.

Słowa kluczowe

Oszustwo, oszustwo podatkowe, podanie nieprawdy, wprowadzenie w błąd, podatki, niekorzystne rozporządzenie mieniem.

Z zainteresowaniem przeczytałem glosę Jerzego Dużego do wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 listopada 2021 r., sygn. II AKa 65/20 (Prokuratura i Prawo 2023, nr 3, s. 206–215), w której autor zaaprobował różną od większościowego poglądu piśmiennictwa i orzecznictwa optykę wykładni zasadniczych dla przestępstwa oszustwa pospolitego z art. 286 § 1 k.k. znamion – niekorzystnego rozporządzenia mieniem oraz wprowadzenia w błąd[2]. W ujęciu prezentowanym przez Jerzego Dużego niekorzystne rozporządzenie mieniem może polegać także na niepozyskaniu przez Skarb Państwa podatku w należnej wysokości. Nie tylko zatem nienależny zwrot podatku (nienależny zwrot nadpłaty podatku) wykonany przez organ podatkowy, przykładowo na rzecz podatnika, jest w tej propozycji niekorzystnym rozporządzeniem mieniem, ale jest nim również zapłata niższej kwoty podatku od kwoty podatku rzeczywiście należnego. Dotychczas dość powszechnie uznawano, że niekorzystne rozporządzenie mieniem to tyle w prawie podatkowym, co nienależny

[1] Dr Grzegorz Łabuda, adwokat we Wrocławiu.

[2] Co do znaczenia wprowadzenia w błąd oraz niekorzystnego rozporządzenia mieniem por. zamiast wielu M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, (w:) A. Zoll (red.), Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278–363, wyd. 4, Warszawa 2016, s. 279–290 i 294–307.

zwrot podatku oraz nienależny zwrot nadpłaty podatku. Propozycja wykładnicza Jerzego Dużego oznacza rozciągnięcie znamienia niekorzystnego rozporządzenia mieniem na nowy obszar – jest nim bowiem, wedle tego autora, również taki skutek, który polega na uzyskaniu przez sprawcę (albo inny podmiot) korzyści podatkowej wskutek – jak powiedziano – spowodowania zapłaty niższego podatku niż należny. Ilustrując to przykładem, jeżeli sprawca, w dowolnym podatku, powoduje, że on (albo inny podmiot) ma do zapłaty podatek w kwocie 100 zł, gdy tymczasem należało zapłacić 200 zł, i taka nieprawidłowa zapłata nastąpiła, to różnica obu kwot jest desygnatem niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Mamy zatem do czynienia z istotną zmianą paradygmatu wykładniczego polegającą na znaczącym poszerzeniu zakresu normowania i zakresu zastosowania normy zakodowanej w przepisie art. 286 § 1 k.k. Nie tylko to, co w wyniku czynności sprawczych podanych w tym przepisie sprawca uzyskuje od innego podmiotu, jest niekorzystnym rozporządzeniem mieniem, ale również to, co sprawcy udaje się „zaoszczędzić" w wyniku tych czynności. Dla dalszego wywodu pomijam omawianie zagadnienia zbiegu przepisów art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k.s., poprzestając jedynie na stwierdzeniu, że zbieg ten należy rozwiązywać w oparciu o regułę *lex specialis derogat legi generali*. Jestem zarazem świadom, że w aktualnym orzecznictwie koncepcja ta nie znajduje, niestety, żadnego uznania.

Jerzy Duży wychodzi od twierdzenia, że pomimo zasady samoobliczania podatkowego obowiązującej w polskim porządku prawnym w wypadku większości podatków, każda deklaracja podatkowa znajduje się pod kontrolą organów podatkowych (jest ich dziesiątki milionów rocznie – jak zaświadcza autor)[3], a skoro tak jest, to złożenie nieprawdziwej deklaracji podatkowej zawsze stanowi wprowadzenie w błąd organów podatkowych[4]. Uzasadnieniem tych twierdzeń – o totalnej kontroli deklaracji podatkowych i o zrównaniu znaczeniowym podania nieprawdy (zatajenia prawdy) w deklaracji z wprowadzeniem w błąd organu – jest okoliczność, że każda deklaracja jest w Polsce wstępnie weryfikowana przez program informatyczny służący typowaniu podmiotów do kontroli podatkowej (względnie kontroli celno-skarbowej). W ujęciu autora glosy prawo i fakty przeczą twierdzeniu, że organy podatkowe są ustawowo upoważnione do odstąpienia od sprawdzenia prawidłowości samoobliczenia podatku w deklaracji. Prawo, bo organy są upoważnione do takiego sprawdzenia, z czego wniosek, że nie są od tego zwolnione, a fakty, bo pragmatyka organów podatkowych opiera się na typowaniu do kontroli podatników w oparciu przede wszystkim o złożone przez nich i przez ich kontrahentów deklaracje, typowanie zaś funkcjonuje dzięki programom informatycznym działających na bazach danych gromadzących

