

Karalność w prawie karnym skarbowym

Michał Kurzyński

Karalność w prawie karnym skarbowym

Wybrane zagadnienia regresji karania



Wydawnictwo
Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego
w Olsztynie

Kolegium Wydawnicze UWM
Przewodniczący
ZBIGNIEW CHOJNOWSKI
Redaktor Działu
MAŁGORZATA SZWEJKOWSKA

Redaktor prowadzący serii
PRZEMYSŁAW PALKA

Recenzent
STANISŁAW HOC

Projekt okładki
ADAM GŁOWACKI

Skład i łamanie
URSZULA TRZECIECKA

ISBN 978-83-7299-998-6

© Copyright by Wydawnictwo UWM • Olsztyn 2016

Wydawnictwo UWM
ul. Jana Heweliusza 14, 10-718 Olsztyn
tel. 89 523 36 61, fax 89 523 34 38
www.uwm.edu.pl/wydawnictwo/
e-mail: wydawca@uwm.edu.pl

Ark. wyd. 14,2; ark. druk. 12,0
Druk: Zakład Poligraficzny UWM w Olsztynie, zam. nr 108

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
---------------------	---

Wstęp	9
-------------	---

Rozdział 1 Zagadnienia ogólne

1.1. Wyjaśnienie pojęć podstawowych	13
1.1.1. Istota prawa karnego skarbowego	13
1.1.2. Istota degresji karania	15
1.2. Skala degresji karania	17
1.2.1. Istota zaniechania ukarania sprawcy	20
1.3. Odrębność prawa karnego skarbowego na tle prawa karnego	21

Rozdział 2 Kara i jej znaczenie w polskim systemie prawnym

2.1. Istota kary	29
2.2. Funkcje kary	32
2.3. Dyrektywy wymiaru kary	38
2.3.1. Dyrektywa sprawiedliwościowa	38
2.3.2. Dyrektywa prewencji indywidualnej	42
2.3.3. Dyrektywy a zasady sądowego wymiaru kary	49
2.4. Ustawowy i sądowy wymiar kary	50
2.5. Kary w prawie karnym skarbowym	61
2.5.1. Kara grzywny	65
2.5.1.1. Kara grzywny w stawkach dziennych	67
2.5.1.2. Kara grzywny określona kwotowo	70
2.5.2. Kara ograniczenia wolności	71
2.5.3. Kara pozbawienia wolności	75
2.6. Środki karne	77
2.7. Środki zabezpieczające	80

Rozdział 3 Czynny żal

3.1. Uwagi ogólne	83
3.2. Czynny żal w kodeksach karnym i karnym skarbowym	85
3.3. Czynny żal określony w art. 16a k.k.s.	86
3.4. Przesłanki pozytywne czynnego żalu	88
3.5. Przesłanki negatywne czynnego żalu	94
3.5.1. Przesłanki podmiotowe	94
3.5.2. Przesłanki przedmiotowe	96
3.6. Funkcjonowanie instytucji czynnego żalu	97

Rozdział 4

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności

4.1. Uwagi ogólne	107
4.2. Pozytywne przesłanki dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	110
4.2.1. Wina i okoliczności popełnienia czynu nie budzą wątpliwości	112
4.2.2. Uiszczenie należności publicznoprawnej	112
4.2.3. Uiszczenie kwoty tytułem kary grzywny	113
4.2.4. Zgoda na wypadek przedmiotów	114
4.2.5. Uiszczenie zryczałtowanych kosztów postępowania	114
4.3. Przesłanki negatywne dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	116
4.3.1. Zagrożenie karą ograniczenia lub pozbawienia wolności	116
4.3.2. Popełnienie czynu w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary	117
4.3.3. Zgłoszono interwencję co do przedmiotów podlegających przypadkowi	117
4.4. Funkcjonowanie instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	120

Rozdział 5

Odstąpienie od wymierzenia kary sprawcy

5.1. Uwagi ogólne	131
5.2. Fakultatywność stosowania odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy	132
5.3. Funkcjonowanie instytucji odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy	138

Rozdział 6

Nadzwyczajne złagodzenie kary

6.1. Uwagi ogólne	143
6.2. Przesłanki pozytywne nadzwyczajnego złagodzenia kary	152
6.3. Przesłanki negatywne nadzwyczajnego złagodzenia kary	156
6.4. Funkcjonowanie instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary	158

Rozdział 7

Przedawnienie karalności

7.1. Istota przedawnienia karalności	163
7.2. Charakter przedawnienia karalności	165
7.3. Przedawnienie karalności	166
7.4. Przedawnienie wykonania orzeczonej kary	170
7.5. Funkcjonowanie instytucji przedawnienia	170

Wnioski	179
----------------------	-----

Bibliografia	183
---------------------------	-----

WYKAZ SKRÓTÓW

Źródła prawa

- GSIg – Gesetzessammlung (niemiecki zbiór aktów prawnych)
- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 88 poz. 553 ze zm.)
- k.k. z 1932 r. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 60 poz. 571)
- k.k. z 1969 r. – ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 13 poz. 94 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89 poz. 555 ze zm.)
- k.k.w. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. Nr 90 poz. 557 ze zm.)
- k.w. – ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 482 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78 poz. 483 ze zm.)
- Ord. Pod. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
- u.k.s. z 1926 r. – ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U. Nr 105 poz. 609 ze zm.)
- u.k.s. z 1960 r. – ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. Nr 21 poz. 123 ze zm.)
- u.k.s. z 1971 r. – ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. Nr 28 poz. 260 ze zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- CPKiNP – Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
- GS – Gazeta Sądowa
- KPP – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- MP – Monitor Podatkowy
- NKPK – Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego
- NP – Nowe Prawo
- OSA – Orzecznictwo Sądów Administracyjnych
- OSPKA – Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
- OSN – Orzecznictwo Sądu Najwyższego
- OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
- PiP – Państwo i Prawo
- PP – Przegląd Podatkowy
- PPA – Przegląd Prawa i Administracji
- PPLFS – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
- Pr. i Pod. – Prawo i Podatki
- Prok. i Pr. – Prokuratura i Prawo
- PS – Przegląd Sądowy
- PiŻ – Prawo i Życie
- RPEiS – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

- SPiA – Studia Prawnicze i Administracyjne
- WPP – Wojskowy Przegląd Prawniczy
- ZNWSSM – Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Suwalsko-Mazurskiej
- ZNUŁ – Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

Inne

- KK – Izba Karna Sądu Najwyższego
- KRK – Krajowy Rejestr Karny
- SN – Sąd Najwyższy
- ONZ – Organizacja Narodów Zjednoczonych
- TK – Trybunał Konstytucyjny

WSTĘP

Omówienie instytucji degresji karania występującej na gruncie prawa karnego skarbowego wymaga przede wszystkim określenia specyfiki tej gałęzi prawa. Prawo karne skarbowe stanowi bowiem bardzo wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego, o autonomicznym charakterze, wyodrębnioną przede wszystkim ze względu na przedmiot ochrony – regulującą odpowiedzialność karną za czyny godzące w interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej¹. Powyższy katalog ma charakter zamknięty, tj. ochronie podlega tylko interes finansowy powyższych podmiotów².

Ze względu na przedmiot ochrony prawo karne skarbowe jest ściśle powiązane z innymi gałęziami prawa, przede wszystkim: podatkowym, celnym, dewizowym czy też hazardowym. Ponadto powiązane jest z innymi gałęziami prawa, o charakterze administracyjnym czy cywilnym. Tym samym można więc jednoznacznie stwierdzić, że jest to przedmiot ochrony o charakterze typowo ekonomicznym, w którym odpowiedzialności nie podlegają sprawcy np. narażający bezpośrednio inne osoby na uszczerbek na zdrowiu.

Na wybór analizy degresji karania jako przedmiotu opracowania wpłynęło kilka czynników. Za podstawowy autor niniejszego opracowania uznał rolę, jaką przepisy związane z degresją karania pełnią w prawie karnym skarbowym (zarówno w znaczeniu teoretycznym, jak i praktycznym) oraz ich wpływ na kierunek polityki karnej. Przepisy te, realizując założenia prawa karnego skarbowego, dążą do zabezpieczenia interesu finansowego uprawnionych podmiotów publicznoprawnych (Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej).

Znaczenie powyższej problematyki dla nauki prawa karnego skarbowego (oraz innych gałęzi prawa o charakterze sankcyjnym) jest bezsporne. Także ustawodawca dostrzegł szczególne znaczenie degresji karania, poświęcając mu uwagę już w pierwszych rozdziałach kodeksu karnego skarbowego (rozdział 2 – Zaniechanie ukarania sprawcy), przed właściwymi przepisami określającymi represję karną. Można więc uznać, że analiza tych oryginalnych rozwiązań (zwłaszcza na tle innych gałęzi prawa) ma znaczenie teoretyczno-poznawcze oraz praktyczno-społeczne, co składa się na ogólną genezę tego opracowania.

¹ Interes finansowy Unii Europejskiej został objęty ochroną z dniem 1 maja 2004 r., tj. z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 162 poz. 1569).

² Por. B. Sygit, P. Palka, *Interes publiczny i prywatny w prawie karnym. Uwagi na marginesie art. 231 kk* [w:] A. Przyborowska-Klimczak (red.), *Iudicium Est Scientia. Księga jubileuszowa Profesora Romualda Kmiećnika*, Warszawa 2011, s. 193–216.

Dodatkowym celem pracy jest próba oceny aktualnie obowiązującego modelu przewidzianego w przepisach karnych skarbowych i określonych w kodeksie karnym skarbowym. W niniejszym opracowaniu przyjęto także założenie, w myśl którego instytucja degresji karania nie mieści się w przyjętym od dawna i utrwalonym w praktyce schemacie typowych konstrukcji legislacyjnych, ponieważ jej rozwiązania (przynajmniej w części) burzą wypracowane do tej pory uogólnienia oraz zakorzenione stereotypy stosowane w praktyce. Tym samym nowatorskość powyższych rozwiązań częstokroć stanowi ryzyko zaistnienia wątpliwości w stosowaniu przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz ich błędną interpretację przez organy prowadzące postępowania karne skarbowe. Celowość powyższych badań postulowana była w doktrynie już od dawna i tym samym stała się ugruntowanym poglądem w rozważaniach dotyczących poszczególnych instytucji prawnych³.

Na powyższe problemy wpływają zwłaszcza odmienne regulacje dotyczące zasad odpowiedzialności karnej. Wykorzystywanie w prawie karnym skarbowym rozwiązań przyjętych w prawie karnym powszechnym ma charakter jedynie subsydiarny, jednocześnie stosowane są bowiem oryginalne konstrukcje procesowe dotyczące m.in. właściwości organów prowadzących postępowanie przygotowawcze, zabezpieczenia majątkowego, interwencji, odpowiedzialności posiłkowej, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czy też postępowania w stonku do nieobecnych⁴.

Degresja karania w prawie karnym skarbowym może oznaczać różne regulacje prawa karnego skarbowego oraz prawa karnego powszechnego, w formie mniejszego lub większego złagodzenia odpowiedzialności karnej sprawcy czynu zabronionego. Państwo może zatem całkowicie zrezygnować z ukarania (jak ma to miejsce w przypadku czynnego żalu skarbowego lub stwierdzenia przedawnienia karalności), formalnego skazania (w przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności lub nadzwyczajnego złagodzenia kary) lub też z wymierzenia kary lub środka karnego (w ramach odstąpienia od wymierzenia kary).

W niniejszej monografii zostanie podjęta także próba wskazania, że to właśnie degresja karania – bardziej od innych przyjętych w prawie karnym skarbowym konstrukcji prawnych – dowodzi prymatu prewencji w kreowaniu polityki karnej oraz prymatu kar o charakterze nieizolacyjnym⁵.

Opracowanie uwzględnia zarówno zjawisko degresji karania, jak i czynniki warunkujące jej istnienie czy zastosowanie, zaś z uwagi na penalny charakter

³ Z. Rogoziński, *Metody statystyczne w prawoznawstwie*, Warszawa 1978, s. 5–9.

⁴ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 335–336.

⁵ Zob. M. Płatek, *Granice racjonalnej polityki karnej i penitencjarnej* [w:] M. Zubik (red.), *Prawo a polityka*, Warszawa 2007, s. 323 i nn.; por. J. Bafia, *Wzbogacenie środków zwalczania drobnej przestępczości*, PiP 1968, nr 4–5.

prawa karnego skarbowego ukierunkowane zostało na wskazanie sankcyjnego charakteru tej gałęzi prawa. Kompleksowe ujęcie problematyki spowodowałoby zbytnią obszerność monografii.

Tak skonstruowane opracowanie oparte jest na założeniu, że wyznacznikiem w dyskusji na temat degresji karania winna być głęboka refleksja nad istotą kary, czynnikami decydującymi o jej wyborze, celami, jakie ma spełniać, by całkowite odstąpienie od usankcjonowania sprawcy czynu zabronionego bądź złagodzenie charakteru tej dolegliwości (przy uwzględnieniu potrzeby naprawienia szkody powstałej poprzez popełnienie czynu zabronionego) dawało poczucie właściwego ukierunkowania.

Zdecydowanie podkreślony został zwłaszcza ostatni aspekt, ponieważ – jak słusznie zauważa Jarosław Wyrembak – odpowiedzialność o typowym charakterze odszkodowawczym nie musi być wyłącznie domeną prawa cywilnego, a może być uwzględniana w rozważaniach o charakterze *sensu largo* także na płaszczyźnie prawa karnego (w tym karnego skarbowego) jako jedna z konsekwencji popełnienia przez sprawcę czynu zabronionego⁶.

⁶ J. Wyrembak, *Idea sprawiedliwości naprawczej jako wyznacznik kryminalizacji* [w:] M. Płatek, M. Fajst (red.), *Sprawiedliwość naprawcza. Idea. Teoria. Praktyka*, Warszawa 2005, s. 109, 129.

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1.1. Wyjaśnienie pojęć podstawowych

1.1.1. Istota prawa karnego skarbowego

Nie sposób nie zgodzić się z poglądami głoszonymi w doktrynie, że specyfika prawa karnego skarbowego łączy zagadnienia z zakresu prawa karnego, finansowego, administracyjnego czy cywilnego¹.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na strukturę przyjętą przez ustawodawcę w obowiązującym kodeksie karnym skarbowym, która w znaczący sposób przypomina regulację zastosowaną w aktach prawnych dotyczących prawa karnego powszechnego, co jednoznacznie dowodzić może największego zbliżenia prawa karnego skarbowego do prawa karnego powszechnego w porównaniu do wszystkich wymienionych wcześniej gałęzi prawa, wskazując tym samym na jej typowo penalny charakter.

Potwierdzeniu powyższego wniosku może służyć dokładna analiza struktury kodeksu karnego skarbowego, w której, podobnie jak w prawie karnym powszechnym, można zauważyć wyraźny podział na część materialną (art. 1–111), procesową (art. 113–177) oraz wykonawczą (art. 178–191). Część materialna reguluje m.in. zachowania sprawcy, które należy uznać za naganne i potraktować je jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, sankcje grożące za ich popełnienie, zasady związane z pociągnięciem do odpowiedzialności karnej, zasady i dyrektywy wyboru kary i/lub środka karnego lub zabezpieczającego, terminy przedawnienia karalności czynów zabronionych oraz przedawnienia wykonania prawomocnie orzeczonej kary czy też terminy związane z uznaniem zatarcia prawnych skutków skazania².

Procesowa część kodeksu karnego skarbowego określa m.in. podstawowe zasady związane z przeprowadzeniem procesu karnego skarbowego, warunki

¹ Zob. M. Goettel, M. Lemonnier, A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. Jan, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011; por. F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996, s. 1–2.

² V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 21–22.

jego dopuszczalności, właściwości organów biorących udział w postępowaniu karnym skarbowym, ich prawa oraz obowiązki, rodzaje wydawanych orzeczeń, zwłaszcza tych, które nie mają odniesienia do właściwych przepisów zawartych w kodeksie karnym skarbowym³.

Natomiast wykonawcza część kodeksu karnego skarbowego określa m.in. procedurę związaną z wykonywaniem prawomocnych orzeczeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, prawa i obowiązki osób skazanych oraz zasady związane z wykonywaniem kar i środków penalnych, które nie mają odniesienia do właściwych przepisów zawartych w kodeksie karnym wykonawczym⁴.

Pomimo uznania prawa karnego skarbowego za swoisty *lex specialis* prawa karnego, należy jeszcze raz zaznaczyć, że jest to gałąź o jak najbardziej autonomicznym charakterze (w przeciwieństwie do np. prawa karnego wojskowego), stanowi bowiem wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego, regulującą zakres odpowiedzialności karnej za czyny godzące w interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnoty Europejskiej. Jest to katalog zamknięty, tj. chroni interes finansowy tylko tych podmiotów⁵.

Powyższa definicja wskazuje na typowo ekonomiczny charakter przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz subsydiarny charakter kodeksu karnego skarbowego wobec norm prawnych regulujących zagadnienia finansowo-podatkowe⁶.

Autonomiczność prawa karnego skarbowego została podkreślona także przez samo określenie podstawowego aktu prawnego regulującego tę określoną i samodzielną gałąź prawa jako „kodeks”. Jak wskazują Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, powyższe określenie może budzić istotne wątpliwości, czy prawo karne skarbowe, jako ściśle związane z prawem karnym, powinno posiadać tę formę (zamiast „zwykłej” ustawy).

Autorzy postulatu podkreślają jednak (z czym należy się zgodzić), że pomimo wątpliwości związanych z kryteriami gałęziowego podziału prawa, prawo karne skarbowe praktycznie od początku obowiązywania uznawane było w społecznym odbiorze za specyficzną gałąź prawa z odrębnymi uregulowaniami, co może wskazywać na potrzebę określenia i utrzymanie tej gałęzi prawa w ramach kodeksu⁷.

³ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 22.

⁴ Ibidem, s. 22.

⁵ Ibidem, s. 21.

⁶ Por. T. Kaczmarek, *Z rozważań nad ekonomiczną teorią kary*, CPKiNP 2004, nr 2, s. 127–140; A. Muszyńska, *Naprawienie szkody wyrządzonej przestępstwem*, Warszawa 2010; G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 76–91.

⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 4–6.

Warto zauważyć, że powyższe określenie ustawodawca zastosował dopiero w 1997 r. Wcześniej prawo karne skarbowe było zawarte w ramach zwykłej ustawy. Warto także wskazać, że już w pierwszej polskiej ustawie określającej specyfikę prawa karnego skarbowego z 1926 r. zawarte zostały przepisy dotyczące degresji karania⁸.

Dowodzi to, że od początku swojego funkcjonowania prawo karne skarbowe było (i jest) traktowane jako gałąź prawa o charakterze subsydiarnym względem przepisów prawa finansowego (rozumianego w szerokim zakresie) głównie za sprawą konieczności zapewnienia ochrony uprawnionych podmiotów publicznoprawnych, a dodatkowo jako forma egzekucji prawidłowego respektowania nakładanych przez nie obowiązków, czego przykładem może być istnienie przepisów dotyczących degresji karania.

1.1.2. Istota degresji karania

Degresja karania ma na celu umożliwienie sprawcy uniknięcie odpowiedzialności lub jej nadzwyczajne złagodzenie, co niejednokrotnie skłania sprawców czynów zabronionych do właściwego wykonywania obowiązków finansowych oraz do inicjowania prób naprawienia powstałej szkody, zanim zostanie na nich nałożona stosowna sankcja. Efektem takich działań jest pożądana przez przepisy prawa finansowego postawa sprawcy, polegająca na dążeniu do osiągnięcia zgody z wymogami normy prawnej oraz do zapewnienia właściwego postrzegania prawnie ustanowionego porządku finansowego⁹.

Powoduje to uznanie, że skoro sprawca przestępstwa/wykroczenia skarbowego naprawił szkodę (a tym samym uznał swoją winę) i w konsekwencji uprawniony podmiot publicznoprawny (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego lub Wspólnota Europejska) nie poniósł żadnej straty, to nie ma potrzeby stosowania kary o charakterze kryminalnym. Dodatkowo w powyższym przypadku stwierdza się zaistnienie pozytywnej prognozy kryminalistycznej, czyli wysuwa się swoiste domniemanie, zgodnie z którym postawa sprawcy wskazuje na to, iż w przyszłości będzie on wykonywał swoje obowiązki z należytą starannością¹⁰.

⁸ W. Bednarek, J. Dobkowski, Z. Kopacz, *Uwagi i konstatacje ogólne na temat degresji karania w prawie karnym skarbowym* [w:] J. Błachut, M. Szewczyk, J. Wojcikiewicz (red.), *Nauka wobec przestępczości. Księga ku czci Profesora Tadeusza Hanauska*, Kraków 2001, s. 240.

⁹ F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 34.

¹⁰ Por. T. Kaczmarek, *Utylitaryzm karania. Prewencja szczególna* [w:] idem, *Rozważania o przestępstwie i karze. Wybór prac z okresu 40-lecia naukowej twórczości*, Warszawa 2006, s. 429–443; J. Cholewicki, *Restrykcyjność polskiego modelu karnego skarbowego*, *Prok. i Praw.* 2014, nr 4, s. 83–102.

Powyżej wskazane zostały podstawowe czynniki sprzyjające zastosowaniu degresji karania, która w prawie karnym skarbowym może przyjąć różną postać:

- umorzenie absorpcyjne,
- warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego,
- warunkowe zawieszenie wykonania kary,
- warunkowe zwolnienie,
- dopuszczalność zamiany kary pozbawienia wolności na karę ograniczenia wolności,
- wielość sposobów nadzwyczajnego złagodzenia kary,
- przedawnienie karalności,
- przedawnienie wykonania kary,
- zaliczenie tymczasowego aresztowania na poczet kary,
- odstąpienie od nadzwyczajnego złagodzenia kary,
- czynny żal skarbowy,
- dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- odstąpienie od wymierzenia kary,
- wymierzanie grzywny za wykroczenia skarbowe w postępowaniu mandatomym¹¹.

Powyższe instytucje Janusz Sawicki uznaje za przykłady degresji karania *sensu largo*. Jednak, aby wykazać specyfikę ich funkcjonowania w praktyce, w niniejszym opracowaniu zostaną przedstawione jedynie te najbardziej charakterystyczne, określane jako przykład stosowania przez ustawodawcę racjonalnej, eksponującej współczesne tendencje polityki kryminalnej w zakresie małych i średnich czynów zabronionych¹².

¹¹ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 122.

¹² *Uzasadnienie rządowego projektu k.k.s.* [w:] *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, s. 152. Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Abolicja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008; M. Filar, *Dekryminalizacja i jej efekty*, NP 1975, nr 12, s. 1524–1529; D. Gajdus, *Czynny żal w polskim prawie karnym*, Toruń 1984; A. Krukowski, „Znikome społeczne niebezpieczeństwo czynu” na tle problematyki materialnej (społecznej) treści przestępstwa w k.k. z 1969 r., *Palestra* 1972, nr 2; R. Kubacki, *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, PP 2001, nr 2, s. 49–52; M. Kurzyński, *Kilka uwag na temat odstąpienia od ukarania sprawcy w Kodeksie karnym skarbowym* [w:] J. Dobkowski (red.), *Prawo. Administracja. Policja. Książka jubileuszowa prof. W. Bednarka*, Olsztyn 2006, s. 267–273; J. Palatyński, S. Wurzel, *Wybrane zagadnienia z ustawy karnej skarbowej w świetle praktyki i orzecznictwa*, *Palestra* 1973, nr 3; Z. Radzikowska, *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym*, Kraków 1986; R.A. Stefański, *Wniosek prokuratora o skazanie oskarżonego bez rozprawy*, *Prok. i Pr.* 1998, nr 2, s. 46–57; L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004; W. Zalewski, *Naprawienie szkody w polskim prawie karnym, a postulaty restorative justice* [w:] S. Waltoś, B. Nita, P. Trzaska, M. Żurek (red.), *Kompensacyjna funkcja prawa karnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Zbigniewa Gostyńskiego*, Kraków 2002.

1.2. Skala degresji karania

Badając instytucję degresji karania w prawie karnym skarbowym, nie sposób pominąć występowania tej instytucji w praktyce, dlatego też przeprowadzona analiza danych sądowych pozyskanych w wybranych wydziałach karnych sądów rejonowych z obszaru województwa warmińsko-mazurskiego (tabele 1–3), a dotyczących wykorzystania określonych instytucji degresji karania wskazuje, że sędziowie często korzystają z przyjętych rozwiązań. Niektóre z nich cieszą się stosunkowo dużą popularnością (np. udzielnie zgodny na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności), inne pozornie nie są w ogóle stosowane i tym samym nie znajdują odzwierciedlenia w statystykach (np. z nadzwyczajne złagodzenie kary)¹³.

Tabela 1

Degresja karania w orzeczeniach sądowych w sprawach karnych skarbowych wydanych przez olsztyński sąd rejonowy¹⁴

Rodzaj rozstrzygnięcia	Lata											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	razem
Ogólna liczba postępowań	285	543	352	330	657	473	277	183	213	248	358	3919
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	136	297	192	107	295	70	136	72	97	111	116	1629
Odstąpienie od wymierzenia kary	4	22	6	5	3	4	1	1	0	2	1	49
Nadzwyczajne złagodzenie kary	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Przedawnienie	1	1	13	13	11	1	3	7	2	6	4	62
Pozostałe	144	223	141	205	348	398	137	103	114	129	237	2179

Dane uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach II i VII Wydziału Karnego.

Powyższa tabela prezentuje różne formy degresji karania na tle pozostałych rozstrzygnięć, które zapadły w sprawach o przestępstwa/wykroczenia skarbowe. Analizując zestawione w niej dane, można jednoznacznie wskazać, że jest to najczęściej stosowana instytucja w postępowaniach sądowych dotyczących przestępstw/wykroczeń skarbowych, z którymi spotkać się można w olsztyńskim

¹³ Szczegółowa analiza wybranych instytucji degresji karania zostanie przedstawiona w dalszej części monografii.

¹⁴ Rodzaje rozstrzygnięć w sprawach o przestępstwa/wykroczenia skarbowe w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie.

sądzie rejonowym, i orzekana jest w 44,39% wszystkich spraw z tej dziedziny prawa. W okresie badawczym instytucja ta przyjmowała przeważnie postać zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i wynosiła średnio 41,56% wszystkich rozstrzygnięć sądowych w sprawach karnych skarbowych. Najczęściej degressję karania orzekano w 2002 r. (59,94% wszystkich rozstrzygnięć w zakresie spraw o przestępstwa/wykroczenia sądowe), a najrzadziej w 2005 r. (15,85%).

Tabela 2

Specyfika orzeczeń sądowych w sprawach karnych skarbowych wydanych przez elbląski sąd rejonowy¹⁵

Rodzaj rozstrzygnięcia	Lata											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008*	2009*	2010	razem
Ogólna liczba postępowań	7	5	122	262	108	551	475	10	383	484	528	2935
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	0	0	56	81	31	158	112	0	103	106	117	764
Odstąpienie od wymierzenia kary	0	0	0	0	0	1	0	0	0	3	1	5
Nadzwyczajne złagodzenie kary	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Przedawnienie	0	1	7	3	0	5	2	0	1	4	5	28
Pozostałe	7	4	59	178	77	387	361	10	279	371	405	2138

Dane uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów. Gwiazdką (*) oznaczono dane uzyskane z X Wydziału Grodzkiego w Elblągu.

Na podstawie danych statystycznych pochodzących z elbląskiego sądu rejonowego i dotyczących analizowanego okresu można zauważyć, że degressja karania nie była już tak często orzekana, jak miało to miejsce w olsztyńskim sądzie rejonowym, i kończyła średnio 27,15% postępowań o przestępstwa/wykroczenia skarbowe.

Podobnie jak w olsztyńskim sądzie rejonowym, najczęściej stosowaną formą degressji karania w sprawach karnych skarbowych było udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (26,03% wszystkich spraw o przestępstwa wykroczenia/skarbowe). Najczęściej instytucja ta była stosowana w 2002 r. (51,63% zakończonych postępowań), natomiast najrzadziej, a w zasadzie w ogóle, nie stosowano jej w latach 2000 i 2007 (0,0%).

¹⁵ Rodzaje rozstrzygnięć w sprawach o przestępstwa/wykroczenia skarbowe w VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu.

Tabela 3

Specyfika orzeczeń sądowych w sprawach karnych skarbowych
wydanych przez lidzbarski sąd rejonowy¹⁶

Rodzaj rozstrzygnięcia	Lata											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	razem
Ogólna liczba postępowań	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	84	68	35	45	36	95	67	430
Odstąpienie od wymierzenia kary	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	0	0	0	0	0	0
Nadzwyczajne złagodzenie kary	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	0	0	0	0	0	0
Przedawnienie	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	1	4	1	1	0	0	7
Pozostałe	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	13	52	70	72	73	137	149	566

Dane uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału.

Liczba przypadków zastosowania degresji karania w lidzbarskim sądzie rejonowym na przestrzeni analizowanego okresu wyniosła średnio 43,54% wszystkich spraw w związku z popełnieniem przestępstwa/wykroczenia skarbowego, co stanowi uśrednienie wyników uzyskanych dla sądów rejonowych w Olsztynie i Elblągu.

Dodatkowo należy wskazać, że z powodu zniszczenia dokumentów przez sekretariat tego wydziału nie uzyskano danych za lata 2000–2004, co uniemożliwiło pełne przedstawienie udziału procentowego omawianej instytucji karania w ogólnej liczbie orzeczeń sądowych w latach 2000–2010 i co z pewnością miało by wpływ na ostateczną wartość liczbową. Podobnie jednak jak w dwóch wcześniej wskazanych sądach, także tutaj zgoda na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowiła najczęstszą formę degresji karania i dotyczyła średnio 42,87% wszystkich spraw, przy czym najczęściej stosowanym rozstrzygnięciem była w 2004 r. (86,59% wszystkich spraw), natomiast najrzadziej w 2009 r. (31,01%).

Jak wynika z przeprowadzonej analizy, degresja karania stanowi istotny element w procesie karnym skarbowym jako jedno z częstszych rozwiązań stosowanych wobec sprawców przestępstw/wykroczeń skarbowych. Średnia liczba spraw, w których sędziowie zdecydowali się na zastosowanie powyższej instytucji, wynosi 37,85% wszystkich postępowań karnych skarbowych.

¹⁶ Rodzaje rozstrzygnięć o przestępstwa/wykroczenia skarbowe w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim.

Najbardziej charakterystycznym przejawem regresji karania w prawie karnym skarbowym, zarówno w kontekście doktrynalnym, jak i praktycznym, jest zaniechanie ukarania sprawcy (szczegółowo omówione w następnym podrozdziale). Wynika to przede wszystkim z postulatu ekonomiki procesowej, głównie ograniczania kosztów związanych z przeprowadzeniem postępowania, a także egzekucji orzeczonej kary w sytuacji, gdy uszczerbek finansowy powstały na skutek popełnienia czynu zabronionego zostanie naprawiony (co stanowi podstawowy warunek umożliwiający zastosowanie którejkolwiek z form regresji karania).

1.2.1. Istota zaniechania ukarania sprawcy

Prawo karne skarbowe dopuszcza możliwość zaniechania ukarania sprawcy w trzech przypadkach. Po pierwsze, w sytuacji wyrażenia czynnego żalu skarbowego. Wówczas instytucja ta polega na odstąpieniu od jakiegokolwiek usankcjonowania sprawcy za popełniony czyn, poza obowiązkiem zwrotu należności publicznoprawnej, którą sprawca uszczuplił lub naraził na uszczuplenie, oraz orzeczeniem przepadku przedmiotów, jeżeli takowe zostały przez sprawcę czynu użyte¹⁷.

Po drugie, gdy wobec sprawcy stosuje się środek karny w postaci zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W doktrynie panuje pogląd, że rozwiązanie to stosuje się tylko w uzasadnionych przypadkach (obok obowiązku zwrotu należności publicznoprawnej, którą sprawca uszczuplił lub naraził na uszczuplenie), gdy cele ewentualnej kary, która miałaby być orzeczona, zostały spełnione już na poziomie środków karnych¹⁸.

Po trzecie, wobec sprawców młodocianych (w praktyce najczęściej wykonywana) oraz w postępowaniu w stosunku do nieobecnych. Gdy postępowanie prowadzone jest względem osób, które nie mogą uczestniczyć w procesie (choćby z powodu stałego przebywania za granicą lub też niemożności ustalenia miejsca pobytu sprawcy), orzeczenie kary, środka karnego lub innego środka jest co najmniej niecelowe i dlatego można je ograniczyć do przepadku przedmiotów, jako wyłącznego, ewentualnego środka karnego.

Powyższe instytucje omówione zostaną w dalszej części monografii, zarówno w zakresie założeń doktrynalnych, jak i zastosowań w praktyce z przytoczeniem

¹⁷ Zob. art. 36 § 1 pkt 2 k.k.s. Instytucja czynnego żalu skarbowego w zakresie jej historycznych uwarunkowań, istoty, celu oraz podstaw obligatoryjnej bezskuteczności zostanie omówiona w dalszej części niniejszego opracowania.

¹⁸ V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 179–180. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w zakresie jej historycznych unormowań, istoty, obowiązków spoczywających na sprawcy oraz skutków, jakie są następstwem zastosowania tego środka karnego, zostanie omówione w dalszej części niniejszego opracowania.

danych statystycznych obrazujących ich procentowy udział w ogóle rozstrzygnięć postępowań, z uwzględnieniem przedstawionych w dalszej części monografii celów i tez badawczych.

1.3. Odrębność prawa karnego skarbowego na tle prawa karnego

Omawiając specyfikę prawa karnego skarbowego, nie sposób pominąć powiązań tej gałęzi prawa z prawem karnym, chociaż przedmiotem regulacji karnych skarbowych jest także odrębna procedura, związana z pociągnięciem do odpowiedzialności karnej skarbowej sprawcy oraz postępowanie wykonawcze¹⁹.

Należy podkreślić, że wykorzystywane w powyższej materii określone przepisy prawa karnego powszechnego mają jedynie charakter subsydiarny w stosunku do prawa karnego skarbowego²⁰.

