Table of Contents

Table of Contents 1
Jak uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej 2
Unikanie (ograniczanie) odpowiedzialności karnej skarbowej 2
Istota czynnego żalu 2
Kto może skorzystać z czynnego żalu 2
Moment złożenia 4
Uiszczenie uszczuplonej należności 4
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności 4

Jak uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej

Trudno być podatnikiem idealnym. Czasem przytrafi się błąd, czasami umknie termin, niekiedy w wyniku kontroli wewnętrznej zauważymy, że naruszyliśmy przepisy podatkowe. Nie oznacza to od razu katastrofy. Można w większości przypadków uniknąć odpowiedzialności lub zminimalizować ewentualne ryzyka. O tym w kolejnej lekcji.

Unikanie (ograniczanie) odpowiedzialności karnej skarbowej

W sytuacji gdy sprawca popełnia przestępstwo lub wykroczenie penalizowane przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego (dalej: k.k.s.), podlega karze przewidzianej za dany czyn – po przeprowadzeniu właściwego postępowania.

Ustawodawca przewidział jednak instytucje, które pomimo wypełnienia przesłanek przestępstwa lub wykroczenia skarbowego pozwalają sprawcy uniknąć kary. Są to: czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i odstąpienie od wymierzenia kary.

Wprowadzenie tych instytucji wiązało się z przekonaniem, że naruszone przestępstwem lub wykroczeniem interesy finansowe państwa zostaną zaspokojone mimo zaniechania ukarania sprawcy. Stosowanie przepisów dotyczących np. czynnego żalu czy dobrowolnego poddania się karze wiąże się także ze stosowaniem zasad ekonomiki procesowej, pozwala bowiem organom ścigania zaoszczędzić czas oraz środki finansowe na przeprowadzenie postępowania mającego ujawnić i ukarać sprawcę czynu.

Istota czynnego żalu

Instytucja czynnego żalu wywodzi się zasadniczo z przepisów prawa karnego. Pod pojęciem czynnego żalu rozumie się tam sytuację, w której sprawca usiłujący popełnić przestępstwo dobrowolnie odstępuje od jego dokonania lub też zapobiega mającemu nastąpić skutkowi.

Na gruncie k.k.s. instytucja ta została nieco zmodyfikowana. Zgodnie z brzmieniem art. 16 ww. ustawy nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu. Istotą tej instytucji jest więc odstąpienie od ukarania sprawcy w zamian za ujawnienie popełnionego czynu.

Zaznaczmy, że instytucja czynnego żalu ma zastosowanie do wszystkich czynów wymienionych w k.k.s., a więc zarówno do przestępstw, jak i do wykroczeń skarbowych.

W tym miejscu należy wspomnieć, że choć czynny żal uregulowany jest jako samodzielna instytucja na gruncie k.k.s., będą miały do niego zastosowanie odpowiednie przepisy Kodeksu karnego.

Kto może skorzystać z czynnego żalu

Jak już wspomnieliśmy, czynny żal odnosi się do wszystkich typów przestępstw i wykroczeń opisanych w k.k.s. Zaznaczmy jednak, że ustawodawca zawęził krąg podmiotów, do których zastosowanie będzie miała ww. instytucja.

Pierwsze ograniczenie zawarte zostało już w art. 16 § 1 k.k.s. W przepisie tym ustawodawca posłużył się terminem „sprawca”, co oznacza, że z czynnego żalu nie może skorzystać „osoba odpowiadająca jak sprawca” na podstawie art. 9 § 3 ww. ustawy. Sformułowanie takie oceniane jest przez doktrynę i praktyków jako nieprawidłowe. Brak jest bowiem przesłanek, aby w jakikolwiek sposób różnicować sytuację sprawcy i quasi-sprawcy.

„§ 3. Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną.”

Drugie ograniczenie wiąże się bezpośrednio z § 6 art. 16 k.k.s. Zgodnie z jego brzmieniem z instytucji tej nie może skorzystać sprawca, który:

1. kierował wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego,
2. wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego,
3. zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba że zawiadomienia dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku,
4. nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony.