[3] J. Duży, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 listopada 2021 r., sygn. II AKa 65/20, Prokuratura i Prawo 2023, nr 3, s. 209.
[4] J. Duży, Glosa..., s. 209.

owe deklaracje. Dlatego, chce tego Jerzy Duży, każda nieprawdziwa deklaracja podatkowa jest automatycznie poddana kontroli i każda taka deklaracja wprowadza w błąd organ. A jeżeli organy dostrzegają, że są wprowadzane w błąd, to wszczynane są postępowania podatkowe. Zatrzymajmy się na chwilę nad tymi twierdzeniami.

Okoliczność, że każda deklaracja podatkowa jest w Polsce wprowadzana do systemu informatycznego, do bazy danych, na której program informatyczny typuje podmioty do kontroli, nie oznacza wcale, że każda deklaracja znajduje się pod kontrolą organów podatkowych. Weźmy na warsztat najbardziej zaawansowany informatycznie podatek VAT. Przesyłane przez podatników pliki JPK_VAT, zawierające księgi podatkowe i deklaracje podatkowe jednocześnie, pozwalają aparatowi skarbowemu na szybkie wychwycenie wszelkich nieprawidłowości rachunkowych[5]. Pozwalają stwierdzić niezgodność rachunkową między rozliczeniem konkretnego podatnika a jego kontrahentem, a to dlatego, że obaj oni składają deklaracje i księgi w plikach JPK_VAT. To oczywiście zwiększa efektywność aparatu skarbowego, bo nie dość że przyspiesza czynności sprawdzające i kontrolne, to jeszcze daje kontrolującym materiał dowodowy przed wszczęciem samej kontroli. Jednakże narzędzie informatyczne pracujące na plikach JPK_VAT nie pozwala organowi podatkowemu udzielić odpowiedzi na pytanie, czy dana transakcja handlowa między dwoma podmiotami miała rzeczywiście miejsce. A mówimy wyłącznie o jednym, choć najbardziej istotnym dla budżetu, podatku – podatku VAT. Narzędzia informatyczne służące gromadzeniu i przetwarzaniu danych podatkowo relewantnych w hurtowniach (bazach) danych mogą jedynie przybliżać organy podatkowe do oceny prawdziwości deklaracji podatkowych, ale nie mogą jej ani potwierdzić, ani też wykluczyć[6]. To jest rolą kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego oraz sądowoadministracyjnego. Program informatyczny może tylko wytypować konkretny podmiot do kontroli, ale nie może go skontrolować.

Gdyby twierdzenie Jerzego Dużego o tym, że każda nieprawdziwa deklaracja podatkowa jest automatycznie poddana kontroli przez organ podatkowy, odzwierciedlało rzeczywistość, to musiałoby to oznaczać – paradoksalnie – że nikt w Polsce nie wprowadza w błąd organów podatkowych. Skąd zatem brałyby się nienależne zwroty podatku VAT, których wciąż tysiące? – bo chyba tylko w taki sposób musiałyby być one wykonywane, że przy świa-

[5] P. Szymanek, Nowe urządzenia informatyczne służące monitorowaniu podatników. Problematyka prawna, Warszawa 2023, s. 531.