W dotychczasowych rozważaniach podkreślana była specyfika autonomicznego charakteru prawa karnego skarbowego, które obecnie uznane jest za specyficzną gałąź prawa karnego powszechnego, choć w doktrynie spotyka się również postulaty o uznanie jej za karną gałąź prawa finansowego. Postulaty w tej sprawie wysuwa m.in. Alicja Bieniek-Kosikowska, której zdaniem gałąź prawa posiadająca tak silne związki z prawem finansowym oraz unormowania związane z rozwojem gospodarczym winna być uznana właśnie za gałąź prawa finansowego, a nie karnego, co dowodzi jej zdaniem typowo administracyjnego charakteru prawa karnego skarbowego²¹.

Są to jednak nieliczne wnioski, których nie sposób przeciwstawić postulatom uznającym typowo karną przynależność prawa karnego skarbowego. Co ciekawe, nawet autorzy dowodzący administracyjnego charakteru prawa karnego skarbowego uznają, że o ile prawo karne skarbowe ma charakter typowo finansowy (administracyjny), to odpowiedzialność ponoszona przez sprawcę czynu penalizowanego przez kodeks karny skarbowy ma już charakter typowo karny.

Prawo karne skarbowe jest zatem związane bardziej z prawem karnym niż z prawem finansowym czy administracyjnym i dlatego też jego autonomiczny charakter zostanie przedstawiony w kontekście różnic pomiędzy nim a prawem karnym powszechnym.

¹⁹ Zob. M. Cieślak, *O węzłowych pojęciach związanych z sensem kary*, NP 1969, nr 2, s. 200 i nn.

²⁰ Zob. L. Wilk, *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 6, s. 56–65.

²¹ A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe czy Prawo karne finansowe*, NP 1967, nr 12, s. 1585–1599. Por. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym* [w:] Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Postuszny, J. Stelmasiak (red.), *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemyśl 2000, s. 90.

Jak stwierdzono wcześniej, prawo karne ma charakter subsydiarny w stosunku do rozwiązań przyjętych w prawie karnym skarbowym. Jego charakter określony został w art. 20 k.k.s. (dla części materialnoprawnej), art. 113 k.k.s. (dla części procesowej) oraz w art. 178 k.k.s. (dla części wykonawczej). Dowodzi to jednoznacznie, że prawo karne skarbowe pomimo swojej autonomii chętnie korzysta z rozwiązań przyjętych w prawie karnym, pozostawiając jednak miejsce na uregulowania właściwe problematyce karnej skarbowej²².

Podstawowym aspektem odróżniającym prawo karne skarbowe od innych gałęzi prawa jest samo nazewnictwo, co – jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik – jest przykładem autonomii regulacji normatywnej (wystarczy porównać pojęcia przestępstwa i przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia i wykroczenia skarbowego)²³.

Co ciekawe, odmienne spostrzeżenia wysuwa Edward Szwedek: „pojęcie przestępstwa skarbowego pokrywa się z tym, co kodeks karny nazywa występkiem. Ponieważ więc występki to przestępstwa a przestępstwo to czyn zabroniony, nie powinno być wątpliwości co do tego, że czynem zabronionym w rozumieniu art. 215 i 216 k.k. może być również przestępstwo dewizowe, jak to słusznie podnosi głosowana uchwała”²⁴.

Powyższe rozważania mogą dowodzić, że to swoiste rozgałęzienie pojęcia czynu zabronionego – inaczej rozumiane w myśl prawa karnego, a inaczej na płaszczyźnie karnej skarbowej – w sposób jednoznaczny wskazuje na odrębność obu gałęzi prawa²⁵.

Nie sposób jednak nie zgodzić się z analizą twierdzenia Szwedka dokonaną przez Grzegorza Bohdana, który wskazuje, że przytoczona interpretacja jest co najmniej błędna, ponieważ bazując tylko na definicjach ustawowych (art. 1, 5 § 1 i 3 k.k. oraz art. 1 u.k.s. z 1971 r., obecnie art. 1 § 1 k.k.s.) i porównując zapisy obydwu aktów prawnych, wyraźnie widać nieadekwatność tego twierdzenia²⁶.

Autonomiczny charakter prawa karnego skarbowego wyraża się także, a może przede wszystkim, w kompleksowym określeniu czynów penalizowanych, a także odpowiedzialności grożącej za ich popełnienie, tj. w rozbudowanych przepisach dotyczących zasad ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej, instytucji wyłączających odpowiedzialność, dyrektyw wyboru kary oraz środków karnych czy probacyjnych. Wskazuje na to także umieszczenie w art. 53 k.k.s.

²² Zob. Z. Siwik, „Odpowiednie” stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (*Studium na tle systemu środków penalnych*), PPA 1987, t. 23, s. 90 i nn.

²³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 8.

²⁴ E. Szwedek, *Glosa do Uchwały składu siedmiu sędziów*, (IK) z dnia 31 lipca 1974 r. VI KZP 9/74, OSPKA 1975, nr 10, s. 450–451.

²⁵ Zob. B. Koch, *Glosa do uchwały siedmiu sędziów*, (IK) z dn. 31 lipca 1974 r., VI KZP, OSPKA 1976, nr 2, s. 79–83.

²⁶ G. Bohdan, *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, PS 1997, nr 15, s. 84–86.

rozbudowanego słowniczka wyrażen ustawowych stosowanych w prawie karnym skarbowym²⁷.

Do podobnych wniosków prowadzi porównanie rozwiązań zawartych w prawie karnym skarbowym i uregulowań określonych w prawie wykroczeń, co podkreśla zwłaszcza norma prawna zawarta w art. 46 k.k.s. Zatem zarówno w zakresie określenia pojęć „przestępstwo skarbowe”, jak i „wykroczenie skarbowe” można stwierdzić jednoznacznie, że kodeks karny skarbowy ma charakter zupełny, wyraźnie określony własnymi przepisami²⁸.

Oprócz zapisów dotyczących pociągania do odpowiedzialności sprawcy w prawie karnym skarbowym zrezygnowano z przepisów dotyczących obrony koniecznej oraz w stanie wyższej konieczności, jednakże w praktyce – zwłaszcza w obliczu kilku powodzi, które dotknęły w ostatnich latach Polskę – warto zauważyć, że w tej materii praktyka znacząco wyprzedziła zamysł ustawodawcy²⁹.

Dotyczy to chociażby sytuacji, w której przedsiębiorca mający siedzibę w miejscu, które zostanie zniszczone przez wodę, stoi przed dylematem: ratować własne życie lub zdrowie, a dokumentację związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą zostawić w zgłoszonej Urzędowi Skarbowemu siedzibie, narażając ją na ewentualne zniszczenie (art. 61 § 1 lub 2 k.k.s.), czy narazić własne życie lub zdrowie, by zabrać ją ze sobą, czyli ze zgłoszonej Urzędowi Skarbowemu siedziby (art. 60 § 2 lub 4 k.k.s.). Pomimo braku zapisów recypujących na płaszczyznę karną skarbowej stanu wyższej konieczności śmiało można stwierdzić, że powyższa sytuacja potwierdza możliwość stosowania takich rozwiązań w prawie karnym skarbowym poprzez ewentualne uznanie ich przez judykaturę.

Za kolejny przykład rozbieżności pomiędzy prawem karnym a karnym skarbowym może posłużyć analiza art. 10 k.k.s., który opisuje sytuację działania sprawcy w błędnym przekonaniu. Prawo karne skarbowe oprócz rozwiązań stosowanych w prawie karnym powszechnym wprowadza tu własne, określone w art. 10 § 2 k.k.s., dotyczące błędnego przekonania sprawcy o istnieniu okoliczności skutkującej łagodniejszym wymiarem kary. Dotyczy to sytuacji, w której sprawca czynu jest przekonany o tym, że uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna jest małej wartości lub nie przekracza ustawowego progu, a tym samym podlega niższej odpowiedzialności³⁰.

W katalogu kar stosowanych w prawie karnym skarbowym nie uwzględniono kary 25 lat pozbawienia wolności oraz kary dożywotniego pozbawienia wolności, co – jak wskazuje Tadeusz Bojarski – wydaje się być zrozumiałym

²⁷ Zob. T. Stępień, K. Stępień, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Toruń 2000.

²⁸ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 81.

²⁹ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010.

³⁰ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 62.

rozwiązaniem, chociaż minimalne wykorzystanie kary ograniczenia wolności (tylko w jednym artykule części szczególnej) jest już istotnym uchybieniem i wymaga sformułowania wniosku *de lege ferenda*³¹.

Istotne różnice ukazuje także zakres dolegliwości ekonomicznej kary grzywny stosowanej w przypadku przestępstw oraz przestępstw skarbowych. O ile system określania stawek dziennych oraz minimalna możliwa do orzeczenia ich ilość (wynosząca 10) są analogiczne w obu aktach prawnych, o tyle górna granica podlega zróżnicowaniu i wynosi 540 stawek dziennych w przypadku przestępstwa oraz 720 w przypadku przestępstwa skarbowego. Za uzasadnienie tak znacznego rozróżnienia w górnej granicy kary grzywny można jedynie uznać typowo ekonomiczny charakter penalizacyjny prawa karnego skarbowego, którego wyłącznym przedmiotem ochrony jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Wspólnoty Europejskiej.

Również system ustalania wartości jednej stawki dziennej stanowi przykład autonomicznego charakteru prawa karnego skarbowego. Mianowicie, w prawie karnym powszechnym wartość ta w odniesieniu do przestępstwa określona jest kwotowo i nie może wynieść mniej niż 10 zł i nie więcej niż 2000 zł (art. 33 § 3 k.k.), natomiast w prawie karnym skarbowym uzależniona jest od wysokości minimalnego wynagrodzenia i zgodnie z art. 23 § 3 k.k.s. nie może być niższa niż 1/30 minimalnego wynagrodzenia oraz nie może przekraczać jej 400-krotności, co stanowi obecnie kwotę pomiędzy 56 zł a 22 400 zł³².

Warto zauważyć, że powyższe rozwiązanie przyjęto dopiero w prawie karnym skarbowym uchwalonym w 1999 r. Wcześniej stosowano rozwiązanie przyjęte w prawie karnym powszechnym o charakterze stałym, jednak zmiany gospodarcze z lat 90. XX w. słusznie uświadomiły ustawodawcy, że bardziej właściwym rozwiązaniem będzie uzależnienie wartości jednej stawki dziennej od przeciętnego dochodu mieszkającego i pracującego w Polsce społeczeństwa, co nie będzie wymagać ciągłej nowelizacji kodeksu karnego skarbowego³³.

Zakres odpowiedzialności związanej z popełnieniem czynu zabronionego określony w prawie karnym skarbowym ma znacznie szerszy charakter aniżeli w prawie karnym powszechnym, ponieważ przewiduje odpowiedzialność osoby trzeciej, jako podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Będzie tak w sytuacji, w której sprawca czynu popełnia przestępstwo skarbowe, prowadząc w zastępstwie tego podmiotu jego sprawę jako pełnomocnik, zarządca,

³¹ T. Bojarski, *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych* [w:] P. Hofmanski, K. Zgryzek (red.), *Współczesne problemy procesu karnego. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszala*, Katowice 2003, s. 47–48.

³² Zob. M. Gajewski, *Wysokość stawki dziennej kary grzywny w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 23 § 3 kks in fine)*, PiP 2000, nr 9, s. 61–63.

³³ V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji* [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Toruń 2011, s. 177.

pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową (art. 24 § 1 k.k.s.).

Jak słusznie zauważa Violetta Konarska-Wrzosek, powyższa sytuacja jest nie do pomyślenia na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego, gdzie od takiego podmiotu oczekuje się jedynie zwrotu nienależnie uzyskanej korzyści majątkowej (art. 52 k.k.).

Również prawo wykroczeń nie przewiduje odpowiedzialności osoby trzeciej w powyższym zakresie, penalizując dodatkowo możliwość uiszczenia grzywny za skazanego, jeżeli dokona tego osoba, która nie jest osobą najbliższą obwinionego (art. 57 k.w.)³⁴.

Kolejną różnicą w ujęciu problematyki karnej oraz karnej skarbowej jest kwestia dolnej granicy odpowiedzialności sprawcy. O ile wiek 17 lat, jako dolna granica odpowiedzialności sprawcy, występuje w obu kodeksach na płaszczyźnie art. 10 § 1 k.k. oraz art. 5 § 1 k.k.s., to w prawie karnym skarbowym granica ta nie podlega obniżeniu w szczególnych przypadkach, jak ma to miejsce w art. 10 § 2 k.k.

Zatem w myśl prawa karnego skarbowego (nie uwzględniając rozwiązań zawartych w ustawie o postępowaniu w sprawach nieletnich³⁵) odpowiedzialności podlega tylko osoba popełniająca czyn po ukończeniu 17. roku życia, bez względu na rozmiar czynu zabronionego.

Warto przy tym zauważyć, że w prawie karnym wykrywalność sprawców przestępstw nie należy do najwyższych (w przeciwieństwie do sprawców przestępstw skarbowych), co po raz kolejny wiąże się ze specyfiką prawa karnego skarbowego (tabela 4).

Jak wynika z tabeli, wykrywalność przestępstw skarbowych związana jest przede wszystkim z tym, że większość sprawców, którzy uszczuplili lub narazili na uszczuplenie należność publicznoprawną, popełnia czyn w sposób jawny, tj. ich działalność prowadząca do popełnienia czynu zabronionego jest wcześniej ewidencjonowana przez organy administracji publicznej i w sytuacji popełnienia przestępstwa/wykroczenia skarbowego organy postępowania przygotowawczego nie mają problemów z ustaleniem tożsamości sprawcy³⁶.

Zupełnie inną kwestią, co należy podkreślić, jest wykrywalność przestępstw skarbowych, w których (podobnie jak w prawie karnym powszechnym) istnieje odsetek spraw niewykrytych. Jak zauważa Karl Mayer, stosunek przestępstw wykrytych do tzw. ciemnej liczby przestępstw (które nie zostały wykryte)

³⁴ V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a karny skarbowy – zbieżności i różnice...*, s. 175–176. Por. T. Bojarski, W. Radecki, *Kodeks wykroczeń. Komentarz*, Warszawa 2006.

³⁵ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 282).

³⁶ Zob. B. Orłowska-Zielińska, *Odpowiedzialność podatnika podatku od nieruchomości, rolno i leśnego w świetle art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego*, PPLFS 2007, nr 6, s. 1.

uzależniony jest od rodzaju czynu zabronionego, np. przy kradzieżach sklepowych wynosi 1 : 30, przy dzieciobójstwie 1 : 10, przy oszustwach 1 : 20, przy podpale- niach 1 : 8, a przy przestępstwach seksualnych i spędzeniach płodu 1 : 100³⁷.

Tabela 4

Efektywność w wykrywaniu sprawców przestępstw
oraz przestępstw skarbowych w latach 2000–2010 (%)

Rok	Dane ogólnopolskie		Dane warmińsko-mazurskie	
	przestępstwa z kodeksu karnego	przestępstwa skarbowe	przestępstwa z kodeksu karnego	przestępstwa skarbowe
2000	47,8	96,6	53,1	91,2
2001	53,8	98,5	64,7	96,1
2002	54,9	97,9	68,7	100,0
2003	55,2	97,9	68,4	98,7
2004	56,2	97,9	66,4	97,8
2005	58,6	98,4	70,5	98,4
2006	62,4	98,0	72,9	99,1
2007	64,6	98,7	75,5	98,4
2008	65,9	98,3	73,6	100,0
2009	67,1	98,7	71,6	98,9
2010	67,9	98,8	71,6	97,6

Źródło: opracowano na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego oraz Urzędu Statystycznego w Olsztynie.

Obecnie brak jest opracowania, które określałoby powyższy stosunek na gruncie prawa karnego skarbowego, ale można przyjąć, że podobnie jak w prawie karnym powszechnym będzie on zależeć od rodzaju czynu zabronionego przez prawo karne skarbowe i przedmiotu przestępstwa, z tym że jest to działalność w zakresie „szarej strefy w gospodarce”³⁸.

³⁷ P. Horoszowski, *Kryminologia*, Warszawa 1969, s. 56–57.

³⁸ Poprzez szarą strefę rozumieć należy całość nieewidencjonowanych działań o charakterze zarobkowym oraz osiąganych z nich dochodów, pozostających poza kontrolą i wiedzą organów fiskalnych Skarbu Państwa. Za części składowe szarej strefy uznaje się takie elementy, jak: 1) prowadzenie przez podmioty nielegalnej działalności gospodarczej; 2) prowadzenie legalnej działalności przy jednoczesnym nieujawnianiu wszystkich dochodów/rozmiarów tej działalności; 3) wykorzystywanie jednego rodzaju działalności zarobkowej do wykonywania innej, nieujawnianej organom kontrolnym; 4) wykorzystywanie środków finansowych pochodzących ze źródeł nielegalnych, a także ze zorganizowanej przestępczości gospodarczej lub przestępstw kryminalnych. Za: B. Hołyst, *Wiktymologia*, Warszawa 1997, s. 412–414.

Analizując powyższe rozważania, za słuszny należy uznać pogląd, aby prawo karne skarbowe pozostawić jako autonomiczną gałąź prawa, pomimo wielu podobieństw i zapożyczeń z prawa karnego powszechnego. Powodem jest zarówno tradycja polskiego prawa, gdzie od samego początku współczesnego ustawodawstwa wskazywano odrębność tej gałęzi prawa, jak też analiza norm o charakterze materialnoprawnym, gdzie występujące odrębności w zakresie wielu instytucji stosowanych w procesie karnym skarbowym (takich jak np. czynny żal skarbowy, interwencja, idealny zbieg czynów karnych skarbowych, odpowiedzialność posiłkowa, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, postępowanie mandatowe, postępowanie w stosunku do nieobecnych czy odstąpienie od wymierzenia kary sprawcy) uniemożliwiają bezproblemowe zaimplementowanie prawa karnego skarbowego jako odrębnego rozdziału w ramach kodeksu karnego³⁹.

³⁹ Zob. F. Prusak, *Odrębności postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych*, WPP 1986, nr 3.

KARA I JEJ ZNACZENIE W POLSKIM SYSTEMIE PRAWNYM

2.1. Istota kary

Prawo karne skarbowe, jak każda gałąź prawa penalizująca określone działania obywateli, zwalcza czyny społecznie szkodliwe w postaci przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych za pomocą typowych instrumentów prawnokarnych, jakimi są: kary kryminalne, środki karne oraz środki zabezpieczające¹.

Poszukując definicji pojęcia kary, nie należy ograniczać się tylko i wyłącznie do nauki prawa karnego. Wyjaśnienie możemy znaleźć zarówno w potocznym słownictwie, jak i innych dyscyplinach naukowych, np.:

- w prawie cywilnym (jako kara umowna za niedotrzymanie zawartej umowy),
- w prawie administracyjnym (za niedostosowanie się do wytycznych urzędnika),
- w prawie wykroczeń (najczęściej w formie mandatu karnego),
- i w innych (jako kara dyscyplinarna czy tzw. klaps stosowany przez rodziców wobec dzieci)².

Pojęcie kary kryminalnej (od łac. *crimen* – przestępstwo) jest złożone, występuje zarówno w prawie, jak i w społecznej rzeczywistości, w trojkiej postaci:

- 1) jako zagrożenie karne zawarte w ustawie,
- 2) jako kara orzeczona w wyroku skazującym,
- 3) jako kara wykonana.

Każde z powyższych zjawisk może rodzić odpowiednie skutki zarówno w psychice osoby skazanej, jak i w życiu społecznym. Dlatego też, podając definicję oraz cechy charakterystyczne kary kryminalnej, należy uwzględnić wszystkie podane wyżej aspekty³.

Jak wskazuje się w doktrynie, kara jest planowaną dozą dolegliwości, przewidzianą w przepisie prawnokarnym, będącą ujemnym typem reakcji ze strony

¹ Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006; por. P. Tyszka, *Zadania prawa karnego i skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, Prok. i Pr. 2007, nr 1, s. 101–111.

² V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 114.

³ K. Indecki, A. Liszewska, *Prawo karne materialne. Nauka o przestępstwie, karze i środkach karnych*, Warszawa 2002, s. 273.

państwa na zawiniony czyn zabroniony przez prawo karne, w tym także prawo karne skarbowe, konkretyzowana w wyroku skazującym wydanym przez niezawisły sąd, o charakterze celowym – ukierunkowana na uczynienie zadość sprawiedliwości i osiągnięcie celów społecznie użytecznych w zakresie prewencji i kompensacji szkód wyrządzonych czynem zabronionym⁴.

Kara kryminalna posiada szereg cech odróżniających ją od innych kar spotykanych w życiu społecznym (porządkowych, dyscyplinarnych, pedagogicznych itp.). Jest to przede wszystkim sankcja za przestępstwo i wymierzana jest w imieniu państwa przez specjalnie do tego powołane organy (sądy) w specjalnym, regulowanym przez prawo procesowe postępowaniu, w którym zagwarantowane są prawa osoby oskarżonej i zapewniona jest bezstronność organu prowadzącego postępowanie⁵.

Określenie instytucji, jaką jest kara kryminalna, wymaga nacechowania określonych zachowań w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości. Jarosław Utrat-Milecki proponuje, aby za karę kryminalną uznać te działania, które cechują poniższe znamiona, tj.:

1) opierają się na uznaniu wolnej woli podmiotu poddanego oddziaływaniom – sprawcy zarzucanego czynu,

2) są odpowiedzią na ściśle zdefiniowany wcześniej w prawie czyn tegoż podmiotu, naruszający w sposób dolegliwy ład społeczny *in abstracto* i *in concreto*,

3) są odpowiedzią na winę, czyli zarzucane (możliwe do zarzucenia) sprawstwo podmiotu poddanego oddziaływaniom – sprawcy czynu,

4) zakładają ostateczne uznanie winy podmiotu przez uprawniony autorytet (sąd) w sposób zgodny z przyjętymi wcześniej procedurami,

5) są podejmowane na podstawie przyzwolenia, by wobec tegoż podmiotu (sprawcy czynu zabronionego) stosować w stopniu nadzwyczajnym przymus i przemoc fizyczną,

6) są częścią procesu świadomego zadawania temu podmiotowi dolegliwości przez pozbawianie go dóbr cenionych społecznie,

7) wyrażają potępienie podmiotu, które znajduje wyraz w zerwaniu jego dotychczasowych więzi społecznych i wpływa negatywnie na możliwość i sposób realizacji jego uprawnień,

8) wiążą ocenę zarzucanego podmiotowi czynu i wymiaru wyrażanego potępienia oraz zadawanej mu dolegliwości z prawdziwymi założeniami aksjologicznymi naruszonego ładu,

⁴ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 114.

⁵ Zob. Z. Siwik, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, PP 1999, nr 12; por. R. Hube, *O teoriach prawa kryminalnego. Rzecz czytana na publicznym posiedzeniu królewskiego uniwersytetu dnia 19 września 1827 r.* [w:] K. Dunin, *Romualda Hubego pisma poprzedzone zarysem biograficzno-krytycznym*, t. I, Warszawa 1905, s. 92–93 – za: J. Warylewski, *Kara. Podstawy filozoficzne i historyczne*, Gdańsk 2007, s. 6–64.

- 9) opierają się na zinstytucjonalizowaniu miary zadawanych dolegliwości,
10) przewidują reguły publicznego pojednania z podmiotem oddziaływań (sprawcą czynu) determinujące podejmowanie prób umożliwienia mu powrotu do stanu normalnego funkcjonowania w społeczeństwie,
11) zakładają uznanie prawa łaski⁶.

Wymierzenie kar stanowi natomiast realizację wymiaru sprawiedliwości, który Konstytucja RP powierza sądom⁷, wyposażając je w przymiot niezawisłości w zakresie orzekania⁸. Oznacza to fundamentalną dla współczesnego prawa zasadę, że tylko sądy uprawnione są do wymierzania kar za przestępstwo⁹.

„Niechaj kary będą umiarkowane i proporcjonalne do deliktów, niechaj kara śmierci będzie wymierzana jedynie tym, którzy winni są morderstwa i niechaj kaźnie, owo zgorzenie ludzkości, zostaną zniesione” – stanowisko to w roku 1789 pojawiło się w tzw. kajetanach skarg francuskich filozofów¹⁰. Powstające wówczas teorie na temat kary czy samego prawa karnego miały istotny wpływ na kształtowanie przepisów karnych w kodeksach państw całej Europy przełomu XVIII i XIX w., a w konsekwencji także na polskie przepisy karne, co widoczne było chociażby w normach prawnych zawartych w Kodeksie karzącym Królestwa Polskiego z 1818 r.¹¹

Również powstające w okresie późniejszym (zwłaszcza w okresie międzywojennym, w odrodzonej Rzeczypospolitej Polskiej) akty prawne czerpały wzorce ze wspomnianych rozważań i teorii, co zauważyć można było w ustawie karnej skarbowej z 1926 r.

Przedstawione w niniejszym rozdziale rozważania dotyczące racjonalizacji kary w ujęciu karnym skarbowym opierają się na europejskiej myśli prawniczej, na którą istotny wpływ miało rozwijające się chrześcijaństwo. Nie sposób jednak nie zauważyć, że również w krajach wyznania muzułmańskiego podejmowano rozważania dotyczące problematyki racjonalizacji kary, ale w przypadku wyznawców islamu prawo karne ujmowano ściśle teologicznie, tzn. zasady uznawane przez nas za prawo karne islamu wynikają bezpośrednio z Koranu, gdzie

⁶ J. Utrat-Milecki, *Kara w nauce i kulturze*, Warszawa 2009, s. 22–23.

⁷ Zgodnie z art. 175: „1. Wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. 2. Sąd wyjątkowy lub tryb doraźny może być ustanowiony tylko na czas wojny”.

⁸ Zgodnie z art. 178: „1. Sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. 2. Sędziom zapewnia się warunki pracy i wynagrodzenie odpowiadające godności urzędu oraz zakresowi ich obowiązków. 3. Sędzia nie może należeć do partii politycznej, związku zawodowego ani prowadzić działalności publicznej nie dającej się pogodzić z zasadami niezależności sądów i niezawisłości sędziów”.

⁹ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 32.

¹⁰ M. Foucault, *Nadzorować i karać*, Warszawa 1998, s. 71.

¹¹ J. Migdał, *Prawo Kodeksu Karzącego dla Królestwa Polskiego*, Gdańsk 2006, s. 5.

wskazano m.in., że sprawca przestępstw ma być ukarany przez ludzi, a jednocześnie zostanie skazany na męki po śmierci¹².

Jak zauważa Jerzy Kasprzak, w muzułmańskim systemie prawnym uwzględniano zasadę celowości karania oraz potrzebę prewencyjnego charakteru kary, o czym świadczą słowa Proroka: „Unikaj stosowania kary, jeżeli nie widzisz jej celu. Staraj się unikać karania muzułmanów, jeżeli to tylko będzie możliwe i jeżeli tylko nadarzy się droga uniknięcia tego – wybierz ją. Błąd sędziego polegający na niewymierzeniu kary jest lepszy od błędu ukarania niesłusznie”¹³.

Europejska wielowiekowa działalność filozoficzno-naukowa nawiązująca do problematyki kary wypracowała bogatą siatkę pojęciową dotyczącą istoty kary, a tym samym definicji, która by ją określała. Dostrzec to można zwłaszcza w licznych publikacjach naukowych, z których większość wskazuje, że kara o charakterze kryminalnym jest to: „przewidziany w przepisie prawnokarnym, ujemny typ reakcji ze strony państwa na zawiniony czyn zabroniony przez prawo karne, polegający na zadawaniu celowej dolegliwości jego sprawcy przez organy wyposażone w przymiot niezawisłości, który przynosi rezultaty całkowicie lub częściowo zgodne, a niekiedy sprzeczne z przyjętymi założeniami”¹⁴. W założeniu zapis ten ma charakter zupełny, jednoznacznie określający cechy, jakimi charakteryzuje się kara kryminalna, i nie wymaga dookreślenia jej specyfiki.

2.2. Funkcje kary

Współcześnie akceptowana jest triada funkcji kary: nie kwestionuje się jej charakteru jako sprawiedliwej odpłaty za czyn zabroniony, ale tej sprawiedliwej odpłaty przypisuje się znaczenie ogólnoprewencyjne (tj. powstrzymanie innych niż sprawca osób od ewentualnego popełnienia przestępstwa) oraz indywidualnoprewencyjne (zapobieganie popełnienia przestępstwa przez skazanego). Tak więc sprawiedliwa kara ma służyć osiągnięciu określonych celów, ma mieć charakter instrumentu ochrony społeczeństwa przed naruszeniem ważnych dla niego dóbr i interesów¹⁵.

Natomiast w prawie karnym skarbowym można wskazać dodatkowo czwarty cel kary – egzekucyjno-kompensacyjny. Jego istota polega przede wszystkim na uiszczeniu przez sprawcę uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności

¹² Zob. J. Bury, J. Kasprzak, *Prawo karne islamu*, Warszawa 2007. Por. też J. Warylewski, *Kara. Podstawy filozoficzne i historyczne...*, s. 118–121.

¹³ J. Bury, J. Kasprzak, *Prawo karne islamu...*, s. 100.

¹⁴ V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 27 i nn.

¹⁵ Zob. J. Utrat-Milecki, *Podstawy penologii. Teoria kary*, Warszawa 2006.

publicznoprawnej¹⁶, a także przypadku przedmiotów lub zapłaceniu ich równowartości pieniężnej¹⁷.

Ponadto, biorąc pod uwagę oczekiwany osobowy zasięg stosowanej sankcji, możemy dokonać kolejnego rozróżnienia kar na: indywidualną (dotyczącą prewencji szczególnej jako oddziaływania na osobę sprawcy) oraz generalną (jako prewencję ogólną, czyli element oddziałujący na całe społeczeństwo o charakterze zapobiegawczym)¹⁸.

Zdaniem Violetty Konarskiej-Wrzosek celowa dolegliwość może stanowić o istocie kary, jako jeden z jej podstawowych (obok treści kary) elementów składowych. Jak zauważa: „Niektórzy autorzy upatrują istoty kary w samej dolegliwości zadawanej ukaranemu sprawcy. Takie ograniczenie istoty kary nie znajduje uzasadnienia nie tylko współcześnie, gdy ustawodawca formułuje wyraźnie przynajmniej niektóre cele, jakie zamierza osiągnąć za pomocą kary, ale także na przestrzeni wieków. Wtedy to bowiem, pomimo braku deklaracji w tym względzie lub wręcz teoretycznego odcinania się od kary celowej, stosowano czy akceptowano takie rodzaje kar bądź sposoby ich wykonywania, które świadczą o wykorzystywaniu kary jako instrumentu prowadzącego do osiągania pewnych pożądaných stanów rzeczy [...]. Gdyby u podłoża karania nie leżały jakieś szersze, strategiczne cele, straciłby rację bytu zasygnalizowany wyżej sposób postępowania ze sprawcą. Karę można by wtedy z powodzeniem zastąpić i nazwać państwową zemstą. Kara tym różni się do zemsty, że ma głębszy utylitarny sens i dlatego jej istoty nie można utożsamiać wyłącznie z zadawaniem dolegliwości”¹⁹.

Powyższe stwierdzenie jednoznacznie wskazuje na potrzebę osiągnięcia wielokierunkowych skutków kary i jednocześnie stanowi ciekawy kontrargument wobec wcześniejszych poglądów, głoszonych m.in. przez Władysława Woltera czy Jerzego Śliwowskiego. Ostatni z wymienionych stwierdził, że: „Istotą kary jest jej dolegliwość. [...] Kara musi być dolegliwa, jeżeli ma być karą: nie ma kary niedolegliwej”²⁰.

¹⁶ W rozumieniu kodeksu karnego skarbowego należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu udzielonej dotacji lub subwencji.

¹⁷ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 139; por. E. Bieńkowska, *Obowiązek naprawienia szkody lub zadośćuczynienia w prawie karnym*, PiP 2012, nr 6, s. 48–60.

¹⁸ Por. A. Bałandynowicz, *Probacja – wielopasmowa teoria resocjalizacji z udziałem społeczeństwa*, Probacja 2009, nr 1, s. 11–49.

¹⁹ V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym...*, s. 29.

²⁰ J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1975, s. 266.

Jednak pamiętać należy, że cele stawiane względem kary ulokowane są na płaszczyźnie podmiotowej, a tym samym nakreślają pragnienia czy też potrzeby państwa. Są zatem bliskie oczekiwanym skutkom nakreślonym poprzez funkcje, które spełniać ma orzeczona kara²¹.

Niejednokrotnie jednak zdarza się, że cele mające towarzyszyć wykonywanej karze mijają się w skutkach, a tym samym w funkcjach, jakie spełniać ma oczekiwana dolegliwość. Przykładem takiej sytuacji może być anegdota prezentowana przez Juliusza Makarewicza o włóczędze, który ukarany pozbawieniem wolności, zamiast odczuwać pożądaną dolegliwość, był zadowolony z tego, że ma dach nad głową, ciepły kąt do spania i łyżkę strawy²².

Jak wskazuje autor opowieści, przykład ten nie dyskredytuje jednak podstawowych celów kary, ponieważ z punktu widzenia formalno-objektywnego cele te powinny być rozpatrywane na płaszczyźnie generalnej i abstrakcyjnej, pozbawionej cech indywidualno-osobowych.

Należy także zauważyć, że właściwa realizacja celu egzekucyjno-kompensacyjnego, a przy okazji pożądana postawa sprawcy chcącego zadośćuczynić wyrządzonym szkodom, bardzo często prowadzi do znaczącego złagodzenia dolegliwości karnej, co zostanie szerzej opisane w dalszej części pracy.

Warto podkreślić, że z punktu widzenia moralno-etycznego prawo karne skarbowe jest inaczej odbierane przez ogół społeczeństwa niż prawo karne powszechne. W świadomości społecznej filiacja prawa karnego skarbowego i sfery moralności jest wyraźnie rozgraniczona, w przeciwieństwie do relacji łączącej moralność z prawem karnym²³.