Jak wynika z powyższego katalogu, ograniczenia co do możliwości skorzystania z czynnego żalu dotyczą przede wszystkim tzw. sprawców kierowniczych.

Przypadek wymieniony w pierwszym punkcie dotyczy przypadku, gdy sprawca sam kierował wykonaniem ujawnionego czynu. Istotą jest więc tu panowanie takiego sprawcy nad przebiegiem popełnienia wykroczenia lub przestępstwa skarbowego.

Druga z opisanych sytuacji wiąże się z wykorzystywaniem przez sprawcę uzależnienia od siebie innej osoby i polecenie jej wykonania określonego czynu. Zaznaczmy, że powiązanie takie może przybrać charakter zarówno formalny (np. powiązania w zakładzie pracy), jak i nieformalny (np. w grupie koleżeńskiej).

Trzeci z przywołanych powyżej przypadków dotyczy popełnienia przestępstwa lub wykroczenia w związku przestępczym. Zasadą jest, że kierujący takim związkiem nie mogą skorzystać z dobrodziejstwa czynnego żalu, chyba że zawiadomienia o dokonaniu czynu zabronionego dokonają razem z pozostałymi członkami grupy. Co istotne, „szeregowy" członek takiej grupy może złożyć czynny żal samodzielnie.

Jeśli zaś chodzi o czwartą z wymienionych sytuacji, to odnosi się ona do tzw. prowokacji. Z instytucji czynnego żalu nie może skorzystać osoba, która nakłaniała inną osobę do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

Zawiadomienie organu

Skorzystanie przez sprawcę z dobrodziejstwa czynnego żalu obwarowano wypełnieniem przez tego sprawcę ściśle określonych warunków.

Pierwszym i zarazem podstawowym warunkiem skorzystania z ww. instytucji jest zawiadomienie organu powołanego do ścigania o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Zawiadomienie to może być dokonane na piśmie lub przekazane ustnie do protokołu.

Choć z omawianego przepisu nie wynika to bezpośrednio, zawiadomienie powinno być złożone właściwemu pod względem miejscowym i rzeczowym organowi ścigania.

Powyższe pismo może być sporządzone przez samego sprawcę, a także przez inną osobę.

Nie może mieć ono jednak formy anonimu.

W sytuacji gdy pismo to zawiera inne braki formalne, organ, stosownie do art. 120 § 1 ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, powinien wezwać wnoszącego do uzupełnia zaistniałych braków w terminie 7 dni. W razie uzupełnienia przez wnoszącego braków w ustawowym terminie pismo wywołuje skutki od dnia jego wniesienia. W przypadku natomiast, gdy braki nie zostaną uzupełnione, pismo pozostawia się bez rozpoznania i nie wywiera ono żadnych skutków prawnych.

Ustawodawca nie przewiduje szczególnej formy dla złożenia czynnego żalu. Pismo to powinno jednak wymieniać osobę, która je wnosi, określać czyn, którego dotyczy, a w szczególności powinno wskazywać istotne okoliczności popełnionego czynu.

Użycie przez ustawodawcę słowa „ujawnić" należy rozumieć jako „przekazanie przez sprawcę organowi powołanemu do ścigania przestępstw określonych przepisem wiadomości dotychczas temu organowi nieznanych lub takich, które według wiedzy sprawcy nie są znane"

(uchwała Sądu Najwyższego z 29 października 2004 r., sygn. akt I KZP 24/04).

Okoliczności i dowody

Powinniśmy zatrzymać się także nad sformułowaniem „istotne okoliczności". Zgodnie z przyjętym orzecznictwem oraz poglądami doktryny za „istotne okoliczności" uznać należy nie tylko te, które dotyczą wyłącznie samego sprawcy, lecz także te, które przedstawiają rolę każdego z uczestników postępowania.

Informacje te, jak zauważono powyżej, nie mogły być wcześniej organowi znane. Przeświadczenie o stanie posiadanych przez organ wiadomości zależy wyłącznie od subiektywnego przekonania sprawcy.