[6] Szerzej o tym P. Szymanek, Nowe urządzenia…, s. 553–558, który podaje nawet sposoby utrudniania czy uniemożliwiania przez zorganizowane grupy przestępcze w ramach tzw. karuzeli podatkowych dojścia organom podatkowym do prawdy – poprzez używanie na szeroką skalę buforów, co autor ten konstatuje następująco: „możliwe jest wyłącznie przybliżone wytypowanie występowania takiej grupy" (s. 557).

domości nierzetelności deklaracji po stronie pracowników aparatu skarbowego. Że tak nie jest, że każdego dnia mamy do czynienia z wprowadzaniem w błąd organów podatkowych za pomocą deklaracji, tego dowodzić nie trzeba. Wbrew temu, co twierdzi autor glosy, złożenie deklaracji z nieprawdziwymi danymi nigdy nie jest wprowadzeniem w błąd organu podatkowego. Do tego, aby po stronie organu podatkowego doszło do wytworzenia mylnego wyobrażenia o rozliczeniu podatkowym, trzeba nie tylko złożenia deklaracji, ale jeszcze przekonania pracowników tego organu, że jest właśnie tak, jak to w deklaracji wpisano. Gdy już deklaracja podatkowa zostanie złożona, weźmy za przykład elektronicznie składaną deklarację VAT–7 (w pliku JPK_VAT), przechodzi ona przez sito narzędzia informatycznego. Następnie deklaracja trafia do komórki merytorycznej w urzędzie skarbowym, gdzie albo przeprowadzane są czynności sprawdzające, albo nie: wiele zależy tu od kwoty podatku żądanego do zwrotu, od tego czy w ogóle podatnik wnioskuje o zwrot, od profilu gospodarczego podatnika, zaufania organu do podatnika i innych czynników. Czynności sprawdzające mogą wychwycić nieprawdę w deklaracji, ale nie muszą. Czynności sprawdzające mogą skutkować decyzją o wszczęciu kontroli, a równie dobrze mogą skutkować decyzją o zwrocie podatku czy zaakceptowaniem deklaracji przez organ. Podobnie jest z kontrolą oraz z postępowaniem podatkowym. Na każdym z tych etapów obróbki deklaracji w urzędzie skarbowym konkretny pracownik może dojść do przekonania o prawidłowości deklaracji, mimo że będzie ona nieprawidłowa. Oczywiście paleta możliwych sytuacji nie kończy się na tych, które tu podano. Przykładowo może być tak, że deklaracja przejdzie przez program informatyczny, przez czynności sprawdzające, a dopiero na samym końcu ten konkretny pracownik, który ma wykonać zwrot podatku wstrzyma go, bo przypomni sobie, że kilka dni temu, gdy był u znajomych na przyjęciu, ktoś chwalił się, że oczekuje nienależnego mu zwrotu.

Zrównanie semantyczne znamion czasownikowych „podaje nieprawdę" (względnie „podaje dane niezgodne ze stanem rzeczywistym", „zataja prawdę") oraz „wprowadza w błąd" nie wytrzymuje też krytyki na gruncie samego kodeksu karnego skarbowego. Otóż w rozdziale 6 części szczególnej kodeksu, poprzestańmy tylko na przestępstwach i wykroczeniach podatkowych, znamię „podaje nieprawdę" jest używane na opis szeregu typów czynów zabronionych (np. art. 56 § 1–3, 56a § 1–2, 56b § 1 i 2, 56d § 1 i 2, 57b). Nakierowany na zwalczanie nienależnych zwrotów podatkowych typ czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. posługuje się dwoma znamionami czasownikowymi ułożonymi przyczynowo – „przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym" („przez zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy") sprawca „wprowadza w błąd właściwy organ". Wynika z tego, że czym innym jest podanie nieprawdy (zatajenie prawdy) – np. w deklaracji podatkowej (z powodu samoobliczania podatkowego jest to najczęstsza forma podania

nieprawdy) – a czym innym wprowadzenie w błąd organu. Najpierw sprawca musi podać nieprawdę w deklaracji, by wywołać przyczynowo tym zachowaniem wprowadzenie w błąd organu. Innej drogi nie ma. Gdyby oba terminy oznaczały to samo, nie byłoby potrzeby ich oddzielnego podawania w opisach typów czynów zabronionych. Dla realizacji znamienia podania nieprawdy w deklaracji wystarczy dane takie wpisać do deklaracji i złożyć ją we właściwym organie. Ale dla wprowadzenia w błąd tego organu trzeba, aby nabrał on przekonania o prawdziwości danych wykazanych w deklaracji. Słowem, wprowadzenie w błąd zawsze bierze swój początek w podaniu nieprawdy w deklaracji, ale nie zawsze podanie nieprawdy w deklaracji skutkować będzie wprowadzeniem w błąd. Jakkolwiek autor glosy nie omawia karnoskarbowej konstrukcji oszustwa podatkowego z art. 76 k.k.s., a poprzestaje na oszustwie pospolitym z art. 286 § 1 k.k., to jednak nie sposób uciec od tej pierwszej, wiadomo bowiem, że oba typy czynów zabronionych operują tym samym znamieniem czasownikowym wprowadzenia w błąd. A nie widać dostatecznych powodów, aby inaczej wykładać je na gruncie k.k.s. (węziej), inaczej zaś na gruncie k.k. (szerzej). Więcej o tym za chwilę.