Decyzje ustawodawcy o kryminalizacji zachowań ludzkich w prawie karnym skarbowym niejednokrotnie mijają się ze standardami społecznymi, co powoduje istotny problem właściwego określenia stopnia społecznej szkodliwości czynu i w przypadku przeświadczenia sprawcy o nadrzędności normy moralnej nad systemem norm prawnokarnych może stanowić zagrożenie dla celu prewencyjnego i jego skutecznej przemiany w funkcję, jaką ma pełnić orzeczona kara²⁴.

Wpływ na powyższy problem może mieć bardzo szeroki zakres penalizacji zachowań godzących w interes finansowy państwa (tj. Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej²⁵) oraz społeczne

²¹ Zob. Z. Siwik, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu karnym skarbowym przed sądem*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo 1990, t. CLXXII.

²² J. Makarewicz, *Prawo karne ogólne*, Kraków 1914, s. 18.

²³ Zob. M. Kurzyński, *Odpowiedzialność karna skarbowa za oszustwo podatkowe a błąd podatnika – analiza problemu* [w:] S. Pikulski, M. Romańczuk-Grącka, B. Orłowska-Zielińska (red.), *Tożsamość polskiego prawa karnego*, Olsztyn 2011, s. 710–717.

²⁴ Por. A. Krukowski, „Znikome społeczne niebezpieczeństwo czynu” na tle problematyki materialnej (społecznej) treści przestępstwa w k.k. z 1969 r., *Palestra* 1970, nr 2.

²⁵ W rozumieniu kodeksu karnego skarbowego należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnoty Europejskiej lub

przeświadczenie o byciu „okradanym” przez państwo z uzyskiwanych dochodów. Dodatkowym bodźcem do nagannych, a tym samym niepożądanych zachowań społecznych, mogą być relacje medialne obarczające urzędników organów finansowych całą winą za niektóre szkodliwe decyzje, które wpływają na postawę ogółu obywateli, nawet jeżeli przedstawiany problem nie dotyczy ich bezpośrednio. Sytuacja ta ma tym bardziej naganny charakter, gdy decyzje organów finansowych są krytykowane w przekazach medialnych przez przedstawicieli administracji publicznej. Przykładem takiej sytuacji może być zdarzenie z 13 sierpnia 2011 r. w miejscowości Biesowo k. Biskupca (woj. warmińsko-mazurskie)²⁶.

Podczas odbywającego się tam festynu pt. „V Warmińska Uczta Pierogowa”, organy finansowe przeprowadzały czynności kontrolne w związku z niedopełnieniem przez organizatorów niektórych obowiązków wynikających z ustawy, m.in. brak kas fiskalnych na niektórych stoiskach, co zaowocowało wszczęciem kilku postępowań karnych skarbowych. Reakcją władz samorządowych (Rady Miejskiej z Biskupca) na czynności podjęte przez organy finansowe była pisemna skarga wysłana do prezydenta RP, premiera, ministra finansów, wojewody oraz marszałka województwa²⁷.

Te i podobne zachowania działają bardzo demoralizująco oraz sprawiają, że zmiana mentalności społecznej, mająca prowadzić do wykształcenia właściwej postawy obywatelskiej wobec obowiązujących przepisów, także karnych skarbowych, wydłuża się. Warto także zauważyć, że sama już analiza problemu w wielu publikacjach stanowi zagrożenie dla realizacji celów kary, jakie wspomniane wcześniej ograniczenia ze sobą niosą²⁸.

W pewnej opozycji do przedstawionego powyżej założenia dogmatycznego stoją wyniki ankiety przeprowadzonej wśród petentów Urzędu Skarbowego w Olsztynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu. Na pytanie: „Czy uważa Pan/Pani, że przestępstwa skarbowe są tak samo szkodliwe dla społeczeństwa jak

budżetu zarządzanego przez Wspólnotę Europejską lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będącą przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

²⁶ Zob. M. Bełza, *Skarbowka i pierogi. Sensacja na wiejskim festynie*, Gazeta Wyborcza. Olsztyn, z dnia 20–21 sierpnia 2011, nr 193, s. 1; idem, *Wiejskie kobiety mają dość. Więcej pierogów nie robią*, Gazeta Wyborcza. Olsztyn, z dnia 12 października 2011, nr 238, s. 2.

²⁷ Zob. Stanowisko Rady Miejskiej w Biskupcu z dnia 18 sierpnia 2011 r. w sprawie interwencji służb państwowych na „V Warmińskiej Uczcie Pierogowej”, <http://m.wm.pl/2011/08/rada-66517.pdf> [dostęp: 01.09.2014]. Por. Polska Agencja Prasowa, *Warmińsko-mazurskie. Biskupiec skarży się na celników po kiermaszu pierogów*, http://wiadomosci.gazeta.pl/wiadomosci/1,114873,10143338,Warmińsko_mazurskie__Biskupiec_skarzy_sie_na_celnikow.html [dostęp: 01.09.2014].

²⁸ Zob. H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998 – za: J. Warylewski, *Kara. Podstawy filozoficzne i historyczne...*, s. 29. Por. też L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.

przestępstwa karne?”, odpowiedzieli oni w sposób dość jednoznaczny: 41 osób „zdecydowanie tak”, 98 – „raczej tak”, 5 – „zdecydowanie nie”, 17 – „raczej nie”, 35 – „nie mam zdania”, a 1 osoba nie udzieliła odpowiedzi²⁹.

Wyniki te wskazują, że większość respondentów uznaje szkodliwość społeczną przestępstw skarbowych na równi z przestępstwami karnymi powszechnymi (71% osób biorących udział w ankiecie zaznaczyło odpowiedź „zdecydowanie tak” albo „raczej tak”, a zaledwie 11% zaznaczyło odpowiedź „zdecydowanie nie” lub „raczej nie”). Należy jednak podkreślić, że żaden z ankietowanych nie zadeklarował wcześniejszej odpowiedzialności karnej skarbowej.

Można zatem odnieść wrażenie, że istnieje wysoka świadomość społeczna w zakresie penalizowania określonych zachowań przez przepisy kodeksu karnego skarbowego, zwłaszcza że w podobny sposób respondenci odpowiedzieli na pytanie: „Czy uważa Pan/Pani, że każde (wszystkie) przestępstwa skarbowe powinny być karane pozbawieniem wolności?”. W ankiecie można było zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź, a jej wyniki przedstawiają się następująco: „zdecydowanie tak” odpowiedziały 32 osoby, „raczej tak” – 75, „zdecydowanie nie” – 7, „raczej nie” – 18, „nie mam zdania” – 44, „tylko te o znacznej wartości” – 46, „tylko te, w których sprawca popełnia również przestępstwo karne” – 18, a 1 osoba nie udzieliła odpowiedzi³⁰.

Analiza przedstawionych założeń doktrynalnych oraz wyników ankiety skłania do wniosku, że za słuszny należy uznać pogląd jakoby znaczna większość społeczeństwa miała świadomość istnienia kodeksu karnego skarbowego oraz wiedziała, że pewne zachowania powodują odpowiedzialność karną skarbową. Większość respondentów wyraża się negatywnie o sprawcach czynów zabronionych, jednak gdy sami stają się ich sprawcami, nie uważają ich za tak społecznie szkodliwe, aby ponosić odpowiedzialność karną.

Kolejnym problemem dotyczącym realizacji celów kary, z którym można się spotkać w ramach prawa karnego skarbowego, jest określenie „sprawiedliwej odpłaty” za czyn zabroniony³¹.

O ile określenie czynu, którego dopuścił się sprawca (tj. spowodowanie przez niego uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie należności publiczno-prawnej), nie stanowi problemu w zakresie wyliczenia właściwej kwoty przez

²⁹ Efekt badań własnych dotyczących szkodliwości społecznej przestępstw skarbowych. Dane uzyskane na podstawie wyników ankiety przeprowadzonej wśród 200 petentów Urzędu Skarbowego w Olsztynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu.

³⁰ Efekt badań własnych dotyczących szkodliwości społecznej przestępstw skarbowych. Dane uzyskane na podstawie wyników ankiety przeprowadzonej spośród 200 petentów Urzędu Skarbowego w Olsztynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu.

³¹ Zob. K. Frąckowiak, *Przestępstwo firmantwa i firmowania – wybrane problemy penalizacji karnoskarbowej* [w:] S. Pikulski, M. Romańczuk-Grącka, B. Orłowska-Zielińska (red.), *Tożsamość polskiego prawa karnego...*, s. 701–709.

organ postępowania przygotowawczego, o tyle należy zastanowić się, jaka kwota odpowiadać będzie tzw. zaspokojeniu poczucia sprawiedliwości społecznej, gdyż delikty skarbowe odbierane są przez społeczeństwo inaczej niż przestępstwa powszechnie.

Ciekawym głosem w dyskusji na temat zmian wprowadzanych w prawie karnym *sensu largo* a odnoszących się do sprawiedliwościowego ujęcia celów kary może być argumentacja przedstawiona przez Alicję Grześkowiak. Jej zdaniem: „Z liberalnych koncepcji prawa karnego bierze się współczesne widzenie funkcji kary. Odbiera jej się to, co stanowi jej sens, uzasadnienie i treść. Karze kryminalnej odejmuje się przede wszystkim funkcję nazywaną karzącą, sprawiedliwościową lub retrybutywną, bo w niej zawiera się idea kary – retribucji – sprawiedliwej odpłaty. Uznaje się, że dziś kara nie może być widziana jako sprawiedliwa odpłata za przestępstwo popełnione przez sprawcę. Sensem kary kryminalnej nie ma być odpłacanie za zło, którego dopuścił się przestępca. Już sama idea karania rozumianego jako sprawiedliwa odpłata to według niektórych »atawizm w postępowym społeczeństwie«. Można spotkać opinię, że współcześnie wstydem jest już samo posługiwanie się wyrażeniem »odpłata«.

Ten i temu podobne poglądy służyć mają do wyeliminowania, wynikającej z samej istoty kary jako reakcji na czyn sprawcy, funkcji retributywnej prawa karnego, funkcji opartej na zasadzie sprawiedliwej odpłaty”³².

Powyższe spostrzeżenie wskazuje na istnienie potrzeby, by w poszukiwaniach właściwej realizacji celów kary uwzględnić historyczne podstawy do stosowania takich, a nie innych rozwiązań, dzięki czemu skutki zastosowania kary będą pokrywały się z oczekiwaniami. Przedstawiony „spór o represyjność” w prawie karnym *sensu largo* powinien obejmować wszystkie czynniki, jakie winny być uwzględnione w celach stawianych przed stosowaną sankcją, także w postępowaniu karnym skarbowym.

Uzasadnionym wydaje się być tutaj wskazanie również też przedstawionych przez Włodzimierza Wróbla, który postuluje stosowanie przede wszystkim racjonalności w obrębie stanowienia prawa karnego (w tym również karnego skarbowego). Jego zdaniem, aby właściwie stosować wszystkie cele kary, należy uwzględnić kilka problemów:

- 1) stopień represyjności prawa karnego musi zachować wewnętrzną spójność,
- 2) ustawa karna musi respektować konstytucyjną zasadę proporcjonalności,
- 3) spór o poziom restrykcyjności musi dotyczyć zakresu sędziowskiego wymiaru kary,

³² A. Grześkowiak, *Funkcje kary w świetle projektów zmian kodeksu karnego* [w:] A. Dębiński, A. Grześkowiak, K. Wiak (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Adama Strzembosza*, Lublin 2002, s. 46–48.

4) wysokość sankcji karnej musi uwzględniać uzasadnione oczekiwania pokrzywdzonego oraz opinii społecznej,

5) spór o „dostateczny stopień represyjności” prawa karnego zakłada pewną „efektywność” tego prawa i w tym sensie uzależniony jest także od danych empirycznych na temat dynamiki przestępczości oraz możliwości oddziaływania sankcją karną na zachowania społeczne³³.

2.3. Dyrektywy wymiaru kary

W najprostszym znaczeniu przez pojęcie „dyrektywa wymiaru kary” rozumieć należy zawarte w ustawie wskazania, którymi sąd ma obowiązek kierować się przy stosowaniu przewidzianych przepisami sankcji (kary i środków karnych)³⁴.

Dyrektywy wymiaru kary i środków karnych dzielą się na dyrektywy ogólne, których rolą jest kształtowanie wymiaru kary w odniesieniu do ogółu sprawców przestępstw, oraz dyrektywy szczególne, które ukierunkowane są na określoną kategorię sprawców lub kar czy środków karnych³⁵. Dyrektywy ogólne zawarte zostały w art. 12 § 2 k.k.s., zgodnie z którym: „Sąd wymierza karę, środki karne oraz inne środki według swego uznania, w granicach przewidzianych przez kodeks, bacząc, aby ich dolegliwość nie przekraczała stopnia winy, uwzględniając stopień społecznej szkodliwości czynu oraz biorąc pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają one osiągnąć w stosunku do sprawcy, a także potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa”.

W przepisie tym wyraźnie wskazano kilka dyrektyw szczególnie ważnych dla toczącego się procesu karnego skarbowego, o charakterze sprawiedliwociowym oraz prewencyjnym³⁶.

2.3.1. Dyrektywa sprawiedliwościowa

Wielokrotna analiza założeń dyrektywy sprawiedliwościowej nasuwa pytanie, czy „sprawiedliwość” w ogóle cokolwiek znaczy? Podzielanie tych wątpliwości nie wydaje się słuszne. Należy raczej przychylić się do opinii większości autorów, którzy nie kwestionują sensu sprawiedliwości karania, a jedynie wysuwają zarzut niedostatecznej określoności pojęcia kary sprawiedliwej.

³³ W. Wróbel, *Spór o „dostateczny poziom represyjności” prawa karnego w płaszczyźnie legislacyjnej* [w:] A.J. Szwarz (red.), *Represyjność polskiego prawa karnego. Materiały Zjazdu Katedr Prawa Karnego, Gniezno 26–29.09.2006 r.*, Poznań 2008, s. 18–20.

³⁴ K. Indeck, A. Liszewska, op. cit., s. 312.

³⁵ A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 1994, s. 333.

³⁶ Zob. K. Buchała, *Dyrektywy sądowego wymiaru kary*, Warszawa 1964.

Należy podkreślić, że gdy mowa o postulacie sprawiedliwosciowym kary, nie chodzi wcale o znalezienie „absolutnej sprawiedliwosci”, gdyż tak pojętą sprawiedliwość można traktować jako nieosiągalny i niezupełnie wyobraźalny ideał, a nie jako realne zagrożenia w zakresie wymiaru kary³⁷.

Analizę dotyczącą poszukiwania dyrektywy sprawiedliwosciowej można byłoby rozpocząć od momentu, gdy pojawiły się pierwsze rozważania o karze kryminalnej i zaistniało *ius puniendi*. Mianowicie, przyjmuje się, że kara wywodzi się z krwawej zemsty, która w prawie prymitywnym stanowiła instynktowny i emocjonalny sposób rozwiązania konfliktów w stosunkach międzygrupowych. W wypadku poważnego konfliktu wewnątrzgrupowego reakcja rodu polegała na wyobcowaniu szkodliwej jednostki. W późniejszym okresie krwawa zemsta wykazywała tendencję do przekształcania się w wojnę, wyobcowanie w dzisiejszą karę³⁸.

Już w okresie kształtowania się pierwszych państw pojawiła się instytucja odwetu, stanowiąca wówczas niezaprzeczalny wyraz postępu, gdyż wprowadzała miarę i proporcję w reakcji na czyn szkodliwy. Ślady odwetu (inaczej odpłaty) istnieją zresztą i we współczesnej karze i prawdopodobnie istnieć będą w niej jeszcze przez długie wieki, dając w ten sposób wyraz sprawiedliwosciowemu charakterowi kary³⁹.

Na pewnym szczeblu rozwoju społeczno-gospodarczego, gdy możliwa stała się ocena szkody w określonych dobrach materialnych, dominującym sposobem rozwiązywania sporów stało się uiszczanie na rzecz rodu, do którego należała osoba pokrzywdzona, okupu (łac. *compositio*), stanowiącego środek wykupienia się od zemsty⁴⁰.

Znamienne dla doby nowożytnej ordynacje karne, w tym będąca jednym z najwybitniejszych pomników tego okresu *Constitutio Criminalis Carolina* z 1532 r., wyrażają ideę proporcjonalności kary do przestępstwa. Zdaniem ówczesnych myślicieli kara jest sprawiedliwa, gdy jest adekwatna do wagi popełnionego przestępstwa⁴¹.

Warto zwrócić uwagę na ideę humanitaryzmu, która znalazła odzwierciedlenie w europejskich ustawach karnych połowy XVIII w., m.in. pod wpływem wspomnianych w rozdziale pierwszym tego opracowania, wybitnych myślicieli: Montesquieu, Voltaire i Beccaria. Humanitaryści zabiegali w szczególności o pełną subiektywizację odpowiedzialności karnej i jej indywidualizację⁴².

³⁷ M. Szerer, *Problematyka społecznego oddziaływania kary*, PiP 1974, nr 5, s. 20.

³⁸ J. Śliwowski, *Prawo karne. Cz. II. Zagadnienie kary i przepisy jej dotyczące*, Toruń 1960, s. 9–10.

³⁹ *Ibidem*, s. 10.

⁴⁰ K. Sójka-Zielińska, *Historia prawa*, Warszawa 1995, s. 152.

⁴¹ *Ibidem*, s. 182.

⁴² Zob. J. Haytler, *U źródeł prawa karnego*, Warszawa 1934.

Najwięcej miejsca w ich dziełach zajęła jednak problematyka określoności kary, która miała być ściśle sprecyzowana w ustawie, aby zapobiec samowoli sądów (*nulla poena sine lege*)⁴³. Dla przykładu można tutaj przytoczyć twierdzenia, jakie Cesare Beccaria zawarł w swym dziele *O przestępstwach i karach*: „tylko prawa mogą ustanawiać kary za przestępstwa [...]. Żaden sędzia (który jest tylko częścią społeczności) nie może bez obrazy sprawiedliwości stanowić kar dla innych członków tejże społeczności. Również niesprawiedliwa byłaby kara przekraczająca granice prawnie ustalone, gdyż byłaby to kara inna, prawem nie przepisana”⁴⁴.

Kara sprawiedliwa powinna być także współmierna do ciężkości przestępstwa. W dziele Beccaria przeczytać można, że: „przeszkody powstrzymujące ludzi od popełniania przestępstw powinny być tym większe, im bardziej przestępstwa sprzeczne są z dobrem publicznym i im silniejsze są pobudki, które skłaniają do popełniania przestępstw”⁴⁵.

Racjonalizację sprawiedliwościową uzasadniał również Georg Hegel, uznając karę za logiczną konsekwencję „przestępstwa stanowiącego zaprzeczenie absolutnej idei prawa”, jednak powyższa teoria ma walor wyłącznie teoretyczny.

Zwolennikami teorii absolutnych byli niektórzy reprezentanci szkoły klasycznej prawa karnego (m.in. K. Birkmeyer, J. Kohler, E. Krzymuski). Ich zdaniem wymierzanie kar realizuje ideę sprawiedliwości. Émile Durkheim, przedstawiciel szkoły socjologicznej, także nawiązywał do idei sprawiedliwego karania, jako „czynnika integrującego społeczeństwo wokół uznawanych wartości”⁴⁶.

Współcześnie prym wiodą nurty neoklasyczne, ujmujące ideę sprawiedliwego karania nie abstrakcyjnie, lecz jako praktyczny miernik kary, oparty na współmierności orzeczonej kary do winy sprawcy i szkodliwości popełnionego czynu⁴⁷.

Zdaniem Mariana Cieślaka w świetle współczesnych założeń prawa karnego należy odrzucić nie tylko koncepcję kary jako metafizycznej konieczności, która nie potrzebuje celowościowego uzasadnienia, ale również abstrakcyjne, metafizyczne pojęcie sprawiedliwości. Istnieje natomiast coś, co można nazwać społecznym poczuciem sprawiedliwości. Zjawisko to z pewnością nie jest jednolite i łatwe do sprecyzowania, stanowi bowiem pewną wypadkową ocen indywidualnych w danym społeczeństwie, jest natomiast sprawdzalnym empirycznie faktem. Zatem mówiąc o karze sprawiedliwej, bez wątplenia mamy na myśli to, że kara powinna odpowiadać społecznemu poczuciu sprawiedliwości.

Zadośćuczynienie społecznemu poczuciu sprawiedliwości Cieślak zalicza do celów kary. Cel ten łatwo można dostrzec w powszechnym odczuciu społecznym,

⁴³ K. Sójka-Zielińska, op. cit., s. 287–290.

⁴⁴ C. Beccaria, *O przestępstwach i karach*, Warszawa 1959, s. 59.

⁴⁵ Ibidem, s. 68.

⁴⁶ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 240.

⁴⁷ Ibidem, s. 240.

w uzasadnieniach orzeczeń sądowych i w rozwiązaniach współczesnych kodeksów karnych. Nie oznacza to jednak, by akceptowana musiała być każda kara, którą formalna większość społeczeństwa uzna za sprawiedliwą, gdyż może ona nie uwzględniać w swoich ocenach wymagań humanizmu⁴⁸.

Wymierzając karę, sąd powinien brać pod uwagę oczekiwania społeczeństwa, ale przede wszystkim wskazania ustawodawcy, pozwalające na wymierzenie kary sprawiedliwej. Przesłanki zawarte w normie prawnej art. 12 § 2 k.k.s. składają się na tzw. dyrektywę sprawiedliwościową i są recypowane z założeń stosowanych w prawie karnym powszechnym i określonych w art. 53 § 1 k.k.

W związku z powyższym można postawić pytanie, czy sąd jest w stanie z matematyczną dokładnością obliczyć stosunek wagi czynu zabronionego do sprawiedliwej (adekwatnej do zarzucanego czynu) odpłaty w postaci zastosowanej dolegliwości, a tym samym rozważyć większy lub mniejszy stopień sprawiedliwego charakteru zastosowanej sankcji?

Współmierności kary do winy i społecznej szkodliwości czynu nie sposób wyrazić w jakiegokolwiek ściśle określonej liczbie lub wielkości kary, co trafnie zauważa Andrzej Marek. Sąd może jedynie zakreślić granice sprawiedliwości albo niesprawiedliwości kary, czyli stwierdzić, kiedy wymierzona w danej sprawie kara byłaby z pewnością zbyt surowa albo zbyt łagodna⁴⁹. Takie pojmowanie sprawiedliwości karania można zilustrować słowami wielokrotnie przytaczanego przedstawiciela myśli prawniczej Cesara Beccarii, który głosił, że: „gdyby geometrię można było dostosować do nieskończonych i zawiłych przypadków ludzkich działań, powinna powstać drabina kar, od najcięższej do najłżejszej, odpowiadająca składającej się z kolejnych niedostrzegalnych stopni drabinie działań (przestępstw), poczynając od najcięższych aż do najłżejszych”⁵⁰.

Z powyższego twierdzenia wynika jednoznaczny wniosek, że dyrektywa sprawiedliwościowa zakreśla tylko pewne granice sprawiedliwości kary lub środka karnego. Dotyczy to nie tylko wysokości kary danego rodzaju, ale także wyboru pomiędzy karami a środkami, jakie sąd może zastosować w konkretnym przypadku⁵¹.

Należy przy tym zauważyć, że dyrektywy wymiaru kary określone w art. 12 § 2 k.k.s. należy stosować również do środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 k.k.s., z wyjątkiem środków zabezpieczających związanych z niepoczytalnością, czyli okolicznością wyłączającą winę. To samo założenie uwzględniane jest w prawie karnym powszechnym w odniesieniu do dyrektyw z art. 53 § 1 k.k.

⁴⁸ M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1994, s. 208–209.

⁴⁹ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 341.

⁵⁰ C. Beccaria, *O przestępstwach i karach...*, s. 70.

⁵¹ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 342.

oraz środków karnych określonych w art. 39 k.k., środków probacyjnych i innych środków przewidzianych w kodeksie karnym, z tym samym wyłączeniem co w prawie karnym skarbowym⁵².

2.3.2. Dyrektywa prewencji indywidualnej

Termin „prewencja” (łac. *praevenire*) znaczy ogólnie „wychodzenie naprzeciw”, „zapobieganie”. Mówiąc zatem o prewencji w dziedzinie prawa karnego powszechnego oraz prawa karnego skarbowego, mamy na myśli zapobieganie czynom zabronionym. Różne możliwości i działania, za których pomocą uprawnione organy państwowe starają się zapobiegać czynom zabronionym, dają podstawę do wyróżniania dwóch pojęć gatunkowych w postaci prewencji indywidualnej i prewencji ogólnej.

Prewencja indywidualna (szczególna) oznacza działania mające na celu zapobieganie popełnianiu dalszych czynów zabronionych przez sprawcę tego czynu, za który zostaje wymierzona kara. Prewencja indywidualna jest jednym z celów kary, określonym stanem, który za pomocą kary przewiduje się osiągnąć⁵³. Z kolei prewencja ogólna określa działania związane z zapobieganiem popełnianiu czynów zabronionych ze strony innych osób czy też generalnie ogółu społeczeństwa, dla którego kara ma być przykładem⁵⁴.

Należy zauważyć, że stawianie karze celu prewencyjnego nie jest zjawiskiem właściwym tylko współczesnej nauce prawa karnego. Postulat ten można znaleźć chociażby w dziełach myślicieli greckich, np. w dialogach Platona (wyповідź Protagorasa): „kto rozumnie karę myśli wymierzać, ten się nie będzie mścił za występki miniony – przecież czynu dokonanego wymazać z przeszłości nie potrafi – tylko ze względu na czyn przyszły, aby drugi raz występku nie popełnił, ani sam ten przestępca, ani ktoś inny, kto jego karę zobaczy”⁵⁵. Także Seneka, powtarzając za Platonem, wysuwał postulat stosowania prewencji indywidualnej w nakładanej dolegliwości: *nemo prudens quia peccatum est, sed ne pecceretur*⁵⁶. Nie innego zdania był Beccarii, który pisał, że: „Cel kary sprowadza się [...] do tego, aby przeszkodzić winnemu w wyrządzaniu nowych szkód współobywatelom oraz aby powstrzymać innych od wyrządzania szkód tego samego rodzaju”⁵⁷.

⁵² Zob. J. Wojciechowska, *Ogólne dyrektywy sądowego wymiaru kary* [w:] G. Rejman (red.), *Kodeks karny. Część Ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 919.

⁵³ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 242.

⁵⁴ M. Cieślak, *Polskie prawo karne...*, s. 204–205.

⁵⁵ Platon, *Protagoras*, http://katedra.uksw.edu.pl/biblioteka/platon_protagoras.pdf, s. 10.

⁵⁶ B. Wróblewski, *Penologia. Socjologia kar*, Wilno 1926, s. 202–203.

⁵⁷ A. Grześkowiak, *Chrześcijańska wizja kary Giuseppe Bettiola*, Tygodnik Powszechny 1985, nr 2.

Z powyższego można zatem wyprowadzić postulat, ażeby dobierać tylko takie kary i metody ich stosowania, które będą proporcjonalne do przestępstwa oraz wywrą najskuteczniejsze i najtrwalsze wrażenie na sprawcy, a zarazem najmniej udręczą go fizycznie⁵⁸.

Zatem stosując trzy etapy konkretyzacji stosowanej sankcji karnej, prewencję indywidualną można rozumieć jako:

- 1) zapobiegawcze działanie ustawowego zagrożenia – dotyczące kary zagrożonej,
- 2) zapobiegawcze działanie wyroku skazującego – dotyczące kary orzeczonej,
- 3) zapobiegawcze działanie wykonania kary – dotyczące kary wykonanej.

W pierwszym i drugim etapie mamy do czynienia z zagrożeniem dolegliwością karną, ale w fazie drugiej zagrożenie to jest bardziej skonkretyzowane i realne (rzeczywiste). Ponadto w drugim etapie ma miejsce formalne stwierdzenie i potępienie czynu sprawcy, a więc następuje fakt sam w sobie będący dolegliwością i źródłem potencjalnej powściągliwości sprawcy względem czynności podejmowanych przez niego w przyszłości, co jest działaniem przede wszystkim o charakterze wychowawczym⁵⁹.

Działania podejmowane w ramach wykonania orzeczonej kary (etap trzeci) związane są przede wszystkim z groźbą wykonania tej części kary, która pozostała sprawcy do odbycia (zrealizowania), wspomnienie zaś tego, co zostało już wykonane, wydaje się odgrywać tutaj najmniej zauważalną rolę⁶⁰.

Zapobiegawcze oddziaływanie zagrożenia ustawowego na sprawcę czynu zabronionego rozpoczyna się już w momencie popełnienia przez niego czynu, zatem istnieje możliwość pojawienia się trudności w stosowaniu prewencji szczególnej. Niewykluczone bowiem, że tzw. przypadkowy sprawca czynu zabronionego przerazi się konsekwencjami prawnymi swego czynu do tego stopnia, że mimo braku orzeczenia będzie to skuteczną mobilizacją do unikania zbliżonych incydentów w przyszłości⁶¹.

W związku z powyższym uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że istotnym problemem prewencji jest kwestia sposobu zapobiegania czynom zabronionym za pomocą kar. Można tutaj przedstawić trzy formy, w których wyrażać się może prewencyjne działanie kary:

- 1) odstraszenie sprawcy,
- 2) poprawa zachowania sprawcy poprzez jego wychowanie,
- 3) uniemożliwienie sprawcy popełniania czynów zabronionych w przyszłości.

⁵⁸ C. Beccaria, *O przestępstwach i karach...*, s. 88.

⁵⁹ M. Cieślak, *Polskie prawo karne...*, s. 205.

⁶⁰ Ibidem, s. 205.

⁶¹ Ibidem, s. 206.

Należy przy tym zauważyć, że dwie pierwsze formy mogą być rozpatrywane również w ramach prewencji ogólnej, natomiast trzecia – wyłącznie w ramach prewencji szczególnej⁶².

Analizując rozważania podejmowane przez przedstawicieli doktryny, można stwierdzić, że dość duże kontrowersje oraz odmienne stanowiska budzi kwestia wzajemnego stosunku pojęć „odstraszanie” oraz „wychowanie” (poprawa). Pierwszy termin jest wyrazisty i nie przysparza kłopotów semantycznych, natomiast drugi nie jest określeniem jednoznacznym. Niektórzy autorzy interpretują powyższe pojęcia w sensie szerokim i uważają „wytworzenie się motywów powściągowych pod wpływem kary za element wychowania, skłonni byłiby chyba wyeliminować w ogóle pojęcie odstraszania z kręgu celów kary i zastąpić je szerszymi pojęciami: poprawy, wychowania czy (najchętniej) resocjalizacji”⁶³. Inni z kolei obawiają się przypisania efektów odstraszania na rachunek poprawy, ponieważ wychowanie rozumieją w kontekście zmiany osobowości sprawcy w kierunku dodatnim moralnie⁶⁴.

Należy zauważyć, że wychowanie może mieć również szerszy sens, wykraczający poza zakres pojęcia prewencji, np. nauczanie skazanego zawodu podczas wykonywania kary pozbawienia wolności⁶⁵.

Zdaniem Mariana Cieślaka trudno jednak odmówić – i to chyba w większości wypadków – działaniu odstraszającemu walorów wychowawczych. Jeżeli dodamy do tego, że wspomniane uniemożliwianie lub utrudnianie popełniania przestępstw może łączyć się z odstraszaniem lub wychowaniem, to wzajemny stosunek omawianych pojęć jeszcze bardziej się skomplikuje⁶⁶.

Podsumowując te uwagi, należy podkreślić, że odstraszanie z natury swej wiąże się z dolegliwością, dlatego kara – jeśli ma pełnić rolę powściągową (odstraszającą) – jest dolegliwością. Natomiast wychowanie nie zawsze musi łączyć się z dolegliwością⁶⁷.

Zgodnie z art. 12 § 2 k.k.s. sąd, wymierzając karę, bierze pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które kara ma wypełnić w stosunku do osoby skazanej. Jak zauważa Tomasz Kaczmarek, zasadnicze zadanie stawiane przed sądem, który w wydanym wyroku powinien uwzględniać postulat indywidualizacji kary w związku ze stosowaniem dyrektywy prewencji indywidualnej, polega na stwierdzeniu, czy zachodzi prawdopodobieństwo powrotu sprawcy do przestępstwa⁶⁸.

⁶² Ibidem, s. 207.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Ibidem.

⁶⁵ Ibidem.

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ Ibidem, s. 207–208.

⁶⁸ T. Kaczmarek, *Ogólne dyrektywy wymiaru kary w teorii i praktyce sądowej*, Wrocław 1980, s. 49.

Przewidzenie przyszłego zachowania sprawcy czynu zabronionego oraz oparty na niej wybór właściwych środków oddziaływania – to dwa najważniejsze problemy, które powstają na gruncie prewencji indywidualnej⁶⁹. W związku z powyższym w doktrynie używane jest pojęcie tzw. prognozy kryminologicznej, gdyż nie jest możliwe poczynienie pewnych ustaleń co do przyszłego postępowania człowieka, ze względu na jego uzależnienie od okoliczności natury indywidualnej (endogennych) i społecznej (egzogennych), których zaistnienia i natężenia nie da się przewidzieć w momencie orzekania kary przez sąd⁷⁰.

W zakresie prewencji indywidualnej operuje się minimalnym i maksymalnym programem resocjalizacji. Każda kara zakłada jako minimum oddziaływania wywołanie takich przeżyć psychicznych, które powstrzymałyby sprawcę od popełnienia kolejnego czynu zabronionego. Ten rodzaj poprawy określa się jako poprawę jurydyczną. Maksymalnym oddziaływaniem jest poprawa moralna, czyli osiągnięcie głębszych przeobrażeń osobowości skazanego, aniżeli tylko powstrzymanie go od popełnienia nowych przestępstw⁷¹. Należy zauważyć, że pomiędzy poprawą jurydyczną, wyrażającą się w braku powrotu do przestępstwa, a poprawą moralną, polegającą na pełnej akceptacji reguł i wartości społecznych, może istnieć wiele szczebli pośrednich⁷².