Podkreślmy również, że samo zawiadomienie bez przedstawienia konkretnych dowodów nie wypełnia znamion czynnego żalu. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego „udokumentowanie" to „poparcie czegoś dowodami, dokumentami, stwierdzenie na podstawie dokumentów".

Dokumenty przedstawiane przez sprawcę powinny dawać niemalże pewność o popełnieniu przez niego czynu zabronionego.

Jeśli w popełnieniu danego czynu zabronionego brały udział inne osoby, sprawca składający czynny żal powinien ujawnić te osoby. Obowiązek taki wynika z art. 16 § 1 k.k.s. Zaznaczmy, że obowiązek ujawnienia dotyczy tylko współsprawców, nie zaś innych przestępstw lub wykroczeń pozostających nawet w związku z czynem objętym czynnym żalem. Stanowisko takie potwierdził między innymi Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z 6 marca 2003 r., sygn. akt II Aka 454/02).

Moment złożenia

Istotną przesłankę skuteczności czynnego żalu stanowi moment, w którym czynny żal jest składany. Zawiadomienie takie może być bowiem dokonane do momentu, zanim organ miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo też przez podjęciem przez organ czynności służbowych, np. przeszukania czy czynności sprawdzających.

Przykładowo, nie będzie już można złożyć prawnie skutecznego czynnego żalu w sytuacji, kiedy organ w trakcie przeprowadzanej kontroli podatkowej poweźmie wiadomości o dokonaniu czynu zabronionego. Nie będzie też możliwe złożenie czynnego żalu w przypadku, gdy inna osoba, niezwiązana z popełnieniem danego czynu, zawiadomi o tym organ podatkowy.

Uiszczenie uszczuplonej należności

Ostatnią przesłanką dotyczącą złożenia prawnie skutecznego czynnego żalu jest uiszczenie – w terminie określonym przez organ – uszczuplonej należności publicznoprawnej (art. 16 § 2 k.k.s.).

Powyższe sformułowanie należy rozumieć w ten sposób, że w momencie składania czynnego żalu sprawca nie ma obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Obowiązek ten powstanie wówczas, gdy uprawniony organ wyznaczy termin do jej wpłacenia, najczęściej dopiero po zbadaniu sprawy.

Sformułowanie użyte przez ustawodawcę może jednak rodzić pewne wątpliwości. Wyjaśnijmy je na przykładzie.

Przestępstwo oszustwa podatkowego (art. 56 k.k.s.) polega między innymi na podaniu przez podatnika nieprawdy, co skutkuje uszczupleniem należności publicznoprawnej (podatku). Sprawcą takiego przestępstwa może być np. prezes. Natomiast obowiązek uiszczenia tej należności będzie ciążył na spółce.

Krótkiego komentarza wymaga także użyte przez ustawodawcę sformułowanie „uiszczenie uszczuplonej należności w całości". Zgodnie bowiem z brzmieniem art. 53 Ordynacji podatkowej od zaległości podatkowej naliczane są odsetki. Odsetki można więc uznać za integralną część owej „uszczuplonej należności publicznoprawnej". Dlatego też, składając czynny żal, sprawca powinien liczyć się z koniecznością zapłacenia odsetek.

Obowiązek taki wynika również z zasady uiszczania zaległości podatkowej funkcjonującej na gruncie przepisów Ordynacji. Zgodnie z art. 55 § 2 ww. ustawy, w przypadku gdy dokonana wpłata nie pokrywa w całości zobowiązania podatkowego oraz odsetek, organ zalicza ją proporcjonalnie na należność główną i na odsetki. Jeśli natomiast czyn zabroniony nie polega na uszczupleniu należności publicznoprawnej, a orzeczenie przepadku przedmiotów jest obowiązkowe, sprawca powinien złożyć te przedmioty, natomiast w razie niemożności ich złożenia – uiścić ich równowartość pieniężną. Obowiązku tego nie stosuje się do przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie i obrót były zabronione.

Wskażmy także na przypadek przewidziany w art. 16 § 3 k.k.s., mianowicie na sytuację, gdy przedmioty podlegające przepadkowi mogą ulec szybkiemu zepsuciu lub gdy ich przechowywanie połączone byłoby z niewspółmiernymi kosztami. Organ może wówczas nałożyć na podatnika obowiązek uiszczenia równowartości pieniężnej tych przedmiotów.