Jak sądzę, zamierzonym przez Jerzego Dużego skutkiem interpretacyjnym, jest otwarcie drogi do przyjęcia twierdzenia, że art. 56 § 1–3 k.k.s. pozostaje w zbiegu idealnym z art. 286 § 1 k.k. Otóż krytykowana tu glosa autora tyczy wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku, który jest opublikowany w internetowym portalu orzeczeń sądów powszechnych (www.orzeczenia.ms.gov.pl). Wyrok ten zapadł na skutek apelacji od wyroku Sądu Okręgowego w Bydgoszczy III K 231/16 przy udziale autora glosy – który obok działalności naukowo-dydaktycznej wykonuje również pracę prokuratora Prokuratury Okręgowej w Bydgoszczy. Mówimy zatem o sprawie znanej autorowi glosy od podszewki. W sprawie zawisłej przed gdańskim Sądem Apelacyjnym szło właśnie o takie rozliczenie podatkowe, w którym sprawcy deklarowali podatek należny do zapłaty, tyle że niższy od należnego (inna sprawa, że w tym wyroku Sąd Apelacyjny przyjął mylne twierdzenie, że wystawienie fikcyjnej faktury skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, gdy tymczasem skutkuje ono obowiązkiem zapłaty podatku po myśli art. 108 ust. 1 ustawy VAT; co innego obowiązek podatkowy, a co innego obowiązek zapłaty podatku). Uznanie, że art. 286 § 1 k.k. ma zastosowanie wszędzie tam, gdzie sprawca podaje nieprawdę czy zataja prawdę (względnie podaje dane niezgodne ze stanem rzeczywistym albo zataja rzeczywisty stan rzeczy) oznacza, że każdy przypadek podania nieprawdy w deklaracji podatkowej skutkujący zaniżeniem podatku do zapłaty należy kwalifikować nie tylko z art. 286 § 1 k.k., ale również – o ile tylko przyjmuje się tu zbieg idealny – trzeba kwalifikować z art. 56 § 1–3 k.k.s. i art. 76 § 1–3 k.k.s. No chyba że autor glosy wykłada znamię podania nieprawdy jako wprowadzenie w błąd wyłącznie na użytek przestępstwa art. 286 § 1 k.k. – wtedy jednak zasadnym staje się pytanie,

dlaczego tylko na gruncie tego przestępstwa pospolitego należy uznawać, że podać nieprawdę to tyle co wprowadzić w błąd? Jakie racje mają przemawiać za tak wąskim pojmowaniem znaczenia tego znamienia, że tam, gdzie mamy do czynienia z wieloma typami czynów zabronionych operującymi czynnością sprawczą podania nieprawdy (k.k.s.), nie wolno nam uważać tej czynności za wprowadzenie w błąd, a tam, gdzie mamy do czynienia wyłącznie z jednym takim typem, wolno?

Autor krytykowanej glosy przyjmuje, że skoro zawsze organy podatkowe wykazują się aktywnością nakierowaną na złożoną deklarację podatkową, to doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez *statio fisci* (np. urząd skarbowy) nigdy nie jest wynikiem ich zaniechania. Z poglądem tym należy zgodzić się, nie wyjaśnia on jednak niczego w przedmiocie niekorzystnego rozporządzenia mieniem. No bo co z tego, że plik JPK_VAT przechodzi automatyczną analizę przez program informatyczny albo że ktoś w urzędzie skarbowym zaakceptuje deklarację? To, czy pracownicy urzędu skarbowego działają przy deklaracji, czy też niczego nie robią, nie ma żadnego znaczenia dla objaśnienia tego, czym jest niekorzystne rozporządzenie mieniem. Jeżeli w deklaracji wykazano podatek do zapłaty, a należało wykazać do zapłaty więcej, rozporządzenia mieniem nie ma, bo urząd niczym nie rozporządza. Tylko wtedy, gdy z rachunku bankowego organu podatkowego wychodzi przelew pieniężny, mamy do czynienia z niekorzystnym rozporządzeniem mieniem, zaś sytuacja zapłaty podatku niższego od należnego żadnym rozporządzeniem nie jest. Zapłata niższego podatku od należnego jest uszczerbkiem finansowym po stronie Skarbu Państwa (czy innego beneficjenta podatkowego), jest uszczupleniem podatku w rozumieniu art. 53 § 27 k.k.s., ale nie jest jakimkolwiek rozporządzeniem pieniądzem (mieniem) przez organ podatkowy.