Fundamentalne znaczenie dla postawienia trafnej prognozy kryminologicznej i orzeczenia właściwej kary czy środka karnego ma gruntowne zbadanie i właściwa ocena osobowości sprawcy, dokonana pod kątem wyliczonych w art. 13 k.k.s. okoliczności, tzn. jego motywacja i sposób zachowania się, właściwości i warunki osobiste, sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego i zachowanie po jego popełnieniu, zwłaszcza gdy czynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie, co jest kolejnym przykładem recepcji założeń prawa karnego powszechnego⁷³.

Pod pojęciem właściwości osobistych należy rozumieć cechy biologiczne (np. wiek, płeć, stan zdrowia)⁷⁴, ukształtowaną w określony sposób osobowość sprawcy, stan zdrowia psychicznego oraz poziom rozwoju intelektualnego. Do osobowości zaliczamy wiedzę o rzeczywistości, plany życiowe, zainteresowania, sprawność działania, zdolności, cechy charakteru w relacji z otoczeniem (konfliktowość, nałogi), samoocenę, postawy wobec powszechnie uznawanych wartości społecznych, siłę woli, temperament będący wyznacznikiem dynamiki osobowości⁷⁵.

⁶⁹ Ibidem, s. 49.

⁷⁰ A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 156.

⁷¹ T. Kaczmarek, *Ogólne dyrektywy wymiaru kary w teorii i praktyce sądowej...*, s. 52.

⁷² Ibidem, s. 53.

⁷³ Zob. K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 412.

⁷⁴ A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz...*, s. 160.

⁷⁵ K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 397.

Przez warunki osobiste sprawcy rozumie się warunki materialne, mieszkaniowe, socjalne, zdrowotne, rodzinne i związane z tym obowiązki opieki lub stany konfliktów czy zatargów. Jednostka w celu prawidłowego funkcjonowania w społeczeństwie musi mieć zapewniony pewien standard materialny i socjalny oraz być zintegrowana ze środowiskiem. Brak choćby minimalnej integracji społecznej może być skutkiem zaburzenia stanu psychicznego jednostki (psychopatie) lub efektem popełnienia przestępstwa (odrzućenie przez środowisko, rodzinę)⁷⁶.

Jak już wspomniano, istotne znaczenie dla ustalenia prognozy kryminologicznej ma sposób życia sprawcy przed popełnieniem przestępstwa. Dotychczasowa niekaralność sprawcy (zwłaszcza takiego, który przeżył wiele lat bez kolizji z prawem), ustabilizowana pozycja, stałe zatrudnienie, dobra opinia w miejscu pracy, wśród sąsiadów, sumienne wypełnianie obowiązków społecznych, rodzinnych itp. wpływają korzystnie na prognozę przyszłego zachowania się i ewentualny wymiar sankcji. Na charakter okoliczności prognostycznych i łagodzących korzystnie wpływa także wzorowe zachowanie się w szkole, wojsku czy rodzinie⁷⁷. Na niekorzyść sprawcy działają natomiast wcześniejsze kolizje z prawem, naganny tryb życia, itp.

Aby zapewnić sądowi uzyskanie danych osobowo-poznawczych, ustawodawca zobowiązuje organy postępowania do zebrania niezbędnych informacji o sprawcy przestępstwa. Zgodnie z art. 213 k.p.k., recypowanym przez art. 113 k.k.s., w postępowaniu należy ustalić tożsamość oskarżonego, jego wiek, stosunki rodzinne, majątkowe, wykształcenie, zawód i źródła dochodu. Jeżeli podejrzany był już prawomocnie skazany, do akt postępowania dołącza się odpis lub wyciąg wyroku i dane z odbycia kary, a gdy to nie wystarcza – zwłaszcza do ustalenia, czy przestępstwo zostało popełnione w warunkach recydywy – także akta poprzednich spraw oraz opinie z zakładów poprawczych, wychowawczych lub karnych, w których skazany przebywał.

W razie potrzeby sąd, a w postępowaniu przygotowawczym prokurator lub policja, zarządza wobec oskarżonego przeprowadzenie wywiadu środowiskowego. Jego obowiązkowe przeprowadzenie ustawodawca przewiduje w dwóch sytuacjach (art. 214 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.):

- w sprawach o zbrodnie,
- w stosunku do sprawcy, który w chwili popełnienia czynu nie ukończył 21 lat, jeżeli zarzucono mu popełnienie umyślnego występkę przeciwko życiu.

Zachowanie sprawcy po popełnieniu przestępstwa może w wielu wypadkach przemawiać na jego korzyść. Z pozytywną oceną spotka się np. okazanie skruchy, żalu z powodu popełnienia czynu, przyznanie się do jego popełnienia,

⁷⁶ Ibidem, s. 397–398.

⁷⁷ Ibidem, s. 398.

a także naprawienie wyrządzonej szkody (materialnej lub moralnej), staranie się o jej naprawienie lub zadośćuczynienie w innej formie społecznemu poczuciu sprawiedliwości. Natomiast na niekorzyść sprawcy przemawia kłamstwo, próba przerzucenia odpowiedzialności na inną osobę, zacieranie śladów przestępstwa, nieudzielenie pomocy ofierze lub ucieczka z miejsca wypadku⁷⁸.

Szczególną formą „zachowania się po popełnieniu przestępstwa” jest poddanie się mediacji albo zawarcie ugody z pokrzywdzonym w postępowaniu przed sądem lub prokuratorem (art. 53 § 2 k.k.), co nie jest możliwe w stosunku do sprawcy przestępstwa/wykroczenia skarbowego, ponieważ przepisy karne skarbowe (art. 113 k.k.s.) wykluczają możliwość zastosowania m.in. postępowania mediacyjnego w postępowaniu karnym skarbowym⁷⁹.

W powyższej sytuacji sąd uwzględnia jedynie pozytywne wyniki mediacji i zawartej ugody, a zatem mogą one wpływać tylko na złagodzenie kary, jej warunkowe zawieszenie itp. Należy jednak podkreślić, że choć sąd powinien wziąć pod uwagę wyniki mediacji i ugody, to nie są one dla niego wiążące, gdyż prowadziłyby to do ograniczenia swobody sędziowskiej⁸⁰.

W przypadku pozytywnej prognozy kryminologicznej, a więc powzięcia przez sąd przekonania, że nie zachodzi prawdopodobieństwo powrotu sprawcy na drogę przestępstwa, może on podjąć decyzję o zastosowaniu kar czy środków karnych o zapobiegawczo-wychowawczym oddziaływaniu. W okresie dominacji idei resocjalizacji łączono oddziaływanie wychowawcze z karą pozbawienia wolności, jednak doświadczenia uzyskane w praktycznym stosowaniu tej metody podważyły resocjalizacyjne funkcje tak stosowanej sankcji, wskazując na ujemne skutki izolacji więziennej.

Nie oznacza to jednak całkowitej rezygnacji z dążenia do pozytywnego oddziaływania na skazanych w zakładach karnych. Niekiedy ocena osobowości sprawcy, stopnia jego demoralizacji, zagrożenia, jakie przedstawia dla porządku prawnego, motywów i sposobu popełnienia przestępstwa, może wskazywać na konieczność izolacji sprawcy od społeczeństwa przez pewien czas (krótkoterminowe kary pozbawienia wolności), a w przypadku niebezpiecznych sprawców przestępstw, w tym tzw. przestępców zawodowych czy recydywistów, nawet przemawiać za długotrwałym pozbawieniem wolności⁸¹. W skrajnych przypadkach naruszeń dotyczących prawa karnego powszechnego może zachodzić potrzeba dożywotniej ochrony społeczeństwa przed niebezpiecznym sprawcą⁸².

⁷⁸ J. Wojciechowska, *Ogólne dyrektywy sądowego wymiaru kary...*, s. 924.

⁷⁹ K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne...*, s. 400.

⁸⁰ A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz...*, s. 161.

⁸¹ Zob. Z. Sienkiewicz, *Powrót do przestępstwa* [w:] M. Kalitowski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Gdańsk 1999.

⁸² A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz...*, s. 156.

Wymienione przesłanki mogą wskazywać, że zasadnym jest zastosowanie kary nieizolacyjnej, a więc oddziaływanie na sprawcę w warunkach wolności kontrolowanej (bez narażania go na ujemny wpływ współwięźniów) w ramach kary ograniczenia wolności, aby np. utrudnić mu kontakt ze środowiskiem przestępczym, oraz w ramach probacji (warunkowego umorzenia postępowania i warunkowego zawieszenia wykonania kary)⁸³.

Łagodniejsze traktowanie sprawców przestępstw zagrożonych karą pozbawienia wolności umożliwia norma prawna określona w art. 26 § 1 k.k.s., która pozwala na fakultatywną zamianę kary pozbawienia wolności na karę ograniczenia wolności, jeżeli sprawca czynu zabronionego uścił wymaganą należność publicznoprawną będącą przedmiotem czynu⁸⁴. Sąd może przy tym dojść do wniosku, że pożądane jest pozbawienie sprawcy korzyści z przestępstwa i uświadomienie mu nieopłacalności jego popełniania oraz odebranie lub utrudnienie mu warunków do ich popełniania poprzez dodatkowe zastosowanie (oprócz kary) środków karnych (przewidzianych w art. 22 § 2 k.k.s.) w postaci:

- przypadku przedmiotów,
- ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów,
- przypadku korzyści majątkowej,
- ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej,
- orzeczenie zakazu prowadzonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska.

Oczywiście zamiana kary pozbawienia wolności na karę ograniczenia wolności nie stoi na przeszkodzie równoczesnemu zastosowaniu kary grzywny i wymienionej wcześniej kary ograniczenia wolności.

Analiza powyższych unormowań kodeksu karnego skarbowego może prowadzić do uzasadnionego wniosku, że ustawodawca wprowadził powyższe regulacje, aby w sposób radykalny zmniejszyć liczbę orzekanych kar bezwzględnego pozbawienia wolności na rzecz kar o charakterze nieizolacyjnym.

Podobne rozwiązanie można zauważyć również na gruncie prawa karnego powszechnego, gdzie – jeżeli ustawa przewiduje możliwość wyboru rodzaju kary – karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia jej wykonania orzeka się tylko wtedy, gdy inna kara lub środek karny nie są w stanie spełnić jej celów (art. 58 k.k.)⁸⁵.

Dodatkowym wzmocnieniem dyrektywy z art. 58 k.k. jest zasada, w myśl której w przypadku zagrożenia alternatywnego sankcja jest zbudowana tak, aby wyliczanie kar możliwych do orzeczenia rozpoczynało się od najłagodniejszych (kara grzywny i kara ograniczenia wolności), a kończyło na karze pozbawienia wolności.

⁸³ Ibidem, s. 156.

⁸⁴ Zob. F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. I, Zakamycze 2006, s. 369–376.

⁸⁵ Zob. A. Marek, *Prawo karne. Komentarz...*, s. 156–161.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 59 k.k., jeżeli przestępstwo zagrożone jest karą pozbawienia wolności do trzech lat albo karami łagodniejszymi ze względu na ich charakter rodzajowy (tzn. karą ograniczenia wolności lub karą grzywny) i społeczna szkodliwość czynu nie jest znaczna, sąd może odstąpić od wymierzenia kary i poprzestać na orzeczeniu środka karnego; jeśli uzna, że spełni on cele kary.

Powyższe przesłanki mają również zastosowanie w prawie karnym skarbowym wobec sprawców przestępstw skarbowych, gdzie recypuje się wyżej wymienione artykuły, zgodnie z normą określoną w art. 20 § 2 k.k.s. Jedynym wyłączeniem jest tutaj norma prawna określona w art. 59 k.k.

2.3.3. Dyrektywy a zasady sądowego wymiaru kary

System sądowego wymiaru kary współkształtują zasady, dyrektywy i instytucje związane z sędziowskim orzekaniem o karze i innych środkach karnych. W odniesieniu do relacji zachodzącej pomiędzy zasadami a dyrektywami należy przede wszystkim podkreślić normatywne znaczenie zasad w tym sensie, iż regulują one sposób rozstrzygnięcia kwestii związanych ze stosowaniem przepisów o orzekaniu kar i środków karnych⁸⁶. Oznacza to, że wszelkie wątpliwości pojawiające się w toku sądowego wymiaru kary należy rozstrzygać zgodnie z wyznaczonym przez odpowiednią zasadę kierunkiem czy też sposobem rozstrzygnięcia danego przypadku⁸⁷.

Zasady, jako podstawowe założenia określone w kodeksie karnym, wyznaczają ramy dla konkretnego wymiaru kary. Natomiast dyrektywy wymiaru kary wiążą się z motywacją karania, czyli z celami orzekanych kar, określonymi wprost przez art. 12 § 2 i 3 k.k.s., a pośrednio również przez inne normy zawarte w przepisach części ogólnej, wyjątkowo szczególnej.

Dyrektywy dzielą się na ogólne i szczególne. Ogólne dyrektywy wymiaru kary (cele kary) są wskazówkami przy każdym jej wymierzaniu, wobec każdego sprawcy. Zgodnie z regulacją art. 12 § 2 k.k.s. do ogólnych dyrektyw należy zaliczyć: współmierność kary do stopnia winy i społecznej szkodliwości czynu sprawcy, prewencję indywidualną oraz prewencję ogólną. Współmierność kary do winy i społecznej szkodliwości czynu tworzą tzw. dyrektywę sprawiedliwościową. Dyrektywa prewencji indywidualnej przejawia się w zapobiegawczym i wychowawczym oddziaływaniu na sprawcę, zaś dyrektywa prewencji ogólnej polega na kształtowaniu świadomości prawnej społeczeństwa.

Dyrektywy szczególne determinują natomiast wybór rodzaju czy wymiaru kary w zależności od okoliczności związanych z określoną kategorią sprawców,

⁸⁶ Zob. M. Derlatka, *Motywacja w sądowym wymiarze kary*, Prok. i Praw. 2012, nr 6, s. 28–37.

⁸⁷ A. Marek, *Prawo karne. Komentarz...*, s. 331.

np. nieletnich i młodocianych (art. 12 § 3 k.k.s.), lub określonych kar, np. wynikająca z recypowanego art. 58 § 1 k.k. dyrektywa nakazująca traktowanie bezwzględnej kary pozbawienia wolności jako środka ostatecznego, gdy inne sankcje nie będą mogły spełnić celów kary⁸⁸.

2.4. Ustawowy i sądowy wymiar kary

Analizując specyfikę ustawowego wymiaru kary, należy zwrócić uwagę na czynniki kształtujące zarówno ustawowy, jak i sądowy wymiar kary, odnoszący się również do sytuacji zastosowania środków karnych oprócz lub też zamiast kary (w ramach orzeczeń kadłubowych)⁸⁹.

Problematyka ustawowego wymiaru kary na gruncie doktrynalnym dotyczy określonej w normie prawnokarnej granicy zakreślającej wysokość sankcji oraz rodzaj dolegliwości stosowanej wobec sprawcy czynu zabronionego o charakterze majątkowym lub osobistym. Zarówno w prawie karnym skarbowym, jak i w prawie karnym powszechnym granica ta określana jest w sankcji zawartej w przepisie określającym czyn zabroniony oraz jego specyfikę⁹⁰.

W zależności od tego, czy sprawca czynu popełnia wykroczenie skarbowe czy przestępstwo skarbowe, określona granica wyznacza „zwykły” lub „szczególny” ustawowy wymiar kary. Modyfikacja szczególnego wymiaru kary ma charakter dualistyczny, tzn. ustawowa sankcja grożąca za popełnienie czynu zabronionego może ulec złagodzeniu lub też wręcz przeciwnie – zaostreniu⁹¹.

W prawie karnym skarbowym ustawowy wymiar kary określający granicę sankcji stosowanych w przypadku przestępstw skarbowych opisują następujące przepisy:

1) w przypadku zastosowania kary grzywny określonej w stawkach dziennych – art. 23 § 1 k.k.s.,

2) w przypadku zastosowania kary ograniczenia wolności – art. 26 § 4 k.k.s. recypujący wymiar z art. 34 § 1 k.k.,

3) w przypadku zastosowania kary pozbawienia wolności – art. 27 § 1 k.k.s.

⁸⁸ Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 165; T. Kaczmarek, *Sędziowski wymiar kary w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w świetle badań ankietowych*, [w:] idem, *Rozważania o przestępstwie i karze. Wybór prac z okresu 40-lecia naukowej twórczości*, Warszawa 2006, s. 444–477, 528–540.

⁸⁹ Zob. B. Wróblewski, *Ustawowy a sędziowski wymiar kary (Referat sprawozdawczy)* [w:] B. Wróblewski (red.), *Pamiętnik III-go Zjazdu Prawników Polskich*, Warszawa 1937.

⁹⁰ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 140.

⁹¹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 161.

Czynniki, które wpływają na wysokość zastosowanej kary lub środka karnego, określone zostały w art. 12 § 2 k.k.s. Przepis ten – jak zauważają Violetta Konarska-Wrzosek, Tomasz Oczkowski i Jerzy Skorupka – wskazuje specyficzne cele, jakimi sąd powinien kierować się przy wyborze rodzaju i wysokości zastosowanej dolegliwości. I tak, uwzględniając normę prawnokarną określoną w art. 12 § 2 k.k.s., sąd powinien kierować się następującymi celami:

- uczynienie zadość sprawiedliwości,
- zastosowanie prewencji indywidualnej,
- zastosowanie prewencji generalnej⁹².

Aby wypełnić przedstawione powyżej cele, należy uwzględnić postulat konkretyzacji wymiaru kary (środka karnego) na płaszczyźnie indywidualnej, stosownie do ciężaru udowodnionej winy oraz wagi czynu, stosując się jednocześnie do skutków, jakie nieść ma działanie prewencyjne zarówno wobec osoby sprawcy, jak i ogółu społeczeństwa (uświadomienie negatywnych efektów związanych z popełnieniem czynu zabronionego)⁹³.

Nie sposób nie zauważyć, że ustawowy wymiar kary w prawie karnym skarbowym określony został na podstawie zasad stosowanych w tej materii w prawie karnym powszechnym. Niejednokrotnie poszczególne nakazy związane z prawidłowym stosowaniem ustawowego wymiaru zostały z tegoż prawa recypowane. Dlatego też słusznym wydaje się być pogląd często spotykany w doktrynie, aby odnosząc się do specyfiki ustawowego wymiaru kary, bazować na rozwiązaniach stosowanych w prawie karnym powszechnym.

W myśl zasady *nulla poena sine lege* nakazy związane ze stosowaniem dolegliwości przez uprawnione organy państwa (najczęściej są nimi niezależne sądy) wynikają z przyjętego w danym kraju systemu sankcji karnych⁹⁴.

Natomiast w doktrynie prawa karnego powszechnego obecne są teorie mówiące o czterech zasadniczych rodzajach określania systemu sankcji. I tak, bazując na wyżej wymienionych twierdzeniach, wyróżnić można:

- system sankcji bezwzględnie nieoznaczonych – w którym akt prawny określa specyfikę czynu zabronionego bez określenia dolegliwości grożącej za jego popełnienie,
- system sankcji bezwzględnie oznaczonych – w którym akt prawny ściśle określa zarówno czyn zabroniony, jak i rodzaj oraz wysokość stosowanej dolegliwości,

⁹² V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 140.

⁹³ Zob. K. Gradoń, *Granice przebaczenia – spór o zakres stosowania sprawiedliwości naprawczej* [w:] M. Płatek, M. Fajsta (red.), *Sprawiedliwość naprawcza. Idea. Teoria. Praktyka*, Warszawa 2005.

⁹⁴ Zob. W. Świda, *Prawo karne*, Warszawa 1978, s. 80–82.

– system sankcji względnie nieoznaczonych – w którym akt prawny określa czyn zabroniony oraz dolegliwość grożąca za jego popełnienie, nie zakreśla jednak jej dolnej oraz górnej granicy,

– system sankcji względnie oznaczonych – w którym akt prawny określa czyn zabroniony oraz dolegliwość grożąca za jego popełnienie, zakreślając jednocześnie dolną oraz górną granicę dolegliwości; możliwą do orzeczenia w indywidualnych przypadkach⁹⁵.

Zarówno w Polsce, jak i w większości innych krajów europejskich stosuje się system sankcji względnie oznaczonych, będący współcześnie najpopularniejszym rozwiązaniem w zakresie ustawowego wymiaru kary. Przewidziane prawem sankcje za rodzajowo określone czyny zabronione uwzględniają zarówno samą dolegliwość, jak i jej rozpiętość, w ramach której sąd może wyznaczyć ustawowy wymiar wybranej sankcji. W sytuacjach, w których stosuje się karę według powyższych zasad, mowa jest o zwykłym ustawowym wymiarze kary.

Natomiast w sytuacji, gdy modyfikujemy przewidziany przez normę prawnokarną wymiar kary, mamy do czynienia ze szczególnym ustawowym wymiarem kary, który w doktrynie określany jest również mianem „nadzwyczajny”⁹⁶. Wprowadzane zmiany dotyczą wyjątkowych sytuacji, wskazanych przez normę prawnokarną o charakterze zgeneralizowanym, gdzie określony przepis kodeksu przewiduje odstępianie od standardowo przyjętego wymiaru kary⁹⁷.

Jak już wspomniano, szczególny charakter ustawowego wymiaru kary może zostać ukierunkowany na nadzwyczajne złagodzenie przewidzianej przepisem sankcji lub też na jej podwyższenie względem przewidzianej zwykłym ustawowym wymiarem kary⁹⁸.

Powody, dla których ustawodawca dopuścił możliwość złagodzenia ustawowego wymiaru kary, mogą być podyktowane wieloma czynnikami, określonymi w różnych przepisach kodeksu karnego skarbowego. Jest to instytucja przewidziana tylko wobec sprawców przestępstw skarbowych, nie dotyczy sprawców wykroczeń skarbowych (szczegółowa analiza powyższej instytucji zostanie omówiona w dalszej części niniejszego opracowania)⁹⁹.

Druga możliwość modyfikacji ustawowego wymiaru kary to nadzwyczajne podwyższenie (obostrzenie) kary. Jest to prawnie opisana możliwość odejścia od orzekania kar przewidzianych wobec sprawców w części szczególnej prawa kar-

⁹⁵ V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym...*, s. 38–39.

⁹⁶ Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 165.

⁹⁷ Zob. M. Cieślak, *Polskie prawo karne...*, s. 448.

⁹⁸ Zob. B. Rybak, *Zbieg podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia i obostrzenia kary, czyli rozważania o roli art. 57 § 2 w KK z 1997 r.*, *Palestra* 2000, nr 5–6; por. M. Cieślak, *Zbieg szczególnego złagodzenia ze szczególnym obostrzeniem kary*, *Palestra* 1977, nr 5.

⁹⁹ J. Raglewski, *Model nadzwyczajnego złagodzenia kary w polskim systemie prawa karnego (analiza dogmatyczna w ujęciu materialnoprawnym)*, Kraków 2008, s. 463.

nego skarbowego, penalizujących określone zachowanie obywateli i zastosowanie podwyższenia lub zamiany kary przewidzianej za dany czyn. Może być także podstawą do ograniczenia możliwości zastosowania kary złagodzonej.

Nadzwyczajne obostrzenie kary stosowane w prawie karnym skarbowym, w przeciwieństwie do sytuacji związanych ze złagodzeniem kary, jest regulacją w pełni autonomiczną, tzn. nie odnosi się do regulacji znanych z prawa karnego powszechnego. Dotyczy to zarówno przesłanek, jak i sposobu nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Wszystkie przesłanki dotyczące nadzwyczajnego obostrzenia kary mają ponadto charakter obligatoryjny, co stanowi kolejną różnicę pomiędzy tymi dwoma rodzajami modyfikacji ustawowego wymiaru kary. Nadzwyczajne obostrzenie kary, podobnie jak nadzwyczajne złagodzenie kary, w prawie karnym skarbowym odnosi się tylko do sprawców przestępstw skarbowych. Przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary są zawarte w art. 37 k.k.s. i mają charakter enumeratywny, tj. zostały wymione tylko w tym artykule na zasadzie katalogu zamkniętego.

Analizując zapis normy prawnej, można stwierdzić, że stosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary jest dopuszczalne w siedmiu przypadkach:

1) gdy sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża,

2) gdy sprawca uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu,

3) gdy sprawca popełnia co najmniej dwa przestępstwa skarbowe, zanim zapadł pierwszy wyrok (choćby nieprawomocny) co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie,

4) gdy sprawca skazany za umyślne przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności albo karę grzywny w ciągu pięciu lat po odbyciu co najmniej sześciu miesięcy kary pozbawienia wolności lub sześciu miesięcy kary ograniczenia wolności albo po uiszczeniu grzywny wynoszącej co najmniej 120 stawek dziennych popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe tego samego rodzaju,

5) gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego,

6) gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe, używając przemocy lub grożąc natychmiastowym jej użyciem albo działa wspólnie z inną osobą, która używa przemocy lub grozi natychmiastowym jej użyciem,

7) gdy sprawca przez nadużycie stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia doprowadza inną osobę do popełnienia czynu zabronionego kwalifikowanego jako przestępstwo skarbowe.

Jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, z powyższego zestawienia wynika, że podstawą do tej szczególnej formy ustawowego wymiaru kary jest:

- 1) duża wartość należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym przestępstwem skarbowym,
- 2) popełnianie przestępstw skarbowych w ramach zorganizowanej grupy przestępczej,
- 3) uczynienie z popełnianych przestępstw skarbowych stałego źródła dochodów,
- 4) działanie w ramach recydywy skarbowej,
- 5) działanie w ramach ciągu przestępstw skarbowych,
- 6) rozbójniczy charakter popełnianych przestępstw skarbowych,
- 7) szczególnie groźne kategorie zjawiskowe¹⁰⁰.

Należy również zauważyć, że podobne czynniki stanowią podstawę do orzeczenia zmodyfikowanego (podwyższonego) wymiaru kary na gruncie prawa karnego powszechnego, co może stanowić kolejny dowód bliskości obu gałęzi¹⁰¹.

Możliwość rozszerzenia granicy stosowania kary przy modyfikacji ustawowego wymiaru reguluje art. 28 § 2 k.k.s., w którym określono, że kara grzywny nie może przekroczyć 1080 stawek dziennych; kara ograniczenia wolności nie może przekroczyć 2 lat; natomiast kara pozbawienia wolności w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia nie może wynieść więcej niż 10 lat¹⁰².

Zgodnie z art. 38 § 1 k.k.s. sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary, uzależniając jego stosowanie od konkretnego typu przestępstwa skarbowego. I tak, w zależności od typu przestępstwa skarbowego, sąd w ramach nadzwyczajnego obostrzenia kary może zastosować karę:

- 1) pozbawienia wolności do sześciu miesięcy albo karę ograniczenia wolności, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone tylko karą grzywny do 360 stawek dziennych, co nie wyłącza wymierzenia także kary grzywny grożącej za to przestępstwo,
- 2) pozbawienia wolności do roku albo karę ograniczenia wolności, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone tylko karą grzywny przekraczającą 360 stawek dziennych, co nie wyłącza wymierzenia także kary grzywny grożącej za to przestępstwo,
- 3) pozbawienia wolności przewidzianą za przypisane przestępstwo skarbowe w wysokości nie niższej niż miesiąc do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę, co nie wyłącza wymierzenia z takim samym

¹⁰⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 168.

¹⁰¹ Zob. J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 1977, s. 226–227; por. L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 1996, s. 198.

¹⁰² Zob. V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym...*, s. 43.

obostrzeniem także kary grzywny grożącej za to przestępstwo obok kary pozbawienia wolności.

Natomiast w art. 38 § 2 k.k.s. ustawodawca przewidział specyficzny sposób stosowania kary nadzwyczajnie obostrzonej wobec sprawców przestępstw skarbowych, gdzie wartość czynu przekracza tysiąckrotność minimalnego wynagrodzenia. W przepisie tym określono, że: „Stosując nadzwyczajne obostrzenie kary, sąd wymierza karę pozbawienia wolności w wysokości nie niższej niż 3 miesiące do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego podwójnie, co nie wyłącza wymierzenia w wysokości do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę także kary grzywny grożącej za to przestępstwo, jeżeli sprawca popełnia ten czyn zabroniony określony w:

1) art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63 § 1–3, art. 65 § 1, art. 67 § 1, art. 70 § 1, 2 i 4, art. 73a § 1, art. 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 86 § 1 i 2, art. 87 § 1 i 2, art. 90 § 1, art. 91 § 1 oraz art. 92 § 1, a kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej lub wartość przedmiotu czynu zabronionego jest wielka”.

Powyższy sposób traktowania sprawców przestępstw skarbowych dotyczy tylko określonego w powyższym zapisie katalogu czynów zabronionych. Jednocześnie należy zauważyć, że sprawca czynów opisanych w art. 38 § 2 k.k.s. może uniknąć podwyższonej dolegliwości, jeżeli należność publicznoprawna, która była wymagana w danej sytuacji i była podstawą do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, zostanie uiszczona w całości przed zakończeniem postępowania sądowego w pierwszej instancji, a gdy działał w ramach zorganizowanej grupy przestępczej – jeżeli sprawca czynu odstąpi od niej oraz ujawni wszystkie informacje oraz okoliczności związane z popełnianiem przestępstw skarbowych przez tę grupę lub zapobiegnie popełnianiu przez nią przestępstw skarbowych¹⁰³.

Artykuł 13 k.k.s. precyzuje, jakie okoliczności związane z czynem zabronionym oraz z osobą sprawcy sąd winien wziąć pod uwagę, orzekając o rodzaju i wymiarze kary. Przepis ten nie określa, czy okoliczności te będą miały charakter obciążający czy też łagodzący dla wymiaru kary lub środka karnego. Okoliczności te zostały wymienione tylko przykładowo i nie w sposób wyczerpujący, o czym świadczy użycie w niniejszym przepisie zwrotu „uwzględnia w szczególności”¹⁰⁴. W orzecznictwie Sądu Najwyższego słusznie bowiem wskazuje się, że przyznanie się sprawcy do winy, złożenie szerszych wyjaśnień oraz okazanie skruchy, jeżeli nie wypełnią przesłanek nadzwyczajnego złagodzenia kary, to muszą być uznane za typowe okoliczności łagodzące¹⁰⁵.

¹⁰³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 171–172.

¹⁰⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 164.

¹⁰⁵ Zob. S. Pikulski, *Glosa do postanowienia SN z 12.12.2007 r. III KK 245/07*, *Studia Prawnoustrojowe* 2010, nr 10, s. 217–221.

Trzeba jednak zauważyć, że nieprzyznanie się do winy i odmowa złożenia wyjaśnień nie mogą być potraktowane jako okoliczności obciążające przy ustalaniu wymiaru kary czy środka karnego, gdyż wynikają z procesowych gwarancji związanych z prawem do obrony. Nie uprawnia to jednak w żaden sposób do przekraczania wytyczonych granic w korzystaniu z prawa do obrony, toteż takie postępowanie oskarżonego powinno znaleźć odzwierciedlenie w surowszym wymiarze kary, gdyż ma ona m.in. spełnić cele wychowawcze¹⁰⁶.

Okoliczności wpływające na wymiar kary czy środka karnego charakteryzują bliżej przedmiotową i podmiotową stronę czynu sprawcy (sposób zachowania się; rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego; motywację, rodzaj i stopień naruszenia ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego) oraz osobę sprawcy (właściwości i warunki osobiste sprawcy; sposób życia sprawcy przed popełnieniem czynu zabronionego; zachowanie się po popełnieniu czynu zabronionego, zwłaszcza gdy czynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie)¹⁰⁷.

Przesłanka rodzaju i stopnia naruszonego, ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego związana jest z koniecznością przestrzegania obowiązków nakładanych na sprawcę przepisami innych działów czy też gałęzi prawa. Im naruszony obowiązek był bardziej istotny, tym surowsza powinna być kara, i odwrotnie. Stopień naruszenia również wpływać ma na wymiar kary lub środka karnego, albo ją zaostrzając, albo wpływając na łagodniejszy jej wymiar.

Dla wymiaru kary i środków karnych istotne znaczenie ma także motywacja oraz sposób zachowania się sprawcy czynu zabronionego, które mogą zostać ocenione pozytywnie i wpływać łagodząco na wymiar albo być ocenione negatywnie i karę czy środek karny zaostrzać. Wydaje się jednak, że motywacja na gruncie przestępstw czy wykroczeń skarbowych ma mniejsze znaczenie niż w przypadku przestępstw przewidzianych w przepisach kodeksu karnego. Wydaje się, że może mieć ona pewne znaczenie w przypadkach przestępstw i wykroczeń skarbowych związanych z kontrolą podatkową¹⁰⁸, skarbową czy też wykonywaną na podstawie prawa dewizowego, bowiem w tym obszarze w praktyce zdarzają się agresywne bądź też wyzywające zachowania sprawców¹⁰⁹.

Przesłanka rodzaju i rozmiaru ujemnych następstw czynu polega na rozróżnieniu, czy jest to uszczuplenie należności publicznoprawnej czy jedynie narażenie

¹⁰⁶ A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz...*, s. 231.

¹⁰⁷ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 170.

¹⁰⁸ Zob. A. Rotkiewicz, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, *Studia Prawno-ustrojowe* 2011, nr 11, s. 333–341.

¹⁰⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 163; por. M. Kurzyński, *Wybrane związki kontroli podatkowej i prawa o postępowaniu karnym skarbowym* [w:] W. Bednarek, J. Dobkowski (red.), *Wybrane problemy prawa publicznego i administracji*, Olsztyn 2004, s. 163–168.

na uszczuplenie lub naruszenie o innym przedmiocie czynu. Ważne jest również, jaka jest wielkość uszczuplenia. Charakter przesłanki rodzaju i rozmiar ujemych następstw czynu będą wpływać dodatnio lub ujemnie na wymiar kary czy środka karnego¹¹⁰.