Odesłania do aktów prawnych

Kodeks Karny Skarbowy - Artykuły 1-15

Kodeks Karny Skarbowy - Artykuły 16-19

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności

Na zakończenie rozważań dotyczących czynnego żalu należy odnieść tę instytucję do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Konsekwencje zarówno czynnego żalu, jak i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności są podobne, a mianowicie wiążą się z ograniczeniem odpowiedzialności za czyn zabroniony.

Podstawową różnicą w zakresie tych dwóch instytucji jest moment, w którym mogą być one zastosowane. Sprawca może złożyć czyny żal, zanim organ poweźmie wiadomość o popełnionym czynie zabronionym, natomiast dobrowolnie poddać się karze może tylko sprawca, w stosunku do którego organy prowadzą już postępowanie.

Zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności udziela sąd. Jest to druga zasadnicza różnica w stosunku do czynnego żalu. Wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może zostać złożony w postępowaniu przed finansowym organem dochodzenia, o skorzystaniu z tej instytucji decydować będzie jednak zawsze sąd.

Zgodnie z art. 17 § 1 k.k.s. sąd może udzielić zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli wina sprawcy i okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a jednocześnie:

a. uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną, jeśli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności,
b. sprawca uiścił kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony,
c. sprawca wyraził zgodę na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów uiścił ich równowartość pieniężną,
d. uiszczono co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania.

Jak wynika z powyższego, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wiąże się dla sprawcy z koniecznością poniesienia większych nakładów finansowych. W przeciwieństwie do czynnego żalu, składając wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, sprawca jest bowiem zobowiązany uiścić uszczuploną należność publicznoprawną. Dodatkowo, tytułem kary grzywny, musi uiścić kwotę odpowiadającą co najmniej 1/3 minimalnego miesięcznego wynagrodzenia – w przypadku przestępstwa skarbowego, lub 1/10 najniższego miesięcznego wynagrodzenia – w przypadku wykroczenia skarbowego. Na sprawcy ciąży obowiązek uiszczenia zryczałtowanej wysokości kosztów postępowania.

Zaznaczmy, że podobnie jak w przypadku czynnego żalu ustawodawca wprowadza pewne ograniczenia w zakresie zastosowania omawianej instytucji; są one jednak bardziej restrykcyjne.

W myśl art. 17 § 2 k.k.s. niedopuszczalne jest udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli:

- przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności,
- przestępstwo skarbowe zagrożone tylko karą grzywny popełniono w warunkach określonych w sytuacji, gdy sąd ma prawo zastosować nadzwyczajne obostrzenie kary,
- zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przepadkowi, chyba że zostanie ona cofnięta przez interwenienta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu.

Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności powoduje co do zasady takie same konsekwencje jak prawomocne orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, z tą jednak różnicą, że nie podlega ono wpisowi do rejestru karnego, a sprawca zachowuje status osoby niekaranej.

Ćwiczenie

Otwórz Kodeks karny skarbowy. Sprawdź w nim, jakie są progi odpowiedzialności. Przeczytaj artykuły odnoszące się do unikania odpowiedzialności karnej skarbowej.

Odesłania do aktów prawnych

Kodeks Karny Skarbowy - Artykuły 16-19

Na tym kończymy kurs wprowadzający do zagadnień związanych z powstawaniem i egzekucją zobowiązań podatkowych. Wszystkich zainteresowanych tą tematyką zapraszamy do zapoznania się z programem e-kursu: Kontrola podatkowa i celno-skarbowa - zanim będzie za późno. Kierujemy go do użytkowników czynnie uczestniczących w obrocie gospodarczym.

Dziękujemy Wam za udział i zapraszamy do skorzystania z innych naszych e-kursów - bezpłatnych i płatnych. Sprawdzajcie naszą ofertę kursów bezpłatnych - uzupełniamy ją stale o nowe szkolenia podstawowe.

Do zobaczenia!