Jerzy Duży podaje, że argumentem na rzecz traktowania zapłaty podatku niższego od należnego jako niekorzystnego rozporządzenia mieniem jest okoliczność, iż zgodnie z unormowaniami Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przy samoobliczaniu zawsze powstaje z mocy prawa w dniu zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie tego zobowiązania[7]. Ilustrując to przykładem, jeżeli podatnik podatku VAT dzisiaj sprzeda towar lub usługę, to dzisiaj powstaje zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Ma rację autor glosy co do czasu powstania zobowiązania podatkowego, podobnie jak ma rację, gdy twierdzi, że w takiej sytuacji podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty[8] (art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej). Podobnie nie sposób podważać słuszności twierdzenia autora, że zobowiązanie podatkowe nie powstaje z mocy złożenia deklaracji, ta bowiem je tylko obrazuje, a rolą podatnika jest tylko ujaw-

[7] J. Duży, Glosa..., s. 211.
[8] J. Duży, Glosa..., s. 211.

nienie zobowiązania. Dodajmy, że niezłożenie przez podatnika deklaracji jest traktowane w prawie podatkowym jako zadeklarowanie braku zobowiązania podatkowego (*arg. ex* art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej). Wówczas obowiązkiem organu jest wydać decyzję podatkową. Na kanwie tych regulacji autor glosy chce uzasadnić twierdzenie, że jeżeli sprawca zadeklaruje mniejszy podatek do zapłaty niż należny, to Skarb Państwa ma ekspektatywę prawa – ma prawo do otrzymania podatku. To prawda, zaś to, co podatnik wpisze w deklaracji – prawdę czy fałsz – znaczenia z punktu widzenia owego prawa nie ma. Wszelako to, czy jeden podmiot ma prawo oczekiwać od drugiego zapłaty pieniędzy (np. Skarb Państwa ma prawo oczekiwać zapłaty podatku od podatnika), bez względu na postawę zobowiązanego do zapłaty (podatnika), nie ma żadnego znaczenia dla oceny tego, czy mamy do czynienia z niekorzystnym rozporządzeniem mieniem. Byt rozporządzenia sprowadza się do przesunięcia mienia z punktu A do punktu B. Ekspektatywa, oczekiwanie czegoś, w tym wypadku oczekiwanie wpływu pieniądza od podatnika do beneficjenta podatku z rozporządzeniem nic wspólnego nie ma. Jeżeli wpływ pieniądza nastąpiłby, byłoby to rozporządzenie mieniem podatnika – ruch zatem w drugą stronę: od podatnika do Skarbu Państwa. Byłoby to zarazem rozporządzenie z prawnego punktu widzenia korzystne, a nie niekorzystne (z moralnego zaś punktu widzenia można bronić często stanowiska o niekorzystności takiego rozporządzenia).

Okoliczność, jak powstaje zobowiązanie podatkowe (z mocy prawa czy wskutek doręczenia decyzji ustalającej – oba te sposoby mamy w art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej) dla niekorzystnego rozporządzenia mieniem znaczenia nie posiada. Ważne jest to, co wynika z faktu powstania zobowiązania podatkowego. Tu mamy trzy sytuacje: albo jest to [1] podatek do zapłaty, albo jest to [2] zwrot podatku (nadpłata, przeniesienie nadwyżki na kolejny okres rozliczeniowy, zaliczenie zwrotu na poczet zaległości podatkowych), albo [3] nie ma ani jednego, ani drugiego (0 zł do zapłaty i 0 zł do zwrotu / 0 zł nadpłaty). Podatek niezapłacony w terminie staje się zaległością podatkową, podobnie jak nienależnie zwrócony zwrot podatku staje się taką zaległością (art. 51 i 52 Ordynacji podatkowej). Jedynie w wypadku zwrotu podatku (zwrotu nadpłaty) dochodzi do rozporządzenia mieniem przez Skarb Państwa (innego beneficjenta podatku), gdyby zaś zwrot taki miał przymiot nienależnego, to rozporządzenie będzie miało kwalifikację niekorzystnego. Wypadek podatku do zapłaty to również rozporządzenie mieniem – tyle że mieniem podatnika na rzecz Skarbu Państwa (fakt, że zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu zdarzenia, z którym prawo podatkowe wiąże powstanie takiego zobowiązania, nie oznacza, że od tego dnia jest to mienie Skarbu Państwa czy innego beneficjenta podatku – nadal jest to mienie podatnika czy innego zobowiązanego, aż do chwili zapłaty albo innego sposobu wygaśnięcia zobowiązania). Jego niewykonanie oznacza brak po stronie