Kolejne przesłanki wpływające na wymiar kary czy środków karnych są związane z osobą samego sprawcy. Właściwości sprawcy to wszystko to, co obejmuje jego kondycja psychofizyczna, a więc np. stopień rozwoju intelektualnego i emocjonalnego, doświadczenie, wiedza, cechy charakteru, postawy wobec innych. Z jednej strony wpływają one na stopień winy, z drugiej zaś mają znaczenie dla określenia kary najlepiej realizującej cele zapobiegawcze i wychowawcze. Natomiast warunki osobiste sprawcy to przede wszystkim jego sytuacja majątkowa i osobista, czyli stan majątkowy, dochody, sytuacja mieszkaniowa, sytuacja rodzinna czy stan zdrowia. Będą one decydujące dla ustalenia stopnia dolegliwości sankcji.

Przesłanka sposobu życia przed popełnieniem czynu zabronionego jest istotna dla ustalenia prognozy kryminologicznej sprawcy, a ta z kolei wpływa na ocenę, jakiego rodzaju sankcja najlepiej wypełni cele prewencji indywidualnej¹¹¹. Najistotniejszymi jej cechami wydaje się być przestrzeganie zasad porządku prawnego, niekaralność, stosunek do pracy lub nauki¹¹². Im mniej naganne było życie sprawcy przed popełnieniem czynu zabronionego, tym łagodniejszą (co do rodzaju i rozmiaru) sankcję powinien orzec wobec niego sąd.

Zachowanie sprawcy po popełnieniu czynu zabronionego jest kolejną przesłanką wpływającą na wymiar kary czy środka karnego. Może zostać ono ocenione przez sąd pozytywnie, wpływając na niższy wymiar kary, albo też negatywnie i skutkować wymierzeniem bardziej dolegliwej sankcji.

Kodeks wskazuje, że sąd powinien baczyć zwłaszcza na to, czy sprawca czynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie. Wnosić należy, iż pozytywna ocena tego aspektu zachowania sprawcy winna zostać oceniona przez sąd pozytywnie, wpływając na niższy dla niego wymiar kary¹¹³.

W publikacjach niektórych przedstawicieli doktryny prawa karnego spotkać można rozróżnienie pojęć sądowego i sędziowskiego wymiaru kary. Zdaniem Kazimierza Buchały i Andrzeja Zolla sądowy wymiar kary oznacza wymiar kar i środków karnych dokonywany przez sądy na podstawie zasad oraz dyrektyw w konkretnej sprawie wobec sprawców uznanych za winnych. Natomiast sędziowski wymiar kary wymienieni autorzy kojarzą z orzeczeniem o karze lub

¹¹⁰ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 128.

¹¹¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 163.

¹¹² W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 60.

¹¹³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 163–164.

środkach karnych dokonany przez konkretny sąd w stosunku do konkretnego podsądnego uznanego winnym popełnienia zarzucanego mu czynu¹¹⁴.

Większość autorów nie czyni rozróżnienia pomiędzy tymi pojęciami, używając ich zamiennie. Do ich grona należy m.in. Andrzej Marek, według którego sądowy wymiar kary polega na określaniu przez sąd – na podstawie obowiązujących przepisów – wymiaru kary, środka karnego albo środka probacyjnego wobec sprawcy przestępstwa, którego wina została udowodniona w postępowaniu karnym¹¹⁵.

Z art. 53 § 1 k.k. wynika, że sąd wymierza karę wedle swojego uznania, ale w granicach przewidzianych przez ustawę. Sądowy wymiar kary następuje więc w ramach ustawowego zagrożenia karą, przy uwzględnieniu wskazanych w ustawie zasad i dyrektyw wymiaru kary i innych środków karnych, czyli w obrębie ustawowego wymiaru kary¹¹⁶.

Zachodzi więc potrzeba wyjaśnienia i sprecyzowania wzajemnej relacji pomiędzy pojęciami „granice przewidziane przez ustawę” (ustawowy wymiar kary), „granice ustawowego zagrożenia karą” oraz „granice sankcji”.

Pod pojęciem granic ustawowego zagrożenia karą rozumieć należy granice kary określonej za dany typ przestępstwa w przepisie części szczególnej kodeksu karnego lub innej ustawie karnej. Z kolei pojęcie granic sankcji dotyczy zagrożenia ustawowego zmodyfikowanego przez zastosowanie instytucji wynikających z norm prawnych, zawartych również w przepisach części ogólnej kodeksu karnego. Należy dodać, że chodzi tu o regulacje o charakterze obligatoryjnym, zmieniające granice ustawowego zagrożenia za dane przestępstwo (jej minimum lub maksimum, lub jedno i drugie). Nie ma natomiast podstaw, aby do ustawowego wymiaru kary wliczyć unormowania, z których wynikają jedynie uprawnienia sądu do modyfikacji zwyczajnego wymiaru kary, np. poprzez zastosowanie instytucji nadzwyczajnego jej złagodzenia. Regulacje fakultatywne należą więc do sądowego wymiaru kary¹¹⁷.

Zwrot „w granicach przewidzianych przez ustawę” jest pojęciem najszerszym, obejmującym nie tylko rodzaj i granice sankcji, lecz także wskazania wynikające z zasad i dyrektyw wymiaru kar i środków karnych.

W odróżnieniu od kodeksu karnego z 1969 r., który zawierał rozdział pt. *Wymiar kary*, w obowiązującym obecnie kodeksie ustawodawca przyjął dla rozdziału VI tytuł *Zasady wymiaru kary i środków karnych*, podkreślając w ten sposób znaczenie zasad rządzących sądowym wymiarem kary¹¹⁸.

Pod pojęciem zasad należy rozumieć idee kształtujące system wymiaru kar oraz środków karnych; podstawowe założenia, na których został on zbu-

¹¹⁴ K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne...*, s. 404.

¹¹⁵ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 330.

¹¹⁶ *Ibidem*, s. 330.

¹¹⁷ *Ibidem*, s. 330–331.

¹¹⁸ Z. Sienkiewicz, *Zasady wymiaru kary i środków karnych...*, s. 86.

dowany¹¹⁹. Zasady sądowego wymiaru kary mają różnorodny charakter. Część autorów wyróżnia wśród nich: zasady ogólnoprawne (zasadę praworządności i zasadę równości wobec prawa), zasady o charakterze konstytucyjnym oraz zasady kodeksowe¹²⁰.

Nie wydaje się jednak, aby wśród zasad kształtujących sądowy wymiar kary trzeba było uwzględniać zasady konstytucyjne oraz zasady oszczędności czy ekonomii kary, a to z tego względu, iż pierwsze z nich mają charakter zasad ogólnoprawnych, czyli właściwych wszystkim dziedzinom prawa, pozostałe zaś pozbawione są dyrektywnego charakteru w procesie sądowego wymiaru kary¹²¹.

Odnosnie formułowania katalogów (kodeksowych) zasad sądowego wymiaru kary w literaturze nie ma w zasadzie rozbieżności. Większość autorów zalicza tu:

- zasadę względnej swobody sądu przy wymiarze kary,
- zasadę humanitaryzmu,
- zasadę indywidualizacji kar i środków karnych,
- zasadę zaliczania faktycznego pozbawienia wolności na poczet orzeczonych kar,
- zasadę preferencji kar i środków nieizolacyjnych.

Do omawianych zasad wyjątkowo zalicza się też zasadę oznaczoności kar oraz względnej nieoznaczoności środków zabezpieczających i innych środków oddziaływania¹²².

Wymienione zasady dotyczą również orzekania środków karnych, w myśl regulacji recypowanych z prawa karnego powszechnego zawartych w art. 56 k.k. Za najważniejsze z zasad wymiaru kary należy uznać: zasadę swobody sędziowskiej w granicach przewidzianych w ustawie, bez której wymierzenie kary na podstawie względnie oznaczonych sankcji w polskim kodeksie karnym byłoby niemożliwe, oraz zasadę indywidualizacji kar i środków karnych, będącą konsekwencją fundamentalnej zasady indywidualizacji odpowiedzialności osób współdziałających w popełnianiu przestępstwa (art. 21 k.k.). Z tego też powodu zostaną one poddane bliższej analizie.

Należy zaakcentować wagę zasady humanitaryzmu, ponieważ wynika ona z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską konwencji w sprawie zakazu stosowania tortur oraz innego niehumanitarnego lub poniżającego traktowania albo karania¹²³, a także jest zasadą konstytucyjną (art. 40 Konstytucji RP).

¹¹⁹ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 331.

¹²⁰ A. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne...*, s. 412; por. Z. Sienkiewicz, *Zasady wymiaru kary i środków karnych...*, s. 86.

¹²¹ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 332.

¹²² K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne...*, s. 412.

¹²³ Konwencja w sprawie zakazu stosowania tortur oraz innego niehumanitarnego lub poniżającego traktowania albo karania przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne ONZ dnia 10 grudnia 1984 r. (Dz.U. z 1989 r. Nr 63 poz. 378).

Omawiana zasada została podniesiona do rangi jednej z naczelnych norm prawa karnego (art. 12 § 1 k.k.s.). Nakazuje ona uwzględnianie zasad humanitaryzmu (zwłaszcza poszanowanie godności człowieka) przy stosowaniu kar i innych środków uregulowanych w kodeksie karnym. Najbardziej charakterystycznym przykładem (choć zacytowanym z prawa karnego powszechnego) realizowania zasady humanitaryzmu w prawie polskim jest rezygnacja z kary śmierci, która nie występuje już w katalogu kar przewidzianych w kodeksie karnym z 1997 r. Karę tę trudno pogodzić nie tylko z zasadą humanitaryzmu, ale również z szerszą zasadą humanizmu¹²⁴.

Kolejna zasada polegająca na zaliczaniu na poczet orzeczonej kary okresu tymczasowego aresztowania wypływa z postulatu sprawiedliwości. Wyraża ją recypowany art. 63 k.k., według którego zaliczeniu podlega nie tylko pozbawienie sprawcy wolności na skutek zastosowania środka zapobiegawczego w postaci tymczasowego aresztowania, ale również (czego nie przewidywały obowiązujące dawniej kodeksy) wszelkie inne środki skutkujące rzeczywistym pozbawieniem wolności¹²⁵.

Regulacja art. 63 § 1 k.k. przesądza jednoznacznie, że na poczet orzeczonej kary zalicza się każde faktyczne pozbawienie wolności, a więc zarówno zatrzymanie o charakterze procesowym (art. 244 k.p.k.), jak i prewencyjnym przez policję, umieszczenie oskarżonego w szpitalu psychiatrycznym, umieszczenie w izbie wytrzeźwień itp.

Zasady tej nie stosuje się jednak w przypadku krótkotrwałego zatrzymania związanego z ujęciem i przesłuchaniem albo z oczekiwaniem na przyjazd pojazdu policyjnego, którym sprawca ma być dostarczony do miejsca przeznaczenia¹²⁶.

Ostatnia w katalogu – zasada preferencji kar i środków o charakterze nieizolacyjnym – znajduje wyraz przede wszystkim w recypowanym art. 58 § 1 k.k.

We wszystkich wypadkach, w których sąd ma możliwość wyboru rodzaju kary (chodzi głównie o sankcje alternatywne, przewidujące pozbawienie wolności obok kary ograniczenia wolności i grzywny albo jednej z tych kar), najpierw powinien rozważyć orzeczenie grzywny, kary ograniczenia wolności, zastosowanie instytucji warunkowego umorzenia postępowania albo orzeczenie środka karnego.

Sąd może również orzec karę pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, natomiast bezwzględna kara pozbawienia wolności jest środkiem ostatecznym, wymierzonym tylko wówczas, gdy inna kara lub środek karny nie może spełnić celów kary, jakich oczekuje się w danym postępowaniu¹²⁷.

¹²⁴ A. Marek, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1999, s. 14–15.

¹²⁵ *Ibidem*, s. 187.

¹²⁶ *Ibidem*, s. 187–188.

¹²⁷ *Ibidem*, s. 169–170.

2.5. Kary w prawie karnym skarbowym

Analizując specyfikę prawa karnego skarbowego, można zauważyć, że kodeks karny skarbowy przewiduje odrębny katalog sankcji grożących za przestępstwa skarbowe, obejmujący m.in. trzy rodzaje kar:

- karę grzywny w stawkach dziennych, w której szczególną rolę pełni cel kompensacyjny,
- karę ograniczenia wolności, w której szczególną rolę pełni cel prewencyjny,
- karę pozbawienia wolności, w której szczególną rolę przypisuje się funkcji eliminacyjnej.

Natomiast sankcje grożące za wykroczenia skarbowe obejmują tylko jeden rodzaj kary – karę grzywny określoną kwotowo¹²⁸.

Analizując specyfikę czynów przestępnych penalizowanych w prawie karnym skarbowym, nie sposób nie zauważyć prymatu celu kompensacyjno-egzekucyjnego nad jego represyjnym charakterem (a więc typowo dolegliwościowym)¹²⁹.

Jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, to specyficzne odejście od założeń stosowanych w prawie karnym powszechnym sięga swymi korzeniami do ustawodawstwa międzywojennego, w którym większość kar zasądzonych wobec sprawców przestępstw skarbowych stanowiła kara grzywny¹³⁰.

Jak zostało to wskazane wcześniej, praktyka stosowania kary grzywny w prawie karnym skarbowym doskonale komponuje się z założeniami, jakie można spotkać obecnie w doktrynie. Jak wskazują Violetta Konarska-Wrzosek, Tomasz Oczkowski oraz Jerzy Skorupka, potwierdzeniem tego może być pogląd jakoby grzywna polegająca na uiszczeniu przez sprawcę czynu stosownej kwoty na rzecz określonego podmiotu (Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub Wspólnota Europejska), będąca dolegliwością o charakterze typowo majątkowym, stanowiła najbardziej trafne zastosowanie środka reakcji na czyn przestępny sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

Trafność jego zastosowania polega głównie na uniemożliwieniu sprawcy czynu uzyskania jakiegokolwiek korzyści (o charakterze ekonomicznym), z drugiej strony jest to doskonałe narzędzie służące zniechęcaniu oraz nieopłacalności popełniania innych czynów zabronionych¹³¹.

Stosowanie takiego rozwiązania należy uznać za słuszne, gdyż wynika ono ze specyfiki penalizacji zachowania sprawcy w prawie karnym skarbowym,

¹²⁸ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 114.

¹²⁹ Zob. L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 7–8, s. 7–20.

¹³⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 109 i nn.

¹³¹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 99–100.

a tym samym prowadzi do wyegzekwowania rekompensaty o charakterze majątkowym od tego, kto nie dopełnił swojego obowiązku publicznoprawnego wobec państwa.

Poniżej (tabele 5–8) zestawiono dane obrazujące liczbę oraz rodzaj kar orzeczonych wobec sprawców przestępstw skarbowych w wydziałach karnych sądów rejonowych z obszaru województwa warmińsko-mazurskiego.

Tabela 5

Sankcje orzeczone w sprawach karnych skarbowych
w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie¹³²

Lata	2000*	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Skazano osób	30	57	34	51	114	67	43	31	16	22	43
Pozbawienie wolności	5	3	0	3	2	6	3	0	0	0	5
Grzywna	20	54	34	48	112	61	40	31	16	22	38
Ograniczenie wolności	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Grzywna z pozbawieniem wolności	5	2	0	3	2	6	3	0	0	0	5

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału. W tabeli nie uwzględniono liczby skazań za wykroczenia skarbowe, ponieważ występuje tam tylko kara grzywny.

Gwiazdką (*) oznaczono dane obejmujące łączną liczbę orzeczeń skazujących zapadłych w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie.

Na podstawie zestawionych powyżej danych bez trudu można stwierdzić, że wśród wszystkich rodzajów kar możliwych do zastosowania wobec sprawców przestępstw skarbowych orzeczonych w II Wydziale Karnym olsztyńskiego sądu rejonowego grzywna stanowi większość i w badanym okresie wynosi średnio 88,37% wszystkich skazań. Z pozostałych rodzajów kar zastosowano jedynie karę pozbawienia wolności (średnio 11,62% wszystkich skazań). Dodatkowo należy zauważyć, że nawet w przypadku skazania sprawcy na karę pozbawienia wolności sędziowie nie rezygnowali z zastosowania grzywny.

Analizując dane przedstawione w tabeli 6, podobnie jak w II Wydziale Karnym olsztyńskiego sądu rejonowego, także w VII Wydziale Karnym grzywna okazała się najczęściej stosowaną karą wobec sprawców przestępstw – objęła średnio 94,11% wszystkich skazań, co stanowi znacznie wyższy odsetek od wcześniej podanego. Podobieństwo obserwujemy także w zakresie liczby skazań

¹³² Rodzaje sankcji orzeczonych w sprawach karnych skarbowych w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego w latach 2000–2010 w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie.

na karę pozbawienia wolności oraz zastosowania obok niej grzywny (średnio 5,88% wszystkich skazań). Także tutaj w analizowanym okresie badawczym sędziowie nie zdecydowali się na zastosowanie kary ograniczenia wolności.

Tabela 6

Sankcje orzeczone w sprawach karnych skarbowych
w VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie¹³³

Lata	2000*	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Skazano osób	25	24	55	75	64	43	23	15	22	17	34
Pozbawienie wolności	5	1	3	5	0	0	1	2	2	2	2
Grzywna	20	23	52	70	64	43	22	13	20	15	32
Ograniczenie wolności	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Grzywna z pozbawieniem wolności	5	0	3	5	0	0	1	2	2	2	2

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału. W tabeli nie uwzględniono liczby skazań za wykroczenia skarbowe, ponieważ występuje tam tylko kara grzywny. Gwiazdką (*) oznaczono dane obejmujące łączną liczbę orzeczeń skazujących zapadłych w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie.

Tabela 7

Sankcje orzeczone w sprawach karnych skarbowych
w VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu¹³⁴

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008	2009	2010
Skazano osób	6	5	65	181	75	150	136	10	6	14	131
Pozbawienie wolności	0	0	0	0	2	0	0	6	1	2	7
Grzywna	6	5	65	181	73	150	136	4	5	12	124
Ograniczenie wolności	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Grzywna z pozbawieniem wolności	0	0	0	0	1	0	0	6	0	2	7

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału. W tabeli nie uwzględniono liczby skazań za wykroczenia skarbowe, ponieważ występuje tam tylko kara grzywny. Gwiazdką (*) oznaczono dane pochodzące z X Wydziału Grodzkiego Sądu Rejonowego w Elblągu.

¹³³ Rodzaje sankcji orzeczonych w sprawach karnych skarbowych w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego w latach 2000–2010 w VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie.

¹³⁴ Rodzaje sankcji orzeczonych w sprawach karnych skarbowych w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego w latach 2000–2010 w VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu.

Prymat grzywny nad pozostałymi karami zauważyć można także w postępowaniach karnych skarbowych przeprowadzonych w elbląskim sądzie rejonowym. Liczba orzeczonych kar tego typu w badanym okresie lat wynosi średnio 94,65% wszystkich skazań, jakie zapadły w elbląskim sądzie, co przewyższa dane uzyskane z olsztyńskiego sądu.

Znaczna większość zastosowanych rozwiązań polegała na wyborze grzywny jako sposobu penalizacji czynu, co stanowi istotne potwierdzenie przedstawionych wcześniej rozważań doktrynalnych. W przypadku pozostałych rodzajów kar, podobnie jak w olsztyńskim sądzie, w żadnym przypadku nie zastosowano kary ograniczenia wolności, a karę pozbawienia wolności orzeczono jedynie w 5,34% wszystkich skazań dokonanych w elbląskim sądzie w badanym okresie.

Podobnie jak w przypadku olsztyńskiego sądu, również tutaj sędziowie nie zrezygnowali z orzeczenia grzywny w sytuacji zastosowania kary pozbawienia wolności.

Tabela 8

Sankcje orzeczone w sprawach karnych skarbowych
w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim¹³⁵

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Skazano osób	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	2	7	30	17	23	19	16
Pozbawienie wolności	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	17	0	0	4	1
Grzywna	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	2	7	13	17	22	15	15
Ograniczenie wolności	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	0	0	1	0	0
Grzywna z pozbawieniem wolności	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	15	0	0	4	1

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału. W tabeli nie uwzględniono liczby skazań za wykroczenia skarbowe, ponieważ występuje tam tylko kara grzywny.

Również dane z lidzbarskiego sądu rejonowego potwierdzają dostrzegany w doktrynie prymat potrzeby zaspokojenia funkcji kompensacyjno-egzekucyjnej nad represją. Zastosowanie grzywny jako kary samoistnej stanowiło w tym

¹³⁵ Rodzaje sankcji orzeczonych w sprawach karnych skarbowych w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego w latach 2000–2010 w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim.

przypadku średnio 93,75% wszystkich skazań, jakie zapadły w badanym okresie. Lidzbarscy sędziowie nie zdecydowali się na zastosowanie kary ograniczenia wolności, a w przypadku zastosowania kary pozbawienia wolności orzekli również grzywnę. Jedyne przypadki, w których zdecydowano się na zastosowanie kary ograniczenia wolności, stanowi średnio 6,25% wszystkich skazań, jakie zapadły w powyższym sądzie w badanym okresie lat.

W przypadku lidzbarskiego sądu rejonowego, jak zostało to wskazane wcześniej, nie było możliwym uzyskanie danych z lat 2000–2004 (z powodu zniszczenia danych statystycznych przez sekretariat tego wydziału).

Przedstawione dane pochodzące z trzech różnych sądów rejonowych jednoznacznie wskazują, że kara grzywny stanowi podstawową sankcję stosowaną wobec sprawców przestępstw skarbowych (w przypadku wykroczeń skarbowych jest to jedyna sankcja przewidziana za popełnienie czynu zabronionego). W kolejnych latach na rozstrzygnięcie takie sędziowie decydowali się w przypadku średnio 78,94% orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe. Co więcej, sędziowie każdego z badanych wydziałów karnych, decydując się na zastosowanie kary pozbawienia wolności, równocześnie orzekali karę grzywny, co dowodzi priorytetowego charakteru tej sankcji. W wyjątkowych sytuacjach, gdy niemożliwym byłoby wyegzekwowanie kary grzywny, sędziowie decydowali się na orzeczenie samoistnej kary pozbawienia wolności. Jak wskazują przeprowadzone badania, było to jedynym powodem orzekania samoistnej kary pozbawienia wolności przez sędziów.

2.5.1. Kara grzywny

Jak już wskazano wcześniej, jedną z podstawowych funkcji prawa karnego skarbowego jest funkcja kompensacyjno-egzekucyjna. Jej podstawowym przejawem jest potrzeba wypełnienia uszczerbku spowodowanego popełnieniem czynu zabronionego, co jest jednym z podstawowych założeń towarzyszących egzekucji kary orzeczonej wobec sprawcy czynu. Jedyną karą, którą możemy uznać za wypełniającą tę potrzebę, to kara grzywny.

Początek tej instytucji wiąże się z okupem, czyli rekompensatą o charakterze majątkowym za popełniony czyn zabroniony. Jego wysokość uwzględniała zarówno potrzeby zaspokojenia roszczeń stawianych przez poszkodowanego, jak i potrzeby publicznoprawne, egzekwowane przez władzę lub sędziego. Dlatego też tę pierwotną formę kary grzywny niejednokrotnie określano mianem kary kompozycyjnej, która w założeniu pełnić miała rolę kompensacji oraz represji (wymaganą należność mógł zapłacić sprawca lub jego rodzina). Tę rolę kara grzywny pełniła do około XIX w., gdy stała się tylko i wyłącznie dolegliwością

o charakterze publicznoprawnym, którą stosowano przede wszystkim wobec sprawców drobnych przestępstw¹³⁶.

Pomimo ewolucji w zakresie stosowania kar, to właśnie prawo karne skarbowe najbardziej nawiązuje do pierwotnego charakteru kary grzywny, gdzie zarówno poszkodowany, jak i oskarżyciel reprezentują interes publicznoprawny i domagają się zaspokojenia roszczeń.

Dlatego biorąc pod uwagę specyfikę postępowań karnych *sensu largo*, można śmiało stwierdzić, że to właśnie w postępowaniach o charakterze karnym skarbowym (w przeciwieństwie do postępowań karnych) grzywna jest jedną z najczęściej stosowanych sankcji przewidzianych za popełnienie czynu zabronionego, co nie powinno zresztą dziwić w kontekście przedstawionych wcześniej danych statystycznych.

Grzywna jako kara o charakterze nieizolacyjnym jest najczęściej stosowaną alternatywą wobec kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności. Dodatkowo warto zauważyć, że jest to jedyna kara występująca jako sankcja we wszystkich artykułach części szczególnej kodeksu karnego skarbowego, w przeciwieństwie do pozostałych kar (kary pozbawienia wolności i ograniczenia wolności), które występują jako sankcje tylko w 33,33% penalizowanych czynach zabronionych (kara ograniczenia wolności, jako wskazana w przepisie sankcja, występuje tylko w art. 110 k.k.s.).

Uwzględniając również przedmiot czynu występujący w większości czynów przestępnych, kara grzywny wydaje się być naturalnym odpowiednikiem reakcji państwa na powyższą działalność, co zostało już zresztą podkreślone.

O priorytetowym charakterze tej sankcji może stanowić argument o najszybszym, najłatwiejszym i najtańszym (z punktu widzenia organów egzekucyjnych) sposobie wykonania tej kary, która w przeciwieństwie do pozostałych kar grożących za przestępstwa skarbowe nie ma tylu dodatkowych obostrzeń związanych z jej egzekucją, czego najlepszym przykładem może być stosowanie kary grzywny w postępowaniu mandatowym za popełnienie wykroczenia skarbowego. W praktyce wypełnienie mandatu karnego przez uprawnione organy trwa kilkanaście minut, co zgodnie z oczekiwaniami ustawodawcy znacząco przyspiesza procedury postępowań w sprawach o wykroczenia skarbowe i odciąża działalność sądów¹³⁷.

¹³⁶ W. Dadak, *Grzywna samoistna w stawkach dziennych*, Warszawa 2011, s.13–15.

¹³⁷ Zob. A. Pochrzaszcz, *Postępowanie mandatowe*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2000, nr 1, http://www.monitorc.pl/index.php?site=indeks_artykuly&autor=Andrzej%20Pochrz%20B1szcz [dostęp: 01.09.2014]. Por. też: G. Skowronek, *Nowatorskie rozwiązania Kodeksu karnego skarbowego na przykładzie postępowania mandatowego*, RPEiS 2003, nr 1; F. Prusak, *Odrębności postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych*, WPP 1986, nr 3, Z. Siwik, *Założenia trybu uproszczonego w sprawach o przestępstwa skarbowe*, NP 1981, nr 1; A. Skowron, *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2001, nr 5, s. 144–155; P. Piszczek, *Postępowanie uproszczone w polskim procesie karnym. Model kodeksowy*, Olsztyn 2004.

Dlatego można uznać (a potwierdzają to również przeprowadzone badania statystyczne), że kara grzywny w prawie karnym skarbowym stanowi nieodzowny i tradycyjny instrument do zwalczania tego rodzaju przestępczości, ściśle związany z przedmiotowym charakterem tej gałęzi prawa jako logiczna konsekwencja zachowań skierowanych przeciwko finansom publicznym.

Nawiązując do wcześniejszych rozważań na temat celów, skutków i funkcji kary, można śmiało stwierdzić, że kara grzywny jest sankcją, która w najlepszy sposób wypełniać będzie cele kompensacyjne. Może mieć ona w prawie karnym skarbowym charakter grzywny samoistnej (przestępstwa i wykroczenia skarbowe) lub grzywny orzekanej obok kary pozbawienia wolności czy też kary ograniczenia wolności (tylko przestępstwa skarbowe).

2.5.1.1. Kara grzywny w stawkach dziennych

Jako sankcję za popełnienie przestępstwa skarbowego art. 22 § 1 pkt 1 k.k.s. przewiduje karę grzywny w stawkach dziennych. Specyfiką tego rodzaju grzywny określa art. 23 k.k.s. Zgodnie z jego przepisem, jeżeli kodeks nie stanowi inaczej, w stosunku do przestępstw, wobec których nie zastosowano nadzwyczajnego obostrzenia kary, minimalna liczba orzeczonych stawek dziennych może wynieść 10, a maksymalna – 720¹³⁸.

Powyższe limity ulegają zmianie w zależności od okoliczności procesowych warunkujących orzekanie kary grzywny w stawkach dziennych. I tak, w przypadku wydania wyroku nakazowego liczba stawek dziennych nie może przekroczyć 200, natomiast w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary może zostać orzeczona w wysokości nie wyższej niż 1080 (również w przypadku orzeczenia kary łącznej)¹³⁹.

Jak można zauważyć, stosowanie kary grzywny w stawkach dziennych ma charakter dwuetapowy, tj. najpierw sąd określa liczbę stawek dziennych, która uznana zostanie jako właściwa w swej wysokości w związku z popełnionym czynem oraz założeniami normy prawnej penalizującej dane zachowanie¹⁴⁰. Liczba ta ma odzwierciedlać ciężar czynu oraz uwzględniać czynniki związane z dyrektywami wyboru kary i jej wysokości (które zostaną szerzej opisane w kolejnych rozdziałach pracy). Drugim etapem jest ustalenie wartości jednej stawki dziennej, zgodnie ze stosowną dyrektywą art. 23 k.k.s. Warto przy tym zaznaczyć, że artykuł ten wprowadza obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej

¹³⁸ Por. K. Frąckowiak, M. Kurzyński, *Zasada ustalania pojedynczej stawki dziennej kary grzywny w kontekście odpowiedzialności posiłkowej (subsydiarnej) w prawie karnym skarbowym*, *Studia Prawnoustrojowe* 2012, nr 15, s. 95–106.

¹³⁹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 122.

¹⁴⁰ Por. K.A. Politowicz, *Problem wykonania kary łącznej grzywny (w świetle uchwały Sądu Najwyższego)*, *PiP* 2014, nr 3, s. 71–72.

(majątkowej) sprawcy czynu, co ma w swym założeniu dostosować wymierzoną karę grzywny do faktycznych możliwości majątkowych sprawcy czynu przestępnego¹⁴¹. Określona w art. 23 k.k.s. wartość jednej stawki dziennej nie może być niższa niż jedna trzydziesta część minimalnego wynagrodzenia ani wyższa niż jej czterystukrotność.

Jak zauważa Violetta Konarska-Wrzosek, takie sformułowanie sposobu wyliczania wartości jednej stawki dziennej powodowało początkowo wiele nieścisłości. Wątpliwości związane były z właściwą interpretacją dotyczącą mnożenia kwoty górnej granicy jednej stawki dziennej, co powodowało często próby przeliczania czterystukrotności całej kwoty minimalnego wynagrodzenia. Było to oczywiście rozwiązaniem wadliwym, czemu dał wyraz Sąd Najwyższy, jednoznacznie określając właściwy sposób naliczania górnej granicy stawki dziennej¹⁴². Zgodnie z jego wytycznymi właściwie określoną górną granicą jednej stawki dziennej jest czterystukrotność jednej trzydziestej ($400 \times 1/30$) minimalnego wynagrodzenia za pracę, określanego na podstawie stosownego aktu prawnego¹⁴³, które w 2014 r. wynosiło 1680 zł (brutto). Bazując na tak wyliczonej kwocie, sąd ustala wysokość stawki dziennej z uwzględnieniem dochodów sprawcy, jego warunków osobistych, rodzinnych, stosunków majątkowych oraz możliwości zarobkowych.

Przy określaniu dochodów możliwych do uzyskania przez sprawcę sąd powinien uwzględnić wszystkie źródła jego możliwości dochodowych, ich podstawę oraz częstotliwość, tj. dochody z tytułu umowy o pracę, umowy o dzieło, umowy-zlecenia, z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, emerytury, renty, udziału w zyskach podmiotów gospodarczych, wynagrodzenia za uczestnictwo w radach nadzorczych spółek, z tytułu umowy najmu lub dzierżawy itp.¹⁴⁴

Warunki osobiste obejmują analizę osoby sprawcy, tj. wiek, wykształcenie, zawód wykonywany oraz wyuczony, posiadanie orderów lub odznaczeń czy też stan zdrowia sprawcy. Warunki rodzinne pozwalają ustalić jego sytuację rodzinną, tj. ustalenie osób będących na utrzymaniu sprawcy, potrzeby związane z zaspokajaniem podstawowych warunków bytowych czy też wydatków na cele zdrowotne, edukacyjne czy też o charakterze typowo materialnym.

¹⁴¹ Zob. Z. Siwik, *Wymiar kary grzywny za przestępstwa skarbowe*, PiP 1979, nr 8–9; por. J. Szumski, *O celowości recepcji systemu grzywnien stawek dziennych*, PiP 1991, nr 2.

¹⁴² V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji* [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Toruń 2011, s. 177–178; por. wyrok SN z dnia 5 listopada 2008 r., V KK 116/08, OSNKW 2009, z. 1, poz. 8.

¹⁴³ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 1074).

¹⁴⁴ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 101.

Analiza stosunków majątkowych powinna uwzględniać posiadany majątek sprawcy (mienie ruchome i nieruchome), posiadane rachunki bankowe (w tym pieniądze umieszczone na lokatach bankowych i innych), papiery wartościowe, itp. Określenie możliwości podjęcia pracy lub też atrakcyjności zawodu wykonywanego aktualnie przez sprawcę oraz uwzględnienie potrzeb rynkowych dotyczących zawodu wykonywanego przez sprawcę ma na celu przede wszystkim ustalenie jego możliwości zarobkowych.

Ustalenie wszystkich powyższych czynników (w założeniu ustawodawcy) ma umożliwić sądom ustalenie jak najbardziej adekwatnego oraz sprawiedliwego wymiaru kary grzywny, dostosowanego do indywidualnej sytuacji osoby skazanej.

Warto także zauważyć, że w doktrynie pojawił się postulat o zmianie zasad ustalania stawki dziennej, związany z potrzebą uwzględniania wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę. Postulat ten, wysunięty przez Konarską-Wrzosek, związany jest z różnicami w określaniu jednej stawki dziennej na gruncie kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego. W myśl art. 33 § 3 k.k. wysokość jednej stawki dziennej nie może być niższa niż 10 zł i wyższa niż 2000 zł¹⁴⁵.

Autorka postulatu rozważa możliwość zmiany ustalenia jednej stawki dziennej w prawie karnym skarbowym na wzór rozwiązań zawartych w prawie karnym powszechnym. Na poparcie swojego postulatu przywołuje możliwość zaistnienia niezgodności orzeczonej kary grzywny z Konstytucją RP polegającą na niesprawiedliwym ustaleniu wysokości jednej stawki dziennej (na skutek różnicy pomiędzy wysokością minimalnego wynagrodzenia w chwili popełnienia czynu a obowiązującą w chwili wydania sądowego orzeczenia). Dodatkowo Konarska-Wrzosek stwierdza, że taki sposób określania jednej stawki dziennej powoduje niezrozumienie oraz utrudnia jej ustalenie przez osoby pełniące czyn zabroniony, co może stanowić istotne zagrożenie dla właściwego przeprowadzenia procesu karnego skarbowego¹⁴⁶.

Powyższy postulat wychodzi naprzeciw założeniom, które towarzyszyły ustanowieniu zasad wysokości stawki dziennej, mającymi przede wszystkim charakter antyinflacyjny, co w założeniu ustawodawcy miało dostosować rozwiązania kodeksowe do sytuacji gospodarczej oraz stanowić rzeczywiste odniesienie do czynów popełnionych w danym czasie. Należy zauważyć, że rozwiązanie to wynikało z obserwacji polskiej gospodarki, zwłaszcza w latach 90. XX w., kiedy hiperinflacja doprowadzała do daleko idącej dewaluacji ówczesnej polskiej waluty. Przyjęte rozwiązanie umożliwiało zdaniem ustawodawcy zabezpie-

¹⁴⁵ V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy...*, s. 177–178.

¹⁴⁶ Zob. V. Konarska-Wrzosek, *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w kodeksie karnym skarbowym?* [w:] V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010.

czenie rozwiązań kodeksowych przed potrzebą częstej nowelizacji, która byłaby konieczna w przypadku zaistnienia ponownych zawirowań gospodarczych, i uodporniało je tym samym na zmieniające się stosunki finansowe w kraju.

2.5.1.2. Kara grzywny określona kwotowo

W przypadku wykroczeń skarbowych ustawodawca wprowadził karę grzywny określaną kwotowo. Jest to jedyna kara grożąca za wykroczenie skarbowe, przewidziana w art. 47 § 1 k.k.s. Jej kwotowe określenie polega na bezpośrednim ustaleniu wysokości kary, jaka zostaje nałożona na sprawcę w związku z popełnieniem wykroczenia skarbowego. Artykuł 47 § 1 k.k.s. przewiduje rozpiętość wysokości kwoty orzekanej tytułem kary za wykroczenie od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności minimalnego miesięcznego wynagrodzenia (jego wysokość oraz podstawa prawna były podane wcześniej).

Warto zauważyć, że formułując zapisy normy prawnej w art. 48 § 1 k.k.s., ustawodawca nie przysporzył tyłu problemów interpretacyjnych związanych z prawidłowym rozumieniem przepisu jak miało to miejsce przy ustalaniu wysokości stawek dziennych za przestępstwa skarbowe. Jednak podobnie jak w przypadku przestępstw skarbowych należy tu uwzględniać czynniki mające wpływ na wysokość orzeczonej kary. Zatem wymierzając karę grzywny, należy uwzględnić stosunki majątkowe i rodzinne sprawcy oraz jego dochody i możliwości zarobkowe, których specyfika została omówiona wcześniej.

Obok standardowo orzekanej kary grzywny, kodeks karny skarbowy przewiduje także jej stosowanie w przypadku nakazu karnego (tutaj wysokość orzeczonej kary nie może przekroczyć dziesięciokrotnej wysokości minimalnego miesięcznego wynagrodzenia) oraz w ramach nałożonego na sprawcę mandatu karnego (wysokość kar nie może przekroczyć podwójnej wysokości minimalnego miesięcznego wynagrodzenia)¹⁴⁷.

Jak zauważa Janusz Sawicki, porównując rozpiętość orzekanej kary grzywny w prawie karnym skarbowym z występującą chociażby w przypadku wykroczeń pospolitych, istnieje dość duża dysproporcja pomiędzy wysokościami realnej kwoty, jaką przewidują stosowne przepisy. W przypadku przestępstw różnica ta sięga czterokrotności (dolna granica) oraz ośmiokrotności (górną granicą) jednej stawki dziennej przewidzianej w przepisach karnych skarbowych. Natomiast w przypadku wykroczeń dolna granica kary grzywny w prawie karnym skarbowym jest sześciokrotnie wyższa w stosunku do wykroczeń pospolitych, natomiast górna pięciokrotnie wyższa¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Zob. art. 48 k.k.s.

¹⁴⁸ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 105.

Należy pamiętać, że pomimo pozornie większej dolegliwości z tytułu orzeczonej kary grzywny prawo karne skarbowe w mniejszym stopniu uwzględnia dolegliwościowy charakter kary, skupiając się przede wszystkim na jej celu kompensacyjno-egzekucyjnym, a orzeczenie tej sankcji ma przede wszystkim zaspołkoić straty wynikłe z uszczerbku, jaki powstał lub mógł powstać w interesach finansowych państwa¹⁴⁹.

2.5.2. Kara ograniczenia wolności

Analizując przedstawione wcześniej dane statystyczne (zob. tabele 5–8), można zauważyć, że kara ograniczenia wolności stanowi najrzadziej wybierany przez sędziów środek reakcji na popełnione przestępstwa skarbowe, przynajmniej w przypadku sankcji wybieranej pierwotnie w postępowaniu sądowym (badania nie uwzględniają analizy kar stosowanych w postępowaniu egzekucyjnym, a zwłaszcza przypadków zamiany sankcji przez sądy penitencjarne).

Kara ograniczenia wolności, podobnie jak przedstawiona wcześniej kara grzywny, stanowi przykład kary o charakterze nieizolacyjnym, tj. skazany za popełnienie przestępstwa skarbowego pozostaje na wolności, jednakże podlega licznym ograniczeniom wynikającym ze stosownych przepisów¹⁵⁰.

Geneza tej instytucji wiąże się przede wszystkim ze stosowaną w ustawodawstwie Związku Radzieckiego karą pracy poprawczej, która w swym założeniu miała stanowić łagodniejszą formę kary niż pozbawienie wolności i podkreślać aspekt resocjalizacyjny w obowiązkach nakładanych na sprawcę¹⁵¹.

W polskim ustawodawstwie instytucję tę przewidywał już Kodeks karzący Królestwa Polskiego z 1818 r., jednak mianem kary ograniczenia wolności została określona dopiero w kodeksie karnym z 1969 r.

Jak zauważa Magdalena Soboń, wprowadzenie tej sankcji na grunt prawa karnego było skutkiem licznych postulatów uznających ją za najwłaściwszą alternatywę dla kary pozbawienia wolności, która częstokroć okazywała się znacznie obciążać budżet Skarbu Państwa i niejednokrotnie była niezbyt skuteczna jako środek resocjalizacyjny¹⁵².

W doktrynie głoszone są poglądy podające w wątpliwość zasadność stosowania kary ograniczenia wolności z uwagi na ratyfikowany przez Polskę w 1977 r.

¹⁴⁹ Zob. *Uzasadnienie rządowego projektu k.k.s.* [w:] *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999; por. A. Skowron, *Kontrowersje wokół regulacji postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe*, Prok. i Pr. 2000, nr 12, s. 64–74.

¹⁵⁰ Zob. Z. Siwik, *Kara ograniczenia wolności w prawie karnym skarbowym*, Palestra 1980, nr 2.

¹⁵¹ Z. Sienkiewicz, *Od kary pracy poprawczej do kary ograniczenia wolności*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo 1972, nr 36, s. 74.

¹⁵² M. Soboń, *Kara ograniczenia wolności i problemy związane z wykonaniem obowiązku nieodpłatnej kontrolowanej pracy*, Studia Prawnoustrojowe 2009, nr 10, s. 176.

Międzynarodowy pakt praw obywatelskich i politycznych, który w art. 8 przewiduje zakaz pracy przymusowej. Zakaz ten przewiduje również art. 4 ust. 2 Konstytucji RP.

Jak wskazuje Jan Skupiński, zakaz pracy przymusowej znajduje zastosowanie przede wszystkim w przypadku orzeczenia kary ograniczenia wolności, a tym samym obowiązku wykonania nieodpłatnej kontrolowanej pracy, ponieważ przepisy prawa karnego przewidują obowiązek wysłuchania skazanego w związku ze skierowaniem na taką formę realizacji orzeczonej kary powyższego wysłuchania nie można jednak uznać za zgodę na wykonanie powyższej pracy¹⁵³.

Chociaż stanowisko autora obarczające przepisy prawa polskiego istotną wadliwością związaną z możliwością stosowania kary ograniczenia wolności w postaci pracy społecznie użytecznej sformułowane zostało w 1995 r., do chwili obecnej nie zmieniono uregulowań w tym zakresie. Zatem pogląd Skupińskiego ciągle jest zasadny, na co wskazują również autorzy współcześnie ukazujących się publikacji¹⁵⁴.

Przedstawione rozważania na temat kary ograniczenia wolności na gruncie prawa karnego odnoszą się także w pełni do prawa karnego skarbowego, a to z uwagi na fakt, że obowiązujący obecnie art. 26 § 4 k.k.s. przewiduje stosowne odniesienie do art. 34–36 k.k., zatem specyfika kary ograniczenia wolności stosowana w prawie karnym jest w całości recypowana na płaszczyznę karną skarbową. Kara ta może więc zostać orzeczona na okres od 1 do 12 miesięcy, a w wypadku nadzwyczajnego obostrzenia tej sankcji – na maksymalnie 2 lata¹⁵⁵.

Faktyczne ograniczenie wolności skazanego za przestępstwo skarbowe przybiera przede wszystkim formę: zakazu zmiany miejsca stałego pobytu bez zgody sądu, obowiązku wykonywania nieodpłatnej, kontrolowanej pracy na cele społeczne oraz obowiązku udzielania sądowi wyjaśnień dotyczących przebiegu odbywania kary¹⁵⁶.

Należy podkreślić, że powyższe rozwiązania określone w recypowanym art. 34 § 2 k.k. mają charakter obligatoryjny, a tym samym nie mogą zostać poddane modyfikacji czy redukcji (dotyczy to głównie obowiązku wykonania pracy na cele społeczne)¹⁵⁷. Orzekając wobec sprawcy ten rodzaj kary, w wyroku sąd powinien wskazać, którą z przesłanek przewidzianych w art. 35 k.k. ma zamiar zastosować, tj. czy skazany ma obowiązek wykonania pracy na cele społeczne

¹⁵³ J. Skupiński, *Zakaz pracy przymusowej lub obowiązkowej a prawo karne* [w:] Idem, *Standardy praw człowieka a polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 189.

¹⁵⁴ R. Giętkowski, *Kara ograniczenia wolności w polskim prawie karnym*, Warszawa 2007, s. 33; por. M. Soboń, op. cit., s. 180–181.

¹⁵⁵ Zob. S. Pikulski, K. Szczechowicz, *Kara ograniczenia wolności w świetle sądowego wymiaru kary*, SPiA 2010, nr 1, s. 39–48.

¹⁵⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s.126.

¹⁵⁷ Zob. wyrok SN z dnia 5 marca 2008 r., Prok. i Pr. 2008, nr 9, poz. 2, s. 7.

czy też zostanie potrącona stosowna kwota z jego wynagrodzenia z ewentualnym podaniem jej wysokości.

Co również warto zauważyć, przy wymierzaniu tego rodzaju kary sąd dysponuje wieloma środkami o charakterze fakultatywnym, określonymi w art. 74 § 2 w zw. z art. 36 § 3 k.k. Tym samym możliwe jest zastosowanie wobec skazanego dozoru kuratorskiego lub osoby godnej zaufania (lub przedstawiciela stowarzyszenia, instytucji albo organizacji społecznej, o której mowa w art. 73 § 1 k.k.) czy też poddanie go leczeniu lub rehabilitacji, co ma swoje uzasadnienie zwłaszcza w przypadku osób uzależnionych¹⁵⁸.

Jak zostało to wcześniej wskazane, ten rodzaj sankcji ma charakter wyjątkowy, ponieważ kara ograniczenia wolności jako sankcja występuje tylko w jednym przypadku, określonym w art. 110 k.k.s. Powyższe stwierdzenie nie ma jednak szerszego zastosowania, ponieważ dyrektywa określona w art. 26 § 1 k.k.s. wyraźnie wskazuje na możliwość zastosowania tego rodzaju sankcji także w przypadku innych przestępstw skarbowych.

Jak słusznie zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, kara ta w prawie karnym skarbowym pełni – w zależności od okoliczności konkretnej sprawy – rolę aparatu do łagodzenia lub zaostrzania sankcji grożącej za popełniony czyn zabroniony. Sędzia ze względów celowościowych może zastosować karę grzywny lub karę pozbawienia wolności¹⁵⁹. Skorzystanie z takiego rozwiązania nie jest możliwe jedynie w sytuacji, gdy okoliczności popełnienia czynu dają podstawę do nadzwyczajnego obostrzenia kary, określonego w art. 37 § 1 k.k.s. (chyba że zaistniały przesłanki wymienione w art. 37 § 2 lub 3 k.k.s.)¹⁶⁰.

Stosowanie kary ograniczenia wolności, podobnie jak grzywny, jest przykładem prymatu funkcji kompensacyjno-egzekucyjnej nad represją, zwłaszcza gdy zostaje ona orzeczona zamiast kary pozbawienia wolności. Dodatkowo warto wskazać, że możliwość zaistnienia powyższej sytuacji uwarunkowana jest obostrzeniami wynikającymi z art. 188 k.k.s., który mówi o obowiązku uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej przez sprawcę przestępstwa skarbowego, jeżeli czyn związany był z takim uszczupleniem.

Na podstawie przedstawionych wcześniej danych statystycznych (zob. tabele 5–8) można zauważyć, że w latach 2000–2010 w wydziałach karnych sądów rejonowych w Olsztynie, Elblągu i Lidzbarku Warmińskim karę ograniczenia wolności orzeczono tylko w jednym przypadku (Sąd Rejonowy w Lidzbarku Warmińskim w 2008 r.). Można także odnieść wrażenie, że jest to kara, której

¹⁵⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 126.

¹⁵⁹ Ibidem, s. 126–127.

¹⁶⁰ Powyższa sytuacja, dotycząca przypadków z art. 37 §1 k.k.s., nie jest dopuszczalna w razie możliwości zamiany kary pozbawienia wolności na karę ograniczenia wolności. W przypadkach zagrożenia grzywną samoistną, jak najbardziej wskazane jest zastosowanie zamiast niej kary ograniczenia wolności (zgodnie z art. 38 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s.).

zwykle nie stosuje się wobec sprawców przestępstw skarbowych. Sędziowie ww. wydziałów karnych wskazali trzy podstawowe powody niestosowania tej sankcji: wadliwą interpretację, postępowanie nakazowe oraz ciężar czynu zabronionego.

W odniesieniu do pierwszej z wymienionych przyczyn należy zauważyć, że przestępstwa skarbowe można zróżnicować ze względu na zagrożenie karą. Za przestępstwa skarbowe, w których doszło do uszczuplenia należności publiczno-prawnej nieprzekraczającej małej wartości, grozi kara grzywny (zazwyczaj do 720 stawek dziennych), jeżeli natomiast kwota uszczuplenia jest większa, można zastosować karę grzywny, pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności.

W myśl art. 53 § 14 i 15 k.k.s. „mała wartość” jest to wartość, która w chwili popełnienia czynu nie przekracza dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia, natomiast „duża wartość” w chwili popełnienia czynu przekracza pięćsetkrotność minimalnego wynagrodzenia. Jak wynika z powyższego, w przepisach istnieje pozorna luka (niedookreślona np. jako wartość średnia), która powoduje mylną interpretację i kwalifikowanie kwoty uszczuplenia o wartości np. trzystukrotności minimalnego wynagrodzenia zgodnie z wymogami zasady humanitaryzmu jako małą wartość, a więc zagrożoną wyłącznie karą grzywny.

Druga przyczyna niestosowania kary ograniczenia wolności wynika z faktu, że część postępowań karnych skarbowych jest rozpatrywana w ramach postępowania nakazowego, co jest przejawem potrzeby odformalizowania spraw karnych skarbowych, a jednocześnie umożliwieniem zwiększenia liczby rozpatrywanych aktów oskarżenia. Jednakże postępowania nakazowe prowadzone są na posiedzeniu niejawnym, a sędzia, analizując czyn i okoliczności sprawy, nie ma możliwości zapoznania się z osobą sprawcy, a tym samym ustalenia wszystkich przesłanek koniecznych do właściwego zastosowania sankcji. Z tego względu w większości przypadków sędziowie decydują się na zastosowanie kary grzywny, którą z jednej strony uznają za najbardziej względną wobec sprawcy, z drugiej strony za najbardziej uniwersalną, ponieważ nawet jeżeli po wydaniu wyroku nakazowego okaże się, że zasądzonej kary sprawca nie jest w stanie uiścić, to zgodnie z art. 45 k.k.w. możliwa jest jej zamiana na zastępczą karę ograniczenia wolności. Zatem kara ograniczenia wolności jest stosowana w praktyce w sposób bardzo okrężny¹⁶¹.

Na przestrzeni badanego okresu (lata 2000–2010) w sprawach o przestępstwa skarbowe przedmiot czynu zabronionego (tj. wysokości uszczuplonej lub

¹⁶¹ Należy tutaj wskazać, że powyższe rozwiązanie, zgodnie z art. 45 §1 k.k.w., jest możliwe tylko w przypadku, gdy orzeczona grzywna nie przekracza wysokości 120 stawek dziennych. Omawiane przypadki dotyczyły właśnie takich sytuacji. W przypadku wykroczenia skarbowego ograniczenia wynikają z art. 45 § 3 k.k.w. i określają kwotę graniczną umożliwiającą powyższe rozwiązanie w wysokości nieprzekraczającej 240 000 zł (najwyższa kara grzywny za wykroczenie skarbowe w 2014 r. mogła wynieść 33 600 zł).

narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej) okazał się być na tyle niski, że sędziowie zdecydowali się na zastosowanie grzywny jako kary samoistnej, albo na tyle wysoki, że zastosowanie kary ograniczenia wolności byłoby niewspółmierne do stopnia winy, ciężaru czynu czy też okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego.

Można zatem wysunąć uzasadnione przypuszczenie, że jeżeli nie wystąpi żaden z przedstawionych wyżej czynników, sędziowie uwzględnią ten rodzaj sankcji w swoich rozstrzygnięciach, a tym samym kara ograniczenia wolności pojawi się w statystykach dotyczących przestępstw skarbowych.

2.5.3. Kara pozbawienia wolności

Kodeks karny skarbowy w art. 27 przewiduje, że kara pozbawienia wolności może trwać najkrócej 5 dni, a najdłużej 5 lat. Wymierza się ją w dniach, miesiącach lub latach. Poprzez zastosowanie instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary sędzia może pozbawić sprawcę wolności na okres maksymalnie 10 lat (art. 28 § 2 k.k.s.).

Kara ta jest ostatnią z przewidzianych w katalogu art. 22 § 2 k.k.s. sankcji grożących za przestępstwa skarbowe. Jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, recepcja art. 58 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. jednoznacznie wskazuje, że jest to ostateczny sposób reakcji na popełnionych czyn zabroniony, zwłaszcza w przypadku samoistnego charakteru sankcji, stosowany tylko w sytuacji, gdy pozostałe możliwości ukarania sprawcy nie będą w sposób wystarczający wypełniać stawianych jej oczekiwań.

Powyższe rozwiązanie stanowi przykład stawiania sprawiedliwościowego ujęciu kary przed jej funkcją o charakterze celowościowym, co ma wskazywać na uznanie postulatów określonych w zaleceniach Rady Europy dotyczących przestępstw gospodarczych¹⁶².

Z drugiej jednak strony nie jest to sankcja orzekana w każdym wypadku przestępstwa skarbowego. Kodeks karny skarbowy ogranicza bowiem zakres jej stosowania do czynów, których popełnienie powoduje uszczerbek lub naraża na uszczuplenie należności publicznoprawnej w kwocie przekraczającej dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia (poziom małej wartości), która w 2014 r. wynosiła 336 000 zł. Przestępstwa skarbowe dotyczące uszczuplenia (lub narażenia na uszczuplenie) kwoty niższej od wskazanej mają charakter uprzywilejowany, a tym samym są zagrożone wyłącznie grzywną.

Wilk oraz Zagrodnik wskazują również, że kara pozbawienia wolności (jako sankcja) wyekspozowana jest przede wszystkim w katalogu kar grożących

¹⁶² L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 128.

za przestępstwa o charakterze podatkowym, co świadczy o traktowaniu tych przestępstw jako odmiany oszustwa, fałszerstwa, wyłudzenia czy też paserstwa¹⁶³.

Przy okazji warto zauważyć uboczne cele, jakie realizuje orzeczenie powyższej sankcji. Szczególną uwagę zwraca na to Jerzy Bafia, wskazując w swojej publikacji wiele różnych zjawisk towarzyszących orzekaniu sankcji wobec sprawcy czynu zabronionego, co najbardziej uwidacznia się właśnie w przypadku kary pozbawienia wolności. Dokładnie określa tutaj takie sytuacje, jak:

1) zjawisko społecznej deprecjacji kary czy zjawisko oswajania się z karą lub przystosowywania się do warunków jej wykonania w wyniku stosowania surowszych kar,

2) powodowanie dolegliwości niezamierzonej przez prawo karne, bo dotyczącej pośrednio osób innych niż sprawca przestępstwa skarbowego, głównie jego najbliższych¹⁶⁴.

Tym samym autor spostrzeżeń dostrzega potrzebę uwzględnienia powyższych okoliczności zwłaszcza w przypadku zastosowania samoistnej kary pozbawienia wolności, uznanej za najbardziej dolegliwą, bo powodującą przede wszystkim izolację sprawcy przestępstwa skarbowego od społeczeństwa i rodziny¹⁶⁵.

Z przeprowadzonych badań (zob. tabele 5–8) wynika, że najczęściej sędziowie warmińsko-mazurskich sądów starają się stosować tę karę razem z karą grzywny, a samoistnie występuje ona tylko w sytuacjach, w których już na etapie postępowania sądowego stwierdzono, że sprawca nie miałby możliwości uiszczenia ewentualnie orzeczonej kary grzywny (powyższe przypadki miały w badanym okresie charakter marginalny). Udział tej kary w łącznej liczbie skazań nie przekraczał średnio 6% wszystkich sankcji orzeczonych przez poszczególne sądy rejonowe w badanym okresie. Warto zatem zastanowić się, czy powyższe spostrzeżenie ma charakter marginalny i również w badaniach o charakterze ogólnopolskim (zob. tabela 9) samoistna kara pozbawienia wolności w przypadku przestępstw skarbowych występuje tylko w wyjątkowych sytuacjach.

¹⁶³ Ibidem, s. 128.

¹⁶⁴ J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978, s. 67.

¹⁶⁵ Por. T. Szymanowski, *Skazania na bezwzględne kary pozbawienia wolności jako następstwo nieefektywnej polityki karnej*, PiP 2014, nr 4, s. 79–92.

Tabela 9

Sankcje orzeczone w Polsce za popełnione przestępstwa skarbowe¹⁶⁶

Lata	Ogólna liczba skazań	Grzywna	Grzywna orzeczona razem z pozbawieniem wolności	Ograniczenie wolności	Pozbawienie wolności
2000	3597	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
2001	5432	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
2002	7074	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
2003	9446	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
2004	10 448	b.d.	b.d.	b.d.	386
2005	7607	b.d.	b.d.	b.d.	333
2006	5439	5154	209	10	271
2007	4338	4057	222	6	273
2008	4512	4142	304	11	356
2009	4236	3894	278	6	332
2010	6257	5829	362	14	413

Jak wskazują powyższe dane, również w skali ogólnopolskiej samoistna kara pozbawienia wolności orzekana wobec sprawców przestępstw skarbowych ma wyraźnie marginalny charakter (w okresie badawczym stanowiły one średnio 5,51% wszystkich orzeczonych sankcji)¹⁶⁷. Jest to sankcja stosowana przede wszystkim razem z grzywną, co stanowić może jednoznaczne potwierdzenie rozważań dogmatycznych dotyczących prymatu celu kompensacyjno-egzekucyjnego w prawie karnym skarbowym.

2.6. Środki karne

Przez wieki jedyną reakcją prawa karnego na czyny zabronione była kara kryminalna. Dopiero w połowie XIX w. wykształciły się inne środki stosowane wobec sprawców przestępstw. Termin „środki karne” pojawił się w języku prawnym po raz pierwszy w kodeksie karnym z 1997 r., a następnie został wprowadzony

¹⁶⁶ Dane statystyczne uzyskane zostały na podstawie Roczników Statystycznych Głównego Urzędu Statystycznego. Dane z lat 2000–2005 mają charakter niepełny z powodu braku ewidencjonowania podziału na sankcje za przestępstwa powszechne oraz przestępstwa karne skarbowe.

¹⁶⁷ W analizie procentowej przeprowadzonych skazań uwzględniono lata 2004–2010.

do wszystkich innych polskich ustaw karnych, w tym do kodeksu karnego skarbowego z 1999 r.¹⁶⁸

Kodeks karny z 1997 r. wprowadził zmiany w stosunku do uregulowań znanych z kodeksu z 1969 r., bowiem zrezygnował z podziału kar na zasadnicze i dodatkowe. Podział ten opierał się na kryterium samoistności orzekanych kar, zgodnie z którym kary zasadnicze mogły być orzekane samoistnie, a kary dodatkowe tylko w połączeniu z karą zasadniczą¹⁶⁹.

Zakres pojęcia „środki karne” jest w znaczącej mierze odmienny na gruncie prawa karnego powszechnego oraz prawa karnego skarbowego. Prawo karne skarbowe zalicza do środków karnych takie środki, które występują w prawie powszechnym, jak i środki związane z poddaniem sprawcy próbie, które kodeks karny zalicza do osobnej grupy środków probacyjnych¹⁷⁰.

Ponadto kodeks karny skarbowy do środków karnych zalicza nieznaną prawu karnemu powszechnemu instytucję dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (który szerzej zostanie omówiony w dalszej części opracowania), co tylko w pewnej mierze może być zrozumiałe, gdyż nie jest on traktowany jako środek reakcji karnej, a sprawca, który dobrowolnie podda się odpowiedzialności, uchodzi za osobę niekaraną¹⁷¹.

Ogólnie rzecz ujmując, są to środki racjonalnej polityki karnej, które choć karami nie są, nie są pozbawione cechującej kary dolegliwości. Na gruncie prawa karnego skarbowego pod pojęciem tym należy rozumieć środki reakcji prawnej na przestępstwo i wykroczenie skarbowe, będące odpowiedzią na częstą potrzebę poprzestania na orzekaniu środka karnego bez orzekania kary w postaci wyroku kadłubowego¹⁷².

Jest to sytuacja specyficzna dla prawa karnego skarbowego, przewidziana w art. 19 § 4 k.k.s. w stosunku do nieobecnych w postępowaniu i stanowi doskonały przykład przeniesienia celów kary na płaszczyznę zastosowanych środków karnych¹⁷³.

W obszarze prawa karnego skarbowego można wyróżnić grupę środków karnych *sensu stricto*, obejmującą środki wyszczególnione w art. 22 § 2 pkt 1–7 k.k.s. (stosowane wobec przestępstw skarbowych) oraz w art. 47 § 2 pkt 1–3 k.k.s. (stosowane wobec wykroczeń skarbowych), a także grupę środków karnych *sensu largo*, obejmującą środki probacyjne wymienione w art. 22 § 2 pkt 8 k.k.s.

¹⁶⁸ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 126.

¹⁶⁹ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe...*, s. 152.

¹⁷⁰ Krytycznie o takiej konstrukcji w prawie karnym skarbowym zob. m.in. T. Bojarski, *Kodeks karny skarbowy a Kodeks karny. Kilka uwag porównawczych* [w:] P. Hofmański, K. Zgryzek (red.), *Współczesne problemy procesu karnego. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszala*, Katowice 2003, s. 37–39.

¹⁷¹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 126.

¹⁷² S. Baniak, *Prawo karne skarbowe...*, s. 152.

¹⁷³ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 166 i nn.

Jak wskazują Konarska-Wrzosek, Skorupka oraz Oczkowski, środki karne przewidziane w prawie karnym skarbowym możemy podzielić na:

1) zastępujące represję karną – taką rolę pełni dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego,

2) potęgujące represję karną – taką rolę pełnią środki karne *sensu stricto*, orzekane obok kar,

3) modyfikujące zastosowaną karę – warunkowe zawieszenie wykonania orzeczonej kary, warunkowe przedterminowe zwolnienie z odbywania reszty kary pozbawienia wolności,

4) prowadzące do regresji represji karnej w drodze samoistnego orzekania środków karnych *sensu stricto*¹⁷⁴.

Katalog środków karnych statuują przepisy art. 22 § 2 pkt 1–8 (za przestępstwa skarbowe) oraz art. 47 § 2 pkt 1–3 (za wykroczenia skarbowe). Przepisy te wyróżniają dwa rodzaje środków karnych, tzn.: związanych z popełnieniem przestępstwa/wykroczenia skarbowego lub związane z poddaniem sprawcy próbie¹⁷⁵.

Do środków karnych związanych z popełnieniem przestępstwa skarbowego należą:

- dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- przepadek przedmiotów,
- ściągnięcie równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów,
- przepadek korzyści majątkowych,
- ściągnięcie równowartości pieniężnej korzyści majątkowej,
- zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska,
- środki związane z poddaniem sprawcy próbie:
 - warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego,
 - warunkowe zawieszenie wykonania kary,
 - warunkowe zwolnienie.

Środki karne grożące za popełnienie wykroczenia skarbowego to:

- dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- przepadek przedmiotów,
- ściągnięcie równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów.

Większość wymienionych środków karnych znana była we wcześniejszych aktach prawnych z zakresu prawa karnego skarbowego pod nazwą kar dodatkowych. Rezygnacja z dotychczasowej nazwy łączy się ściśle ze zmianą polityki kryminalnej i filozofii karania w obszarze całego prawa karnego, które zostało

¹⁷⁴ Ibidem, s. 111.

¹⁷⁵ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe...*, s. 152.

tak ukształtowane, by dawać szerokie możliwości samoistnego orzekania środków karnych, jako jedynej reakcji na czyn zabroniony sprawcy (bez orzekania kar przewidzianych za dane przestępstwo lub wykroczenie skarbowe)¹⁷⁶.

Treścią wszystkich środków karnych jest przede wszystkim określona dolegliwość, jaką mają one dotknąć sprawcy, ale ich cel nie sprowadza się wyłącznie do wymierzenia sprawiedliwej represji, gdyż środki karne ukierunkowane są jednocześnie na realizację celów o charakterze prewencyjnym, zarówno w zakresie prewencji szczególnej, jak i ogólnej, a niektóre dodatkowo na wyegzekwowanie uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej¹⁷⁷.

W doktrynie podnoszone są liczne postulaty wprowadzenia zmian w katalogu środków karnych przewidzianych w prawie karnym skarbowym. Potrzebę tę argumentuje się m.in. wadliwym umieszczeniem we wskazanym katalogu środka w postaci dobrowolnego poddania się odpowiedzialności oraz środków związanych z poddaniem sprawcy próbie. Poparciem tych postulatów ma być fakt, że dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie łączy się z wydaniem wyroku skazującego, pomimo że łączy się z określonymi dolegliwościami dla sprawcy.

Podobna argumentacja dotyczy środków probacyjnych, które również stanowią samoistny środek karny (o odmiennym charakterze niż dobrowolne podanie się odpowiedzialności), jednakże pomimo tych postulatów i licznych nowelizacji, konstrukcja kodeksu pozostaje bez zmian¹⁷⁸.

2.7. Środki zabezpieczające

Koncepcja środków zabezpieczających wypracowana została w drugiej połowie XIX w. przez twórcę włoskiej szkoły pozytywnej Cesarego Lombroso, a wprowadzona do poszczególnych systemów prawnych w końcu XIX w. i na początku XX w. z inicjatywy wybitnych przedstawicieli szkoły socjologicznej¹⁷⁹.

Celem środków zabezpieczających jest ochrona społeczeństwa przed niebezpiecznymi sprawcami czynów karalnych, wobec których stosowanie kar kryminalnych i środków karnych jest niewystarczające albo niedopuszczalne ze względu na niezdolność do ponoszenia odpowiedzialności karnej¹⁸⁰.

¹⁷⁶ Zob. L. Gardocki, *Prawo karne...*, s. 163–164; Z. Siwik, *Dobrowolne poddanie się karze w prawie karnym skarbowym*, *Finanse* 1978, nr 10, s. 25–32.

¹⁷⁷ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 127–128.

¹⁷⁸ Problem był poruszany m.in. w dyskusji podczas Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Karnego – zob. A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności Prawa Karnego z perspektywy jego nowelizacji. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Karnego, Toruń 20–22 września 2010 r.*, Warszawa 2011, s. 197–209.

¹⁷⁹ Zob. C. Lombroso, *Geniusz i Obląkanie*, Warszawa 1987.

¹⁸⁰ Zob. J. Długosz, *Obligatoryjna postpenalna izolacja sprawcy przestępstwa*, *Prok. i Praw.* 2013, nr 7–8, s. 237–263.

Środki zabezpieczające tym różnią się od kar i innych środków karnych, że dla ich stosowania nie jest konieczne stwierdzenie winy sprawcy (faktu popełnienia czynu zabronionego), a ich zadaniem nie jest czynienie zadość sprawiedliwości i zadawanie sprawcy dolegliwości, lecz ochrona społeczeństwa przed sprawcą zagrażającym bezpieczeństwu obywateli i porządkowi prawnemu¹⁸¹. Współcześnie rola środków zabezpieczających jest znacznie mniejsza niż to początkowo zakładano, a na gruncie prawa karnego skarbowego są one wykorzystywane bardzo rzadko.