Skarbu Państwa należnej mu daniny, co w języku prawa podatkowego nazywa się zaległością podatkową. Nie dochodzi w tym wypadku do żadnego rozporządzenia mieniem przez Skarb Państwa czy innego beneficjenta podatku. On oczekuje pieniądza, ma roszczenie do podatnika, nie wykonuje jednak żadnego przesunięcia na dobro podatnika.

Nieprzypadkowo regulacje prawa podatkowego starannie odróżniają pojęcie podatku od pojęcia zwrotu podatku. W pewnym uproszczeniu, bo bez dookreślania przymiotnikami, podatkiem jest świadczenie pieniężne na rzecz beneficjenta podatku (np. na rzecz Skarbu Państwa – art. 6 Ordynacji podatkowej). Zwrotem podatku z kolei jest zwrot różnicy podatku, zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów VAT oraz inna forma zwrotu przewidziana prawem podatkowym – zawsze wykonywana przez beneficjenta podatku na rzecz określonego podmiotu, np. podatnika (art. 3 pkt 7 Ordynacji podatkowej). Dla przedmiotu niniejszego opracowania ważne jest to, że nie ma zwrotu podatku bez wcześniejszej zapłaty podatku[9]. Jeżeli zatem logicznie zapłata podatku poprzedza zwrot podatku, to czym innym jest owa zapłata, a czym innym ów zwrot. W obu konstrukcjach idzie o ruch pieniądza, różny jest jednak kierunek: w wypadku zapłaty pieniądz wędruje od zobowiązanego do beneficjenta podatku, w wypadku z kolei zwrotu od beneficjenta do określonego podmiotu.

Gdyby zaakceptować krytykowane tu twierdzenie Jerzego Dużego o zakresie znaczeniowym niekorzystnego rozporządzenia mieniem, to należałoby uznać, że każde przestępstwo i wykroczenie skarbowe polegające na wywołaniu uszczerbku finansowego w mieniu Skarbu Państwa jest zarazem przestępstwem pospolitym z art. 286 § 1 k.k. Wszędzie tam, gdzie sprawca nie płaci daniny, w grę wchodzić musiałaby kwalifikacja oszustwa pospolitego. A zatem jeżeli płatnik nie wpłacił pobranego podatku albo go nie pobrał (art. 77 i 78 k.k.s.), to znaczy, że oszukał w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. Jeżeli podatnik nie złożył deklaracji podatkowej (art. 54 k.k.s.), czyli oświadczył o braku podatku do zapłaty, oszukał w rozumieniu art. 286 § 1 k.k. Podobnie należałoby oceniać zachowanie firmanta (art. 55 k.k.s.), umyślnego pasera akcyzowego (art. 65 § 1 k.k.s., bo np. kupił papierosy bez znaków akcyzy pochodzące z kontrabandy, a fakt nabycia jest przecież opodatkowany akcyzą i obłożony obowiązkiem złożenia deklaracji oraz zapłaty akcyzy) czy tego, który używa oleju opałowego do celów napędowych (art. 73a k.k.s., bo użycie takie jest obłożone podatkiem i obowiązkiem zadeklarowania). Ilustracji takich można mnożyć, bo dla jakiej przyczyny poprzestawać na podatkach, skoro w kodeksie karnym skarbowym mamy również cła jako przedmiot ochrony (rozdział 7), w wypadku których to ceł ulega zamianie

[9] M. Popławski, (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2023, teza 8 do art. 3.