Można je podzielić na dwie grupy: środki zabezpieczające o charakterze leczniczym i środki zabezpieczające o charakterze nieleczniczym (administracyjnym). Do grupy środków zabezpieczających o charakterze leczniczym zaliczymy: umieszczenie w zakładzie zamkniętym, umieszczenie w zakładzie psychiatrycznym, umieszczenie w zakładzie karnym stosującym środki lecznicze lub rehabilitacyjne, umieszczenie w zamkniętym zakładzie leczenia odwykowego oraz skierowanie do placówki leczniczo-rehabilitacyjnej. Do środków zabezpieczających o charakterze nieleczniczym zaliczymy: przepadek przedmiotów oraz zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska¹⁸².

Również w przypadku środków zabezpieczających pojawiają się postulaty dotyczące zmiany ich umiejscowienia w katalogu przewidzianym w kodeksie. Są to przede wszystkim uwagi natury merytorycznej, związane z potrzebą zmian o charakterze porządkującym, dotyczącym wyraźniejszego opisanie podziału środków zabezpieczających na te o charakterze leczniczym oraz te będące środkami o charakterze nieleczniczym¹⁸³.

¹⁸¹ Zob. K. Liżyńska, *W sprawie środka zabezpieczającego z art. 95a k.k.*, PiP 2012, nr 4, s. 78–87.

¹⁸² V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 154–155.

¹⁸³ Również i ten problem był poruszany m.in. w dyskusji podczas Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Karnego w Toruniu – zob. A. Marek, T. Oczkowski (red.), op. cit., s. 197–209.

CZYNNY ŻAL

3.1. Uwagi ogólne

Jak zostało to wskazane we wcześniejszym rozdziale, instytucja czynnego żalu po raz pierwszy w przepisach karnych skarbowych pojawiła się jako norma prawna w art. 9 u.k.s. z 1926 r.¹ Aby z niej skorzystać sprawca czynu zabronionego zobowiązany był do spełnienia ściśle określonych warunków, które mówiły o obowiązku: dokonania autodenuncjacji (samodoniesienia), wyjawienia okoliczności popełnienia czynu, uzupełnienia powstałego czynem uszczerbku oraz wyjawienia innych osób biorących udział w popełnieniu czynu zabronionego. Po spełnieniu tych warunków ustawa przewidywała całkowitą bezkarność sprawcy. Jednym z najważniejszych elementów warunkujących skorzystanie z tej instytucji była autodenuncjacja, która wskazywała niejako właściwą postawę sprawcy, pozwalającą mu skorzystać z przywileju bezkarności.

Instytucja czynnego żalu była obecna w każdej kolejnej ustawie karnej skarbowej, stanowiąc jej nieodzowny element. Stosowanie autodenuncjacji jako podstawy do umożliwienia bezkarności sprawcy czynu zabronionego oparło się nawet tendencji do zaostrzania przepisów karnych w okresie tzw. silnej stalinizacji (lata 1950–1956), czego przykładem może być ustawa karna skarbowa z 1960 r. Instytucję czynnego żalu ustawodawca umieścił tam w art. 24².

¹ Według obowiązującej ówczesnie ustawy zastosowanie czynnego żalu ujęte było w sposób następujący: „Przestępca nie ulega karze, jeśli w wypadku przestępstwa, polegającego wyłącznie na uszczupleniu dochodu skarbowego, nie będąc skądinąd bezpośrednio zagrożony wykryciem, doniesie o niem władzy skarbowej, powołanej do ścigania przestępstwa, zanim ona o niem się dowie, i złoży całą uszczuploną należność w terminie oznaczonym przez władzę, oraz wymieni wszystkich współników (art. 6 i 7), jeśli przestępstwo popełniło dwie lub więcej osób”.

² Według ustawy z 1960 r. przepis ten brzmiał: „§1. Nie podlega karze, kto dokonawszy występku skarbowego zawiadomi o tym organ powołany do ścigania, ujawni osoby, które z nim współdziałały w dokonaniu tego występku, oraz złoży w terminie zakreślonym przez organ powołany do orzekania uszczuploną należność, a gdy występki nie polega na uszczupleniu należności – równowartość przedmiotu występku, o ile podlega on przepadkowi.

§ 2. Zawiadomienie powinno być złożone na piśmie lub ustnie do protokołu.

§ 3. Przepisu § 1 nie stosuje się:

1) jeżeli zawiadomienie złożone zostało w czasie, kiedy organ powołany do ścigania miał już konkretną wiadomość o występkach, albo jeżeli złożone zostało w czasie dokonywania u sprawcy kontroli lub rewizji,

2) w stosunku do tego, kto nakłonił inną osobę do popełnienia występku z zamiarem ujawnienia go wobec organu powołanego do ścigania”.

Na przestrzeni lat zagadnienie czynnego żalu pozostało niezmiennie w swojej istocie. Dodać należy, że ustawa z 1960 r. nie przewidywała występowania w prawie karnym skarbowych czynów zabronionych, uznanych w prawie karnym powszechnym za zbrodnie. Odmienne od dotychczasowych rozwiązań miarą przestępstwa skarbowego określała zarówno występki skarbowe, jak i wykroczenia skarbowe.

Pomijając analizę kodyfikacji karnej skarbowej z 1971 r., obecnie obowiązujące rozwiązania niewiele różnią się w swej konstrukcji od pierwowzoru z 1926 r. Jedną z nielicznych różnic związanych z zastosowaniem instytucji czynnego żalu w procesie skarbowym jest organ, który posiada uprawnienia do uznania zasadności zastosowania łagodniejszego rozwiązania w przypadku auto-denuncjacji sprawcy czynu. Mianowicie, do 1999 r. postępowanie przygotowawcze w zakresie procedury karnej skarbowej miało charakter typowo administracyjno-finansowy. Organ karno-administracyjny właściwy do rozpoznania sprawy, mógł uznać zasadność skutecznego czynnego żalu tylko i wyłącznie według własnej oceny³, natomiast obecne rozwiązania takie postępowanie poddają sądowej kontroli.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu obecnie obowiązującego kodeksu karnego skarbowego ustawa „przewiduje grupę instytucji i środków karnopravných, które pozwalają na prowadzenie racjonalnej, eksponującej współczesne tendencje, polityki kryminalnej w zakresie średnich i drobnych czynów zabronionych”⁴. W ten sposób rozwiązania prawne dotyczące czynnego żalu racjonalizują represję karną, tzn. w przypadku pozytywnego (określonego) zachowania sprawcy nie dochodzi do orzeczenia formalnie ujętej „kary”⁵. Dodatkowo, mimo pewnych szczegółowych różnic natury materialnoprawnej i procesowoprawnej, owe środki racjonalnej polityki kryminalnej łączy wyraźna regresja karania w ściśle określonych wypadkach, zgodna z przyjętą generalną zasadą możliwie szerokiego rozwiązania konfliktu społecznego w drodze m.in. wyrównania w całości albo w części uszczerbku finansowego (spowodowanego czynem zabronionym) w związku z popełnieniem czynu zabronionego i uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej na rzecz Skarbu Państwa, Wspólnoty Europejskiej lub jednostki samorządu terytorialnego (w zależności od tego, który z tych podmiotów odniósł straty w związku z popełnionym czynem)⁶.

³ Z. Gostyński, *Prawo o wykroczeniach i prawo karne skarbowe w zarysie. Część I. Prawo o wykroczeniach*, Katowice 1982, s. 20.

⁴ Zob. T. Grzegorzczak, *Instytucja czynnego żalu w ustawie karnej skarbowej i projekcie nowej u.k.s.*, *Palestra* 1996, nr 9–10.

⁵ A. Legutko-Kasica, *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, *Prok. i Praw.* 2012, nr 4, s. 131.

⁶ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 122–123.

Można również zauważyć, że ustawodawca w każdym kolejnym akcie prawnym zachęcał sprawców czynu zabronionego do autodenuncjacji, a w dalszej kolejności do dobrowolnego uregulowania należności publicznoprawnej, uszczupionej bądź narażonej na uszczuplenie. Tym samym swoistą nagrodą za ową pożądaną inicjatywę obywatelską ma być bezkarność czynu, pomimo jego pierwotnych znamion czynu zabronionego⁷.

Należy jednak zaznaczyć, że uznanie bezkarności sprawcy obwarowane jest pasmem obostrzeń, które musi wypełnić sprawca czynu, by skorzystać z instytucji czynnego żalu skarbowego (poza autodenuncjacją zostały one przedstawione wcześniej). Oznacza to, że samo dokonanie autodenuncjacji nie skutkuje bezkarnością czynu.

3.2. Czynny żal w kodeksach karnym i karnym skarbowym

Analizując problematykę czynnego żalu w prawie karnym skarbowym, nie można pominąć różnic dotyczących tej instytucji obserwowanych na gruncie prawa karnego powszechnego i karnego skarbowego. Instytucja czynnego żalu w przepisach karnych przewidziana jest przede wszystkim w art. 15 k.k., w którego § 1 czytamy: „Nie podlega karze za usiłowanie, kto dobrowolnie odstąpił od dokonania lub zapobiegł skutkowi stanowiącemu znamię czynu zabronionego”.

Według powyższego zapisu możliwość zastosowania bezkarności warunkowana jest z określoną postawą sprawcy, wynikającą z dobrowolnego odstąpienia od usiłowania (niezakończzonego) bądź zapobieżenia skutkowi przestępnemu (w przypadku usiłowania zakońzonego). Ta ostatnia konstrukcja odnosi się do przestępstw materialnych, w których skutek oddziela się w czasie, a niekiedy także w przestrzeni, od zachowania neutralizującego swe wcześniejsze działanie⁸. Jak słusznie zauważa Bafia, opisana sytuacja (uznana za skuteczny czynny żal) prowadzi do niekaralności sprawcy, jednakże zachowuje przymiot bezprawności⁹. Należy zauważyć, że oprócz standardowego ujęcia w art. 15 k.k. instytucję czynnego żalu przewiduje także art. 23 k.k., z tym że § 1 tego artykułu dopuszcza czynny żal tylko w sytuacji współdziałania sprawców czynu

⁷ Zob. W. Radecki, *Prawne i moralne oceny czynnego żalu*, Palestra 1976, nr 12.

⁸ Zob. J. Raglewski, *Dobrowolne odstąpienie od czynu jako przesłanka instytucji czynnego żalu*, Prok. i Pr. 1997, nr 3, s. 37–48. Por. też: S. Pikulski, *Czynny żal sprawców najcięższych przestępstw przeciwko bezpieczeństwu państwa (art. 122, 123 i 124) przewidziany w art. 124 § 3 i 4 k.k. i art. 125 k.k.* [w:] idem, *Karnomaterialne i kryminologiczne aspekty bezpieczeństwa państwa*, Warszawa 1996, s. 81–89; J. Raglewski, *Czynny żal w części ogólnej k.k. (wybrane zagadnienia)*, Jurysta 2000, nr 1; S. Hoc, *Czynny żal sprawców niektórych przestępstw przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, WPP 2002, nr 2.

⁹ J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 1977, s. 58.

zabronionego i wiąże bezkarność czynu z dobrowolnym zapobieżeniem jego dokonania. Zapis ten opiera się na przesłankach zawartych w art. 15 k.k., odnoszącego się do instytucji usiłowania¹⁰.

Za dobrowolne odstępianie od czynu uznaje się tylko taką sytuację, gdy „sprawca z własnej woli nie wykonał ostatnich czynności niezbędnych do pełnej realizacji zespołu znamion danego przestępstwa, a więc jego usiłowanie było tzw. usiłowaniem niezakończonym”¹¹. Jak wynika z przytoczonego stwierdzenia, w prawie karnym powszechnym motywacja współsprawcy jest istotnym czynnikiem warunkującym zastosowanie instytucji czynnego żalu¹². Sprawca musi zrezygnować z kontynuowania zachowania bezpośrednio zmierzającego do dokonania w sposób świadomy. Ważne przy tym jest, aby owe odstępianie nie było spowodowane tzw. czynnikiem zewnętrznym, a więc musi wynikać z wewnętrznego przekonania sprawcy o słuszności podjętej decyzji. Kolejnym czynnikiem istotnym dla zastosowania omawianej instytucji jest podjęcie przez współsprawcę próby zapobieżenia skutkowi czynu zabronionego¹³.

Prawo karne skarbowe recypuje na płaszczyznę karną skarbową przepisy dotyczące czynnego żalu z kodeksu karnego, jednak z uwagi na autonomiczność swoich rozwiązań w art. 20 § 4 k.k.s. rezygnuje z przesłanki dobrowolności zachowania się sprawcy, poszerzając tym samym możliwości organów postępowania przygotowawczego także w tej materii.

W związku z powyższym uzasadnione wydaje się twierdzenie, że instytucja czynnego żalu określona w prawie karnym skarbowym, ze względu na szerszy zakres i właściwą sobie specyfikę, winna zostać określona mianem „czynnego żalu skarbowego”. Postulat ten może zostać uznany za wniosek *de lege ferenda*.

3.3. Czynny żal określony w art. 16a k.k.s.

Uzupełnienie przepisów dotyczących czynnego żalu skarbowego nastąpiło przy okazji nowelizacji Ordynacji podatkowej¹⁴ i dotyczyło wprowadzenia specyficznej odmiany czynnego żalu skarbowego, jaką jest złożenie korekty deklaracji

¹⁰ Zob. S. Pikulski, *Czynny żal...*, s. 81–89.

¹¹ J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, *Kodeks karny. Komentarz...*, s. 57. Por. P. Lewczyk, *Usiłowanie przestępstwa skarbowego*, Prok. i Praw. 2012, nr 31, s. 31–46.

¹² Problematyka dobrowolności jako przesłanki czynnego żalu była również przedmiotem analizy Sądu Najwyższego – zob. wyrok SN z dnia 10 kwietnia 1987 r., IV KR 96/87, OSN 1988, nr 6, poz. 59.

¹³ G. Bogdan, Z. Cwiakalski, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Zakamycze 2004, s. 262.

¹⁴ Zmianę spowodował art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143 poz. 1199).

¹⁵ Zob. M. Mucha, *Korekta deklaracji a zastosowanie sankcji karnych skarbowych*, MP 2003, nr 3.

podatkowej określonej w art. 16a k.k.s.¹⁵ Wprowadzone zmiany w dość specyficzny sposób określały możliwość skorzystania z tej instytucji. Zgodnie z normą prawną określoną w art. 16a k.k.s.: „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 (z 2004 r. Nr 8, poz. 65, z późn. zm.), 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”.

Należy zauważyć, że przepis ten ogranicza podmiotowo katalog sprawców mogących skorzystać z tej odmiany czynnego żalu do podatników, płatników oraz inkasentów, którzy popełnili czyn zabroniony w związku z wykonywanymi czynnościami i mogą skorzystać z normy prawnej określonej w art. 16a k.k.s. poprzez złożenie stosownej korekty w odpowiednim organie podatkowym¹⁶.

Przyjęte rozwiązanie nie wymaga spełnienia obowiązków wynikających z art. 16 k.k.s., ograniczając się tylko do stosownego poprawienia złożonej deklaracji (właściwego określenia wymaganej należności publicznoprawnej) wraz z uzasadnieniem przyczyn dokonania korekty. Oczywiście należy również uiścić różnicę pomiędzy złożoną a wymaganą w określonej deklaracji należnością publicznoprawną¹⁷.

Ustawodawca przewiduje zatem korektę deklaracji stwierdzającej niedopłatę należności publicznoprawnej lub zawyżenie jej zwrotu przysługującego osobie składającej deklarację, nie przewidując sytuacji odwrotnej, w której mamy do czynienia z zawyżeniem wpłaconej należności publicznoprawnej¹⁸.

W doktrynie podnoszone są głosy krytykujące depenalizację czynu w przypadku złożenia wspomnianej korekty deklaracji, podając w wątpliwości, czy w sytuacji złożenia deklaracji z niewłaściwie określoną kwotą mamy w ogóle do czynienia z popełnieniem czynu zabronionego w myśl przepisów kodeksu karnego skarbowego. Zdaniem Tomasza Grzegorzczaka popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej ma miejsce tylko w przypadku umyślnego działania sprawcy, a powodem złożenia większości korekt jest omyłkowe wprowadzenie niewłaści-

¹⁶ Por. A. Sarna, *Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej*, PP 2006, nr 3, s. 42–47.

¹⁷ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 164–165.

¹⁸ Zob. L. Wilk, *Korekta deklaracji podatkowej w świetle prawa karnego skarbowego*, PS 2000, nr 11; idem, *Jeszcze w sprawie tzw. niekarałności korekt deklaracji podatkowych*, PS 2004, nr 7–8, s. 142–150; Z. Huszcz, *Glosa do wyroku TK z 12 września 2005 r., Sk 13/05, W jakim zakresie podatnik może zeznać nieprawdę w deklaracji podatkowej?*, Pr. i Pod. 2006, nr 4.

wej kwoty, dlatego też nie można tutaj mówić o czynnym żalu jako przykładzie odstąpienia od ukarania sprawcy za popełniony czyn. W tej sytuacji nie ma miejsca popełnienie czynu zabronionego¹⁹.

Kolejny problemem, który związany jest ze stosowaniem art. 16a k.k.s., jest kwestia czasu umożliwiającego złożenie korekty. Jak zauważają Wilk i Zagrodnik, istnieje duża nieścisłość powodująca wzajemne wykluczanie się art. 16a k.k.s. oraz art. 81b § 1 pkt 2a Ord. Pod. Zgodnie z założeniami art. 16a k.k.s. możliwość złożenia korekty nie wyklucza przeprowadzenia kontroli podatkowej oraz ewentualnego stwierdzenia nieprawidłowości w złożonych deklaracjach podatkowych. Dlatego też zdaniem tych autorów brakuje zrozumiałych przesłanek o charakterze kryminalnopolitycznym dla obecnego stanu prawnego, ponieważ nieścisłość w obowiązujących przepisach prowadzić może do swoistej demoralizacji podatników, którzy mogą celowo składać wadliwe deklaracje, a w razie wykrycia czynu dokonywać stosownej korekty, unikając tym sposobem odpowiedzialności karnej skarbowej²⁰.

Uzasadniony wydaje się zatem pogląd o bezzasadnym istnieniu tej szczególnej formy czynnego żalu skarbowego, który w swoim obecnym kształcie nie sprzyja wykształceniu właściwej postawy sprawcy, a nawet wręcz przeciwnie, może powodować dalszą jego demoralizację²¹.

Niemniej jednak – jak zauważa Zygfryd Siwik – istnienie czynnego żalu skarbowego znajduje swoje uzasadnienie w przepisach prawa karnego skarbowego przede wszystkim przez wzgląd na ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Wspólnoty Europejskiej, których organy nie powinny być zainteresowane ukaraniem sprawcy, a jak najszybszym i najmniej kosztownym uregulowaniem wymaganych należności publicznoprawnych, uszczuplonych poprzez popełnienie czynu zabronionego²².

3.4. Przesłanki pozytywne czynnego żalu

Warunki, jakie musi spełnić sprawca czynu zabronionego, aby uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej, korzystając z instytucji czynnego żalu, regulują przepisy art. 16 § 1–5 i art. 16a k.k.s. Czynnym żalem jest sytuacja, w której sprawca czynu zabronionego zgłasza organom powołanym do ścigania chęć ujawnienia popełnionego przez siebie czynu zabronionego, a następnie przekazuje

¹⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 89.

²⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 86.

²¹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 165.

²² Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 125.

tym organom istotne okoliczności oraz godzi się na wyrównanie powstałego w wyniku czynu zabronionego uszczerbku finansowego, za co uzyskuje całkowitą bezkarność.

Zatem aby sprawca czynu zabronionego uniknął odpowiedzialności karnej skarbowej, korzystając z instytucji czynnego żalu skarbowego, musi spełnić następujące warunki:

1) dokonać autodenuncjacji poprzez zawiadomienie właściwego organu, uprawnionego do ścigania przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych,

2) złożyć stosowne zawiadomienie w określonym czasie, czyli zanim organ wejdzie w posiadanie udokumentowanej wiadomości o popełnieniu czynu zabronionego lub zanim podejmie czynności mogące doprowadzić do wykrycia tego czynu,

3) w złożonym zawiadomieniu sprawca musi ujawnić wszystkie okoliczności związane z popełnieniem czynu, a zwłaszcza ewentualnych współsprawców,

4) musi także uiścić w całości wymaganą należność publicznoprawną, jeżeli czyn polegał na narażeniu lub uszczupleniu tej należności,

5) zgodzić się na przepadek przedmiotów, jeżeli organ stwierdzi taką potrzebę, ewentualnie uiścić równowartość pieniężną przypadku tych przedmiotów,

6) sprawca nie może podlegać wykluczeniom skuteczności czynnego żalu z art. 16 § 6 k.k.s.

W myśl założeń wskazanych w doktrynie zawiadomienie w formie ustnej uznaje się za skuteczne tylko wtedy, gdy jest dokonane osobiście przez sprawcę czynu zabronionego. Natomiast kwestia, jakie zawiadomienie w formie pisemnej można uznać za skuteczne, wzbudza w doktrynie szereg wątpliwości. Zdaniem Wilka oraz Zagrodnika za skuteczną formę pisemną uznać należy osobiste złożenie zawiadomienia o popełnieniu czynu, natomiast zdaniem Grzegorzcyka także złożoną przez pełnomocnika.

Brak możliwości złożenia doniesienia za pośrednictwem pełnomocnika²³ dowodzony jest potrzebą stwierdzenia pożądanej postawy sprawcy, jako przesłanki warunkującej prawidłowość czynnego żalu, co możliwe jest tylko poprzez osobiste stawiennictwo sprawcy²⁴. Przeciwnie stanowisko w sprawie Grzegorzcyk argumentuje uzasadnieniem do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1968 r.²⁵, uznające pisemne zawiadomienie za skuteczną formę poinformowania organu²⁶.

Biorąc powyższe pod uwagę, uzasadniony wydaje się być pogląd, że złożenie zawiadomienia przez pełnomocnika nie stanowi zupełnej formy czynnego

²³ Zob. K. Frąckowiak, H. Frąckowiak, *Ograniczenia udziału radcy prawnego w postępowaniu karnym skarbowym*, Studia Prawnoustrojowe 2011, nr 11, s. 347–354.

²⁴ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 73–74.

²⁵ Wyrok SN z dnia 9 października 1968 r., II KR 140/68, OSN 1969, nr 5, poz. 86, s. 16.

²⁶ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 86.

żalu skarbowego i może być uznane za uzasadnione tylko w wyjątkowych sytuacjach, np. gdy stan zdrowotny sprawcy uniemożliwia jego osobiste stawiennictwo. Wtedy też ustalenie stanu świadomości sprawcy może być przeprowadzone na podstawie złożonego pisemnie oświadczenia.

W praktyce (w badanych urzędach skarbowych) preferuje się osobisty charakter złożenia zawiadomienia, argumentując to potrzebą ustalenia stanu świadomości sprawcy, który niejednokrotnie nie wynika w sposób wystarczający ze złożonego oświadczenia, lub też częstym brakiem wystarczających danych wynikających z formy pisemnej, pozwalających na uznanie złożonego oświadczenia za skuteczne²⁷.

Dodatkowo, może istnieć uzasadnione podejrzenie, że złożone oświadczenie mogło zostać sfalszowane przez osobę trzecią, nawet jeśli działała w interesie sprawcy. W takiej sytuacji nie będzie możliwe uznanie wskazanego zachowania za właściwe w ramach czynnego żalu skarbowego, przede wszystkim z uwagi na brak świadomości sprawcy o złożonym zawiadomieniu i jego stosunku do popełnionego czynu²⁸.

Jak już wspomniano, autodenuncjacja jest podstawowym warunkiem skorzystania z instytucji czynnego żalu skarbowego. Zgodnie z art. 16 § 4 k.k.s. zawiadomienie może zostać złożone w formie ustnej lub pisemnej oraz musi dotyczyć popełnionego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Forma tego pisma ma przy tym charakter niedookreślony w przepisach i może przyjąć jakąkolwiek postać uznaną przez sprawcę za właściwą, musi jednak spełniać wymogi formalne stawiane pismom procesowym, określone w art. 119 k.p.k.²⁹

Pismo takie musi zatem zawierać dane osobowe dotyczące sprawcy/sprawców czynu, co wyklucza anonimowość składającego zawiadomienie o popełnieniu czynu. Dodatkowo należy zauważyć, że według wzorcowego przykładu sprawca (bądź jego pełnomocnik) składa pismo w miejscu, które zgodnie z art. 16 § 1 k.k.s. uznaje się za „organ powołany do ścigania”, czyli w urzędzie, który ze względu na właściwość miejscową, rzeczową lub funkcjonalną rozpatrywałby sprawę dotyczącą naruszenia określonego w zawiadomieniu. W praktyce często jednak zdarza się, że sprawca czynu (bądź wyznaczony przez niego pełnomoc-

²⁷ W sytuacji stwierdzenia braków formalnych w treści złożonego oświadczenia, organ wzywa osobę składającą pismo do jego uzupełnienia i usunięcia braków w terminie 7 dni – zgodnie z art. 120 § 1 k.p.k., a w razie braku uzupełnienia wymaganej treści zostaje ono dorzucone i tym samym autodenuncjacja uznana za bezskuteczną. Oczywiście organ ma obowiązek pouczyć o tym fakcie osobę składającą oświadczenie, nawet jeżeli jest tylko pełnomocnikiem sprawcy.

²⁸ J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Praw. 2013, nr 6, s. 42.

²⁹ Zgodnie ze wskazanym artykułem pismo procesowe powinno zawierać: 1) oznaczenie organu, do którego jest skierowane, oraz sprawy, której dotyczy, 2) oznaczenie oraz adres wnoszącego pismo, 3) treść wniosku lub oświadczenia, w miarę potrzeby z uzasadnieniem, 4) datę i podpis składającego pismo.

nik) składa przedmiotowe oświadczenie w organie, który nie jest właściwy do rozpatrywania danej sprawy, co wywołuje w doktrynie wątpliwości dotyczące uznania tak złożonego zawiadomienia za skuteczne w świetle przepisów karnych skarbowych.

Zdaniem Adama Bartosiewicza i Ryszarda Kubackiego przedłożenie zawiadomienia we właściwym organie jest niezbędnym wymogiem skutecznego złożenia pisma, ponieważ jest ono uznawane za pismo o charakterze procesowym, w związku z tym mają tu zastosowanie zasady składania pism procesowych określone np. w kodeksie postępowania karnego³⁰.

Natomiast inni autorzy, np. Wilk oraz Zagrodnik, twierdzą, że pismo takie wywołuje określone w art. 16 k.k.s. skutki również w sytuacji złożenia w niewłaściwym organie, byleby był to organ powołany do ścigania, gdyż każdy z tych organów ma obowiązek przyjęcia takiego zawiadomienia. Wynika to ich zdaniem z wykładni językowej treści art. 16 § 1 k.k.s., który mówi ogólnie o „organie powołanym do ścigania”³¹. Pogląd ten wydaje się trafny, zwłaszcza jeśli zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego uznamy za pismo procesowe (wówczas treść art. 125 k.p.k. sugeruje, że złożenie go w organie niewłaściwym do rozpoznania sprawy nie powoduje niezachownia terminu). Zgłoszenie takie uznaje się za skuteczne (w myśl 16 § 1 k.k.s.), a organ, u którego zostało ono złożone, winien przekazać je organowi właściwemu do rozpoznania danej sprawy.

Warto również zauważyć, że gro organów, u których złożenie zawiadomienia winno być uznane za skuteczne, powinno ograniczać się tylko do tych, które są uprawnione do wszczynania postępowania przygotowawczego³².

Kolejnym warunkiem, jaki musi spełnić sprawca, by móc skorzystać z instytucji czynnego żalu, jest uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym. Bazując na założeniach art. 16 § 2 k.k.s., ustawodawca zrezygnował z żądania uiszczenia należności publicznoprawnej w przypadku uznania zachowania sprawcy za „narażenie na uszczuplenie”.

Równie ważnym jest podkreślenie wykładni językowej przytoczonego przepisu, gdzie – jak zauważają Wilk oraz Zagrodnik – zrezygnowano z osobowego charakteru podmiotu uiszczającego należność publicznoprawną, co w konsekwencji powoduje, że obowiązek nałożony w przytoczonym przepisie może spełnić sprawca lub osoba trzecia³³. Ustawodawca umożliwił tym samym uisz-

³⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wyrocznia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2004, s. 142.

³¹ Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 80; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1, Zakamycze 2006, s. 276; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 86; H. Skwarczyński, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, MP 2006, nr 2, s. 21.

³² G. Łabuda, T. Razowski, *Czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2007, nr 2, s. 105–106.

³³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 83.

czenie należności publicznoprawnej innym podmiotom, co w znaczący sposób ułatwia spełnienie powyższej przesłanki w sytuacji, gdy możliwości ekonomiczne sprawcy uniemożliwiłyby mu zapłacenie wymaganej należności.

W praktyce niejednokrotnie zdarza się, że sprawca składający zawiadomienie o popełnieniu czynu nie jest świadomy kwoty, na jaką opiewa wymagana należność, dlatego też konstrukcja przepisów umożliwia organowi określenie wymaganej należności oraz wyznaczenie terminu, w którym powinna ona zostać uiszczona³⁴.

Natomiast w sytuacji, gdy popełnienie czynu nie jest związane z uszczupleniem należności publicznoprawnej, należy określić wymaganą kwotę zgodnie z przesłanką art. 14 k.k.s., tj. należy przede wszystkim uwzględnić sytuację majątkową sprawcy.

W doktrynie dostrzec można wątpliwości związane z właściwym określeniem kwoty należności publicznoprawnej w przypadku, gdy organ żąda zapłaty zaległego podatku oraz odsetek za zwłokę. Wątpliwości te wiążą się z interpretacją definicji należności publicznoprawnej określonej w art. 53 § 27 k.k.s., gdzie w myśl definicji ustawowej nie wspomniano o odsetkach za zwłokę. Tym samym wnoszony jest postulat o charakterze wniosku *de lege ferenda* o dookreślenie problematyki związanej z możliwością lub jej brakiem żądania przez organ wspomnianych odsetek³⁵.

Za ewentualne rozwiązanie mógłby służyć postulat Jerzego Dużego, aby umożliwić ustalenie kwoty wymaganej należności przez sąd karny. Spowodowałoby to jednak przesunięcie procedury uznania czynnego żalu z poziomu postępowania przed organem przygotowawczym do postępowania przed sądem, co nie wydaje się być zbyt trafne w przypadku czynnego żalu³⁶.

Za trzecie rozwiązanie problematyki pojęcia należności publicznoprawnej można uznać postulat wysunięty przez Piotra Lewczyka, który wskazuje, że w ramach należności publicznoprawnej nie powinno się uwzględniać odsetek za zwłokę z uwagi na brak takiej możliwości wynikającej z przepisów art. 51 § 1 Ord. Pod.³⁷

Kolejnym wymogiem stawianym osobom chcącym skorzystać z instytucji czynnego żalu skarbowego jest obowiązek złożenia przedmiotów objętych przypadkiem (o ile przepisy nakazują jego zastosowanie). W myśl normy prawnej określonej w art. 30 k.k.s. sprawca czynu zabronionego powinien zgodzić się na

³⁴ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 278.

³⁵ L. Wilk, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003, nr 4, s. 38–41.

³⁶ Zob. J. Duży, *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, Prok. i Praw. 2014, nr 1, s. 106–120.

³⁷ P. Lewczyk, *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Praw. 2014, nr 2, s. 116.

przepadek przedmiotów, które określone zostały w art. 29 k.k.s.³⁸, a dotyczyć mogą: przedmiotu pochodzącego bezpośrednio z przestępstwa skarbowego, narzędzia lub innego przedmiotu stanowiącego mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego, opakowania oraz przedmiotu połączonego z przedmiotem przestępstwa skarbowego w taki sposób, że nie można dokonać ich rozłączenia bez uszkodzenia któregośkolwiek z tych przedmiotów lub przedmiotu, którego wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Należy zauważyć, że wcześniejsza terminologia karnistyczna stosowała pojęcie „przepadek rzeczy”. Uznano jednak, że „przepadek przedmiotów” jest określeniem znacznie szerszym od cywilistycznego określenia „rzeczy”³⁹ i może również dotyczyć przedmiotów niematerialnych⁴⁰.

O ile w praktyce nie stwierdzono problemu z uznaniem, co jest „przedmiotem pochodzącym bezpośrednio” z przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, o tyle w przypadku przedmiotów uznanych za „narzędzie lub inny przedmiot stanowiący mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia”, stanowić może znacznie większy problem interpretacyjny.

Zdaniem Wilka oraz Zagrodnika, zbyt szerokie określenie *instrumenta scele-
ris* może prowadzić do skrajnych sytuacji, w których sprawca czynu zostanie pozbawiony części garderoby, ponieważ np. będąc pozbawionym obuwia prawdopodobnie nie popełniłby zarzucanego czynu. W związku z powyższym wspomniany autorzy oraz inni przedstawiciele doktryny wyrażają uzasadniony wniosek *de lege ferenda* o dookreślenie, co można a czego nie można uznać za przesłankę z art. 29 §2 k.k.s., aby organ nie przekraczał „zdroworozsądkowego” określenia, które przedmioty powinny podlegać konfiskacie wymaganej w ramach obowiązku ustawowego, a jednocześnie związanej ze spełnieniem przesłanki wynikającej z funkcji represyjno-egzekucyjnej⁴¹.

Natomiast, gdy z jakichś powodów orzeczenie przepadku nie jest możliwe, kodeks karny skarbowy umożliwia zastosowanie charakterystycznej dla tej gałęzi prawa karnego instytucji ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, co określone zostało w art. 32 k.k.s.

Jeżeli zaś zgodnie z art. 31 § 3 k.k.s. orzeczenie przepadku byłoby niewspółmierne do wagi popełnionego czynu lub należność publicznoprawna dotycząca przedmiotów zagrożonych przepadkiem została uiszczona, to w takiej sytuacji organ winien odstąpić od wniosku o przepadek.