jedynie beneficjent na Unię Europejską. Nie idzie jednak o mnożenie, a o sprawę ważniejszą, o to mianowicie, czy rzeczywiście pogląd Jerzego Dużego na istotę niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a przy okazji na istotę czynności wprowadzenia w błąd jest zasadny. Przykłady te pokazują w ilu lustrach odbija nam się jedno i to samo zachowanie, ten sam czyn, ile – mówiąc inaczej – stosujemy kwalifikacji prawnych dla tego samego czynu. To, co zaczęło dziać się w praktyce stosowania prawa od uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, jest w najwyższym stopniu niepożądane i kontrproduktywne, bo – odrzucając wszystkie reguły wyłączania wielości ocen przy zbiegu przepisów typizujących delikty karnoskarbowe i przepisów typizujących przestępstwa i wykroczenia pospolite – należałoby przypisywać sprawcom za jednym zamachem usiłowanie i dokonanie, a gdy tylko poddane jest ono kryminalizacji – również przygotowanie (naprzemiennie deliktu karnoskarbowego i deliktu pospolitego – gdyż uchwała SN ruguje zasadę subsydiarności milczącej). Należałoby pociągać każdego sprawcę podania nieprawdy w deklaracji za fałsz intelektualny dokumentu (gdyż uchwała SN neguje zasadę konsumpcji; przykładów takich można mnożyć). Nie tylko przeciętnemu odbiorcy, ale również profesjonaliście trudno wytłumaczyć, dlaczego ten, kto dopuścił się przestępnego wyłudzenia podatku, powinien być pociągnięty do odpowiedzialności tak za wyłudzenie, jak za usiłowanie tego samego wyłudzenia ([1] art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 76 § 1 k.k.s. oraz [2] art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k., ale także [3] art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. oraz [4] art. 76 § 1 k.k.s.; taka jest konsekwencja odrzucenia zasady subsydiarności milczącej – 4 delikty) – podobnie jak trudno byłoby wytłumaczyć komukolwiek, jaki sens miałoby pociąganie sprawcy zabójstwa dodatkowo za usiłowanie tego samego zabójstwa. Omawiana tu koncepcja wykładnicza jest logicznym następstwem tej uchwały. A przecież przewodnią myślą towarzyszącą twórcy kodeksu karnego skarbowego, Zygfrydowi Siwikowi[10], było pomieszczenie wszystkich zachowań naruszających prawo podatkowe właśnie w tym kodeksie, z możliwie najmniejszą liczbą wyjątków[11]. Jak widać, cel ten niweczony jest na naszych oczach.

[10] Prof. Zygfryd Siwik pełnił funkcję eksperta Komisji Nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach Sejmu RP III Kadencji oraz przewodniczącego utworzonego w 1989 r. Zespołu Reformy Prawa Karnego Skarbowego, faktycznie będąc głównym referentem kodeksu karnego skarbowego.

[11] W uzasadnieniu rządowego projektu kodeksu karnego skarbowego jasno wskazano, że realizuje on „koncepcję kodyfikacji pełnej, określa możliwie wyczerpująco ustawowy zakres niezbędnej kryminalizacji i odpowiedni stopień penalizacji przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych" (druk nr 1146 Sejmu RP III Kadencji, s. 66, www.sejm.gov.pl).

Bibliografia

Literatura

1. Duży J., Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 listopada 2021 r., sygn. II AKa 65/20, Prokuratura i Prawo 2023, nr 3.
2. Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., (w:) A. Zoll (red.), Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278–363, wyd. 4, Warszawa 2016.
3. Popławski M., (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2023.
4. Szymanek P., Nowe urządzenia informatyczne służące monitorowaniu podatników. Problematyka prawna, Warszawa 2023.

Strony internetowe

1. www.sejm.gov.pl.
2. www.orzeczenia.ms.gov.pl.

Common fraud vs. non-payment of tax. A polemic with Jerzy Duży

Abstract

The publication is a polemic against Jerzy Duży's polemic to the verdict of the Court of Appeals in Gdansk of November 25, 2021. II AKa 65/20 published in the pages of Prosecutor's Office and Law 2023, no. 3. The author of the polemic is critical of the claims that the element of misrepresentation on the grounds of the crime of Article 286 § 1 of the Penal Code includes behavior consisting in the provision of untruth in the tax return, and that the element of leading to an unfavorable disposition of property includes the effect of non-payment of tax.

Key words

Fraud, tax fraud, misrepresentation, misrepresentation, taxes, adverse disposition of property.