³⁸ W przypadku wykroczeń skarbowych, przepadek przedmiotów z art. 29 k.k.s. „zawęża się” do przedmiotów określonych w art. 49 k.k.s.

³⁹ Zgodnie z cywilistycznym określeniem spotykanym w literaturze – za rzecz uznaje się polską lub obcą walutę, dokument uprawniający do otrzymywania pieniędzy, dokument zawierający obowiązek wypłaty kapitału, odsetek, udziału w zyskach albo stwierdzenia uczestnictwa w spółce.

⁴⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, „Majątkowe” środki karne w k.k.s., MP 2001, nr 11, s. 19.

⁴¹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 138–139.

3.5. Przesłanki negatywne czynnego żalu

Jak już wspomniano, art. 16 k.k.s. przewiduje kilka przesłanek o charakterze negatywnym, które uniemożliwiają skorzystanie z dobrodziejstw tej instytucji. Przesłanki o charakterze podmiotowym ujęto w § 6 tegoż artykułu, natomiast przesłanki o charakterze przedmiotowym w § 5.

3.5.1. Przesłanki podmiotowe

W myśl art. 16 § 6 k.k.s. możliwość skorzystania z instytucji czynnego żalu nie dotyczy osób, które przy popełnianiu czynu zabronionego pełniły funkcje inicjujące, organizatorskie lub kierownicze⁴². Będą to zatem: sprawca kierowniczy, sprawca polecający, organizator związku przestępczego czy prowokator⁴³. Powodem owego wykluczenia jest przede wszystkim szczególnie naganny charakter takiej roli. Za takim rozwiązaniem, zdaniem Zygfrieda Siwika, przemawiają zarówno względy moralne, jak i konieczność uniknięcia sytuacji, w której instytucja czynnego żalu wykorzystywana będzie przez podmioty w osobistych porachunkach. Jako przykład podaje Siwik sytuację, w której prowokator, chcąc zemścić się na innej osobie, nakłania ją do popełnienia czynu zabronionego⁴⁴.

W prawie karnym skarbowym, podobnie jak na gruncie prawa karnego powszechnego, nie są ważne pobudki czy motywy, jakimi kieruje się zawiadamiający (mogą to być „wyrzuty sumienia” czy też strach przed ewentualną represją karną). Uwzględnia się jedynie świadomość sprawcy co do faktu popełnienia czynu zabronionego oraz podjęcie działań w celu doniesienia właściwym organom (określonym w art. 118 § 1–2 k.k.s.) o uśiłowaniu lub popełnieniu czynu zabronionego⁴⁵.

W związku z powyższym, jak słusznie zaważa Anna Zajac, gdy sprawca nie ma świadomości popełnienia czynu zabronionego, nie można mówić o pożądanej przepisami postawie, a tym samym nie może być tutaj zastosowane zwolnienie z odpowiedzialności karnej poprzez uznanie czynnego żalu skarbowego (o czym szerzej była mowa we wcześniejszych rozważaniach)⁴⁶.

Powyższe stwierdzenie można uzasadnić (bazując chociażby na wykładni językowej i funkcjonalnej) brakiem zachowania, które można uznać za przejaw

⁴² Zob. J. Sawicki, *Czynny żal skarbowy jako instrument regresji karania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, PPIA, Wrocław 2005, s. 74.

⁴³ Wyjątkiem od tej reguły jest sytuacja, w której osoba organizująca bądź kierująca grupą przestępczą dokonała zgłoszenia razem ze wszystkimi osobami uznanymi za członków tej grupy.

⁴⁴ Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej...*, s. 134.

⁴⁵ W sytuacji określonej w art. 67 k.k.s., tj. fałszowania znaków akcyzy, także przygotowania.

⁴⁶ A. Zajac, *Instytucja czynnego żalu*, GS 1977, nr 7, s. 10–11.

działania w czynnym żalu. W kontekście wykładni językowej oraz funkcjonalnej należy zauważyć, że czynny żal skarbowy nie może być uznany za działanie mieszczące się w kategoriach okoliczności wyłączających winę czy bezprawność, ponieważ ustawa nie anuluje w tym wypadku faktu popełnienia czynu.

Bezkarność sprawcy nie wynika więc ze stwierdzenia braku winy sprawcy, a z przewidzianej przez przepisy prawa możliwości uchylenia karalności o charakterze obligatoryjnym, a tym samym pozostaje niezależna od decyzji organów postępowania przygotowawczego.

Jak słusznie zauważa Tomasz Grzegorzczak, bezkarność sprawcy czynu zabronionego jest jedynym przywilejem wynikającym z zastosowania czynnego żalu skarbowego. Sprawca czynu, któremu zezwolono na skorzystanie z tej instytucji, nie korzysta wówczas z innych rozwiązań prawnych, które przysługują stronom procesowym. Można to zauważyć, zwłaszcza na przykładzie sytuacji, w której kilka osób występuje jako zorganizowana grupa przestępcza popełniająca czyn zabroniony i jedna z nich wyraża skutecznie czynny żal skarbowy. Uznanie pożądanej przez przepisy karne skarbowe postawy nie wyłącza go z postępowania, a jedynie zmienia charakter roli, jaką w postępowaniu pełni. Osoba ta tuż po stwierdzeniu skuteczności czynnego żalu skarbowego może być powołana w charakterze świadka dostarczającego dowód na popełnienie czynu zabronionego przez pozostałych uczestników grupy⁴⁷.

Powyższe rozważania jednoznacznie wskazują, że korzystanie z tej instytucji opiera się na osobie sprawcy i jego zachowaniu po popełnieniu czynu zabronionego. Istnieją oczywiście wyjątki, gdy sprawca będzie podlegać odpowiedzialności karnej pomimo zastosowania instytucji czynnego żalu skarbowego. Są to sytuacje, jak zauważa Stanisław Baniak, w których sprawca popełniający czyn zabroniony narusza jednocześnie przepisy karne skarbowe oraz karne. Wówczas bezkarność na płaszczyźnie karnej skarbowej nie wyklucza odpowiedzialności na podstawie przepisów prawa karnego powszechnego⁴⁸.

Jak zauważają autorzy jednego z komentarzy do kodeksu karnego skarbowego – Bartosiewicz i Kubacki – określenie w § 1 podmiotu uprawnionego do skorzystania z czynnego żalu mianem „sprawca” stanowi kolejną negatywną przesłankę podmiotową, uniemożliwia bowiem skorzystanie z tej instytucji innym podmiotom popełniającym czyny zabronione, jakimi mogą być np. pomocnik lub podżegacz⁴⁹.

⁴⁷ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 87–88.

⁴⁸ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 109.

⁴⁹ Zgodnie z art. 16 § 1 k.k.s.: „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”. Zob. też A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 150–151.

Z tym poglądem nie zgadzają się natomiast Wilk oraz Zagrodnik, których zdaniem zastosowanie w przytoczonym przepisie określenia „sprawca” wydaje się być skutkiem tylko i wyłącznie wadliwej redakcji znowelizowanego w 2005 r. kodeksu karnego skarbowego i tym samym należy przyjąć, że powyższe ograniczenie podmiotowe dotyczy tylko wymienionych w art. 16 § 6 k.k.s. osób, a pojęcie sprawcy ujęte w § 1 należy rozumieć jako wyrażenie *sensu largo*⁵⁰.

3.5.2. Przesłanki przedmiotowe

Przepis art. 16 § 5 k.k.s. wskazuje, że aby uznać skuteczność czynnego żalu, oprócz złożenia zawiadomienia o jego popełnieniu (czyniącego zadość wymogom formalnym, o których była już mowa) ważny jest także czas jego złożenia.

Jak zauważa Janusz Sawicki, brak w poprzednio obowiązującej ustawie karnej skarbowej (art. 7 § 2 pkt 1 u.k.s. 1972 r.) precyzyjnego określenia momentu, do którego sprawca winien złożyć zawiadomienie, spowodował wiele problemów interpretacyjnych oraz praktycznych, związanych ze złożonymi przez sprawców doniesieniami. W doktrynie przyjęto ogólnie, że zawiadomienie winno być złożone zanim organ powołany do ścigania posiłdnie już udokumentowaną wiadomość o popełnionym przestępstwie⁵¹. Z tego powodu konstrukcja z 1972 r. spotkała się z wieloma głosami krytyki i twórcy kodeksu karnego skarbowego starali się skonstruować nowe przepisy w taki sposób, aby moment, do którego sprawca czynu może złożyć skuteczne zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego, był określony w sposób niebudzący wątpliwości.

Tak więc zgodnie z art. 16 § 5 k.k.s. sprawca czynu musi dokonać zawiadomienia, zanim organ poweźmie udokumentowaną wiadomość o popełnionym czynie lub podejmie czynności kontrolne, na których podstawie doszłoby do wykrycia czynu zabronionego. Określenie sytuacji, w których organowi przysługuje prawo do uznania złożonego zawiadomienia za bezskuteczne, nie budzi już takich wątpliwości, jakie towarzyszyły wcześniejszej ustawie karnej skarbowej.

W doktrynie przyjmuje się, że za „udokumentowaną wiadomość” uznaje się posiadanie dokumentacji jednoznacznie określającej popełnienie czynu przez danego sprawcę/sprawców, która stanowi wystarczającą podstawę do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe⁵².

⁵⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 75; por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 309–310.

⁵¹ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 145.

⁵² Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 17. Por. też: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 277; G. Łabuda, T. Razowski, *Czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2007, nr 2, s. 105–103; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 74.

3.6. Funkcjonowanie instytucji czynnego żalu

Jak już wspomiano, aby złożony wniosek o umożliwienie skorzystania z instytucji czynnego żalu skarbowego był skuteczny, powinien zostać przedłożony organowi, który uprawniony jest do wszczynania spraw o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Zgodnie z art. 118 k.k.s. organami tymi mogą być: urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej, urząd celny, Straż Graniczna, Policja, Żandarmeria Wojskowa, a w sprawach dotyczących tylko popełnionych przestępstw skarbowych również Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Centralne Biuro Antykorupcyjne.

Analiza stosowania instytucji czynnego żalu skarbowego została przeprowadzona w wybranych urządach skarbowych oraz izbie celnej województwa warmińsko-mazurskiego z uwagi na przekonanie, że są to organy, w których ze względu na specyfikę działalności (cele stawiane przed tymi organami związane z potrzebą zaspokojenia interesów finansowych Skarbu Państwa) najczęściej dochodzić może do sytuacji opisanych w art. 16 k.k.s. Dodatkowym argumentem uzasadniającym powyższy wybór może być przekonanie społeczne o organie właściwym do spraw karnych skarbowych, do którego w pierwszej kolejności zgłosiłyby się osoby popełniające przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Stwierdzenie to nie jest bezpodstawne. O jego słuszności świadczą odpowiedzi udzielone przez osoby biorące udział w ankiecie przeprowadzonej wśród petentów Urzędu Skarbowego w Olsztynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu (pytanie nie zostało ujęte w ankiecie, dlatego brak jest jednoznacznych wyników), które w większości właśnie urząd skarbowy lub urząd celny wskazywały jako organ, do którego wniosłyby zawiadomienie. Jedna lub dwie osoby wskazały również jako alternatywny organ jednostkę Policji.

Przeprowadzanie badań dotyczących stosowania instytucji czynnego żalu w praktyce obarczone jest dużymi trudnościami związanymi z możliwością dokładnej analizy. Istotą problemu jest niemożliwość uzyskania dokładnych danych statystycznych, ponieważ takie dane nie są wprowadzane do oficjalnych statystyk, a informacja o zakwalifikowaniu zachowania sprawcy jako działania w ramach czynnego żalu skarbowego jest częstokroć w statystykach urzędowych umieszczana we wspólnej rubryce dotyczącej umorzeń postępowań.

Dlatego też nie ma możliwości samodzielnego określenia, ile zawiadomień złożonych w finansowych organach postępowania przygotowawczego uznano za działanie w ramach czynnego żalu skarbowego. Ustalenie takich danych wymagałoby żmudnej analizy każdej sprawy karnej skarbowej, co w finansowych organach postępowania przygotowawczego nie byłoby możliwe ze względu na

obowiązującą tam tajemnicę służbową (osoba niezatrudniona w danym urzędzie nie posiada stosownych uprawnień do wglądu i analizy spraw karnych skarbowych)⁵³.

Próbie określenia liczby zawiadomień kwalifikowanych jako czynny żal podjął również Janusz Sawicki, publikując wyniki swoich badań⁵⁴, które przeprowadził wśród finansowych organów postępowania przygotowawczego tj.: w Urzędzie Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, Pierwszym Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu, Urzędzie Skarbowym Wrocław Fabryczna, Urzędzie Skarbowym Wrocław Krzyki, Urzędzie Skarbowym Wrocław Psie Pole, Urzędzie Skarbowym Wrocław Stare Miasto, Urzędzie Skarbowym Wrocław Śródmieście oraz Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu.

W swych badaniach Sawicki zrezygnował z przedstawienia wyników ustaleń przeprowadzonych w Urzędzie Celnym we Wrocławiu z powodu braku możliwości weryfikacji ewidencyjnej zawiadomień dotyczących czynnego żalu. Dodatkowo w zestawionych w badaniach danych brak jest rozróżnienia pomiędzy czynnym żalem jako typowo określoną instytucją z art. 16 k.k.s. a korektą zeznania zakwalifikowaną jako czynny żal przez przepisy art. 16a k.k.s.

Na przestrzeni badanego przez Sawickiego okresu średnia liczba zawiadomień uznanych jako czynny żal skarbowy wynosiła:

- Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu – 13,44%,
- Pierwszy Urząd Skarbowy we Wrocławiu – 7,78%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Fabryczna – 22,77%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki – 14,33%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Psie Pole – 7,05%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Stare Miasto – 16,98%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Śródmieście – 19,38%,
- Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu – 25,67%.

Jak wskazuje autor badań, powyższe dane świadczą o nasilającej się tendencji do coraz częstszego korzystania przez obywateli z tej instytucji, co dowodzić może również rosnącemu poziomowi świadomości prawnej obywateli⁵⁵.

Największa liczba zawiadomień dotyczących czynnego żalu skarbowego złożona została w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym i wynika ze specyfiki tego urzędu, nastawionego głównie na obsługę podmiotów gospodarczych, które mają w zwyczaju zatrudniać osoby specjalizujące się w prawie podatkowym.

⁵³ Zob. S. Hoc, *Karnoprawna ochrona tajemnicy zawodowej, funkcyjnej i służbowej*, Gdańskie Studia Prawnicze 2008, t. XIX.

⁵⁴ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 326–327.

⁵⁵ Dane uzyskane na podstawie publikacji J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 326–327.

Owi specjaliści mają świadomość istnienia instytucji czynnego żalu skarbowego i jeżeli zaistnieją ku temu okoliczności, chętnie z niej korzystają⁵⁶.

Badania przeprowadzone w wybranych urzędach skarbowych w województwie warmińsko-mazurskim pozwoliły na wyróżnienie wśród zawiadomień dotyczących czynnego żalu zdarzeń związanych z instytucją określoną w art. 16 k.k.s. i korekty zeznania kwalifikowanej jako czynny żal przez przepisy art. 16a k.k.s. Jednak niemożliwym stało się ustalenie liczby powyższych przypadków w działalności Izby Celnej w Olsztynie, ponieważ dane w tym zakresie nie podlegały udostępnieniu (objęte tajemnicą służbową).

Ponadto nie było możliwe ustalenie pełnej liczby zawiadomień określonych jako czynny żal skarbowy, ponieważ pracownicy komórki ds. karnych skarbowych nie mieli w badanym okresie ani obowiązku osobnego ewidencjonowania takich zawiadomień, ani możliwości technicznej (nie przewidywał tego obsługiwany w urzędach program komputerowy POLTAX). Zdarzenia te kwalifikowano jako podstawę do umorzenia postępowania z art. 17 § 1 ust. 2 lub 11 k.p.k.

Przedstawione poniżej dane dotyczące korekty deklaracji podatkowych nie były kwalifikowane jako podstawa do odstąpienia od ukarania, dlatego też wartości dotyczące zgody urzędu skarbowego na odstąpienie od ukarania nie obejmują tej instytucji w ramach wniosków, w których od ukarania odstąpiono.

Analiza złożonych zeznań podatkowych i ewentualne uznanie zachowania sprawcy za działanie w ramach czynnego żalu skarbowego przewidzianego w art. 16a k.k.s. obejmuje deklaracje podatkowe złożone przez podatników a dotyczące obowiązku uiszczenia należności podatkowej określonej w deklaracjach PIT-11, PIT-28, PIT-36, PIT-37, PIT-40, PIT-40A. Ustalenie liczby złożonych deklaracji podatkowych na terenie właściwości miejscowej Urzędu Skarbowego w Elblągu wiązało się z dużym problemem natury technicznej wynikającym z trudności ewidencyjnych w systemie statystycznym tego urzędu, dlatego też ogólna liczba złożonych deklaracji podatkowych została podana w uśrednieniu. Pracujący tam urzędnicy złożyli jednocześnie deklarację, że liczba ta jest zbliżona w każdym roku podatkowym. W Urzędzie Skarbowym w Bartoszycach nie udało się uzyskać nawet informacji o średniej liczbie złożonych deklaracji.

W wyniku ankiety przeprowadzonej wśród pracowników komórek ds. karnych skarbowych badanych organów, która dotyczyła specyfiki funkcjonowania czynnego żalu, można było poczynić pewne spostrzeżenia dotyczące stosowania tej instytucji w praktyce, mianowicie:

- 1) preferowane jest osobiste stawiennictwo osoby składającej zawiadomienie – z uwagi na potrzebę ustalenia stanu świadomości sprawcy, co niejednokrotnie w sposób niewystarczający wynika ze złożonego oświadczenia, lub też w związku z częstym brakiem danych skutkujących uznaniem złożonego oświadczenia za nieskuteczne,

⁵⁶ Ibidem, s. 327–328.

2) nie istnieje możliwość złożenia zawiadomienia w formie telefonicznej bądź elektronicznej (nawet złożone zgodnie z wymogiem ustawy o podpisie elektronicznym⁵⁷) – z uwagi na brak stosownego unormowania w przepisach procesowych dotyczących uznania powyższych form za skuteczną formę czynności procesowej⁵⁸,

3) w badanych podmiotach nie stwierdzono żadnych problemów interpretacyjnych związanych z właściwym stosowaniem czynnego żalu skarbowego, które wymagałyby wystosowania zapytania prawnego do innego organu; jedynie pracownicy Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego przyznali, że kilkakrotnie konsultowali się w tym zakresie z organami nadzoru (Izbą Skarbową w Olsztynie i prokuraturą), nie precyzując jednak szczegółów przeprowadzonych konsultacji, zaś pracownicy Urzędu Celnego w Olsztynie składali zapytania prawne do sądów rejonowych w zakresie interpretacji normy prawnej,

4) zapytani o wątpliwości związane z interpretacją twierdzeń, które można spotkać w doktrynie, pracownicy komórek ds. karnych skarbowych stwierdzili, że nie wystąpiły u nich przypadki mogące powodować wątpliwości w tym zakresie, głównie z powodu pomocy i wskazówek, jakich pracownicy ww. komórek udzielają osobom chcącym złożyć zawiadomienie, np. o niezbędnych wymogach umożliwiających uznanie ich zawiadomienia za skuteczny czynny żal skarbowy.

Szczegółowe dane statystyczne dotyczące zjawiska czynnego żalu skarbowego w poszczególnych podmiotach przedstawiają table 10–14.

Tabela 10

Efektywność stosowania czynnego żalu
w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Skarbowym w Olsztynie⁵⁹

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem zawiadomień	68	67	67	65	89	146	139	641
Uznanie zachowania za czynny żal (art. 16 k.k.s.)	4	1	8	12	21	63	87	196
Liczba złożonych deklaracji podatkowych	14 370	14 839	15 479	2320	2473	2639	2652	54 772
Korekta zeznania (art. 16a k.k.s.)	1195	1362	1465	473	634	671	542	6342

⁵⁷ Ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U. Nr 130 poz. 1450 ze zm.).

⁵⁸ Zob. postanowienie SN z dnia 26 marca 2009 r., I KZP 39/08, OSNKW 2009, nr 5, poz. 36; Prok. i Pr. 2009, nr 6, poz. 23, s. 15.

⁵⁹ Ilość złożonych wniosków o odstąpienie od ukarania (jako czynny żal) rozpatrzonych przez Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie oraz złożonych korekt w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie.

Analizując powyższe dane statystyczne, można określić nie tylko skalę stosowania powyższej instytucji, ale także dokonać rozróżnienia pomiędzy dwiema postaciami czynnego żalu. W badanym okresie liczba zachowań zakwalifikowanych jako czynny żal na podstawie art. 16 k.k.s. (najbardziej znana postać tej instytucji) stanowiła średnio 30,57% wszystkich zawiadomień, w których stwierdzono popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Najmniej tego rodzaju przypadków odnotowano w 2005 r. (1,49% wszystkich zawiadomień), natomiast najwięcej w 2010 r. (62,58%).

Natomiast analiza złożonych korekt deklaracji podatkowych zaewidencjonowanych przez urzędników Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego jako odmiana czynnego żalu skarbowego na podstawie art. 16a k.k.s. wyniosła w badanym okresie średnio 11,57% wszystkich złożonych deklaracji podatkowych wyszczególnionych wcześniej.

Najmniej przypadków uznanych za wypełniające przesłanki art. 16a k.k.s. odnotowano w 2004 r. (8,31% złożonych deklaracji podatkowych), zaś najwięcej w 2009 r. (25,63%).

Tabela 11
Efektywność stosowania czynnego żalu w Urzędzie Skarbowym w Olsztynie⁶⁰

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem zawiadomień	2298	3076	3837	3272	3113	2132	2397	20125
Uznanie zachowania za czynny żal (art. 16 k.k.s.)	b.d.	1	13	4	6	8	27	59
Liczba złożonych deklaracji podatkowych	264 647	262 452	269 414	281 418	348 815	330 859	338 220	2 095 825
Korekta zeznania (art. 16a k.k.s.)	3897	7252	3809	3637	5000	7520	6203	37 318

W przypadku olsztyńskiego urzędu skarbowego z powodów technicznych (oprogramowanie wykorzystywane w danym urzędzie wskazywało na błąd odczytu danych w tej materii) niemożliwe było określenie liczby przypadków czynnego żalu w 2004 r. Jednakże można zauważyć, że liczba zawiadomień zakwalifikowanych jako czynny żal z art. 16 k.k.s. w pozostałych latach badanego okresu wyniosła średnio 0,33% wniosków⁶¹.

⁶⁰ Liczba wniosków o odstępianie od ukarania (jako czynny żal) rozpatrzonych przez Urząd Skarbowy w Olsztynie oraz złożonych korekt w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Olsztynie.

⁶¹ W analizie procentowej nie uwzględniono łącznej liczby zawiadomień z 2004 r., ze względu na brak danych dotyczących przypadków czynnego żalu z art. 16 k.k.s.

Najwięcej przypadków skorzystania z powyższej instytucji stwierdzono w 2010 r. (1,12% wszystkich zawiadomień), najmniej w 2005 r., gdy odnotowano tylko jeden przypadek realizujący przesłankę z art. 16 k.k.s. (0,03% wszystkich zawiadomień).

Tabela 12

Efektywność stosowania czynnego żalu w Urzędzie Skarbowym w Elblągu⁶²

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem zawiadomień	3219	3337	4149	3154	2837	2602	2856	22 154
Uznanie zachowania za czynny żal (art. 16 k.k.s.)	5	22	97	48	51	91	34	348
Liczba złożonych deklaracji podatkowych	77 499	77 499	77 499	77 499	77 499	77 499	77 499	77 499
Korekta zeznania (art. 16a k.k.s.)	2372	2235	1812	2278	1562	2785	2845	15889

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Elblągu.

Według danych uzyskane z elbląskiego urzędu skarbowego w badanym okresie liczba zachowań zakwalifikowanych jako czynny żal na podstawie przesłanki art. 16 k.k.s. wynosiła średnio 1,57% wszystkich zawiadomień złożonych w tym urzędzie. Najwięcej zgłoszeń zakwalifikowanych na tej podstawie odnotowano w 2009 r. (3,49% wszystkich zawiadomień), zaś najmniej w 2004 r. (0,15%).

Analiza danych dotyczących czynnego żalu skarbowego kwalifikowanego jako korekta zeznania podatkowego była utrudniona z uwagi na brak możliwości porównania liczby zgłoszeń w tym zakresie z liczbą wszystkich złożonych deklaracji podatkowych w danym roku. Na podstawie uzyskanej informacji o średniej liczbie składanych deklaracji podatkowych w elbląskim urzędzie skarbowym można stwierdzić, że instytucja kwalifikowana z art. 16a k.k.s. stanowi średnio 2,92% wszystkich złożonych deklaracji podatkowych.

Według danych statystycznych uzyskanych w bartoszyckim urzędzie skarbowym dotyczących czynnego żalu skarbowego liczba zawiadomień uznanych za czynny żal skarbowy na podstawie przesłanki art. 16 k.k.s. wynosi na przestrzeni badanych lat średnio 20,19% wszystkich zgłoszeń. Powyższą instytucję najczęściej odnotowano w 2009 r. (36,36% wszystkich zgłoszeń dokonanych w powyższym urzędzie), najmniej w 2007 r. (4,13%). Brak danych na temat liczby złożonych deklaracji podatkowych uniemożliwia określenie procentowego udziału

⁶² Liczba wniosków o odstąpienie od ukarania (jako czynny żal) rozpatrzonych przez Urząd Skarbowy w Elblągu oraz złożonych korekt w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby postępowań karnych skarbowych.

zgłoszeń kwalifikowanych jako czynny żal na podstawie art. 16a k.k.s. we wszystkich złożonych w danym roku deklaracji podatkowych.

Tabela 13

Efektywność stosowania czynnego żalu w Urzędzie Skarbowym w Bartoszycach⁶³

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem zawiadomień	615	538	362	242	297	407	341	2 802
Uznanie zachowania za czynny żal (art. 16 k.k.s.)	160	113	29	10	31	148	75	566
Liczba złożonych deklaracji podatkowych	b.d.							
Korekta zeznania (art. 16a k.k.s.)	869	1350	1752	1746	1626	1845	1738	10 926

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Bartoszycach.

Tabela 14

Efektywność stosowania czynnego żalu w Izbie Celnej w Olsztynie⁶⁴

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem zawiadomień	b.d.	7059	32 077	9087	35 949	9009	5280	98 461
Uznanie zachowania za czynny żal	b.d.	2500	8312	3502	2413	1284	214	18 225

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z Izby Celnej w Olsztynie.

W przypadku zgłoszeń złożonych w olsztyńskiej izbie celnej, w tym zakwalifikowanych jako czynny żal na podstawie art. 16 k.k.s., próba oceny tej instytucji w 2004 r. nie była możliwa z powodu zniszczenia danych. Analizując pozostałe lata, można zauważyć, że liczba zawiadomień uznanych za czynny żal stanowiła średnio 18,50% wszystkich zgłoszeń złożonych w Izbie Celnej oraz organach jej podległych. Najwięcej przypadków odnotowano w 2007 r. (38,53% wszystkich zawiadomień), zaś najmniej w 2010 r. (4,05%).

Sumując zebrane powyżej wyniki, można zauważyć, że na przestrzeni badanego okresu średnia liczba zawiadomień uznanych za czynny żal skarbowy w wybranych organach postępowania przygotowawczego wynosi:

⁶³ Liczba wniosków o odstąpienie od ukarania (jako czynny żal) rozpatrzonych przez Urząd Skarbowy w Bartoszycach oraz złożonych korekt w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby postępowań karnych skarbowych.

⁶⁴ Ilość złożonych wniosków o odstąpienie od ukarania (jako czynny żal) stwierdzonych przez Izbę Celną w Olsztynie w organach jej podległych oraz złożonych korekt w deklaracjach podatkowych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby postępowań karnych skarbowych.

– Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie – 30,57% łącznej liczby zawiadomień (w przypadku złożonej korekty – 11,57% ogólnej liczby złożonych deklaracji),

– Urząd Skarbowy w Olsztynie – 0,33% łącznej liczby zawiadomień (w przypadku złożonej korekty – 1,78% w stosunku do ogólnej liczby złożonych deklaracji),

– Urząd Skarbowy w Elblągu – 1,57% łącznej liczby zawiadomień (w przypadku złożonej korekty – 2,92% w stosunku do ogólnej liczby złożonych deklaracji),

– Urząd Skarbowy w Bartoszycach – 20,19% łącznej liczby zawiadomień,

– Izba Celna w Olsztynie – 18,50% łącznej liczby zawiadomień.

Jak można zauważyć, korekty deklaracji podatkowych stanowią znaczącą większość wypadków, które kwalifikuje się jako czynny żal skarbowy. Dodatkowo, podobnie jak w badaniach przeprowadzonych przez Sawickiego, obserwować można nasilającą się tendencję do korzystania przez obywateli z instytucji czynnego żalu. Należy również zauważyć, że tendencja ta nie dotyczy czynnego żalu przewidzianego w art. 16 k.k.s. Największą liczbę zawiadomień powołujących się na ten przepis prawa (zakwalifikowanych jako czynny żal) odnotowano w latach 2006–2007, co mogło być spowodowane dużą emigracją osób młodych, często i chętnie zapoznających się z obowiązującymi przepisami.

Podobnie kształtuje się wynik analizy statystycznej przeprowadzonej względem przedstawionych organów, wśród których najwyższą liczbę zawiadomień uznanych za czynny żal skarbowy stwierdzono w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Skarbowym. Tutaj również wysoka liczba przypadków czynnego żalu związana jest ze specyfiką tego urzędu, który nastawiony jest na obsługę podmiotów gospodarczych, mających w zwyczaju zatrudniać osoby specjalizujące się w prawie podatkowym, a więc świadomych istnienia czynnego żalu skarbowego i chętnie korzystających z tej instytucji, jeżeli tylko zaistnieją ku temu okoliczności.

Przy próbie znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy instytucja czynnego żalu jest wykorzystywana w sposób wystarczający, należy zastanowić się nad stanem świadomości społecznej związanej z możliwością korzystania z tego rodzaju degresji karaną po popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Pomocne przy tym mogą okazać się wyniki ankiety przeprowadzonej wśród petentów Urzędu Skarbowego w Olsztynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu, którzy odpowiadali na pytanie: „Czy korzystał Pan/Pani z czynnego żalu skarbowego?”. W badaniu udział wzięło 197 osób, z których tylko 1 osoba zadeklarowała skorzystanie z instytucji czynnego żalu, 168 osób (85,27% osób biorących udział w ankiecie) stwierdziło, że nigdy nie korzystało z tej instytucji, zaś 27 osób (13,70% osób biorących udział w ankiecie) zadeklarowało nieznaną

możliwości uniknięcia odpowiedzialności za popełnione przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Odpowiedzi nie udzieliła 1 osoba.

Przedstawione dane świadczą o tym, że społeczeństwo w znacznej mierze ma świadomość istnienia instytucji czynnego żalu, a także przynajmniej podstawowych obowiązków związanych z możliwością skorzystania z tego rodzaju rozwiązania (obowiązek złożenia zawiadomienia o popełnieniu czynu). Można zatem przypuszczać, że gdy sprawca czynu jest przekonany o nieuchronności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, będzie się starał skorzystać z instytucji czynnego żalu skarbowego.

Podkreślić należy również bardzo duży wpływ organów postępowania przygotowawczego na podwyższenie świadomości społecznej związanej z istnieniem m.in. czynnego żalu, głównie poprzez informowanie petentów o możliwościach i obowiązkach związanych ze skorzystaniem z tej instytucji zarówno w formie elektronicznej⁶⁵, jak i podczas rozmów przeprowadzanych jeszcze na etapie postępowania podatkowego.

⁶⁵ Na witrynie internetowej wszystkich badanych warmińsko-mazurskich urzędów skarbowych, w zakładce *Sprawy załatwiane w US* w dziale *Sprawy karne skarbowe* pod hasłem *Kodeks karny skarbowy* znajduje się informacja o podstawie prawnej pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej sprawcy czynu zabronionego, o różnicy pomiędzy przestępstwami skarbowymi a wykroczeniami skarbowymi, a także o obowiązkach związanych z możliwością skorzystania z czynnego żalu skarbowego. Warto zauważyć, że na stronach internetowych Izby Celnej w Olsztynie oraz podległych jej urzędów celnych nie sposób znaleźć powyższej informacji (stan na dzień 1 grudnia 2014 r.).

DOBROWOLNE PODDANIE SIĘ ODPOWIEDZIALNOŚCI

4.1. Uwagi ogólne

Podobnie jak czynny żal, również dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi jedną z podstawowych instytucji degresji karania, która od początku istnienia przepisów karnych skarbowych została umiejscowiona wśród podstawowych instytucji występujących w tej gałęzi prawa¹.

Różnica pomiędzy dobrowolnym poddaniem się odpowiedzialności a czynnym żalem skarbowym polega przede wszystkim na tym, że w wypadku czynnego żalu skarbowego sprawca musi dokonać autodenuncjacji zanim organ podejmie czynności związane z popełnieniem czynu, natomiast w przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności postępowanie przygotowawcze zostało już wszczęte, a po spełnieniu przesłanek określonych w art. 142 k.k.s. ewoluuje w postępowanie negocjacyjne w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności².

Dochodzi tutaj do formalnego skazania sprawcy czynu, jednak zgodnie z art. 18 § 2 k.k.s. wyrok nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego, co przynosi sprawcy istotną korzyść w postaci uniknięcia konsekwencji skazania, nie stanowiąc przede wszystkim przesłanki recydywy skarbowej³.

Jak zauważa Janusz Sawicki, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi środek reakcji państwa na popełnienie czynu zabronionego, który zastępuje represję karną o charakterze typowo penalnym, co stanowić może duże udogodnienie zarówno dla sprawcy (zachowanie statusu osoby niekaranej), jak i organu przeprowadzającego postępowanie (szybka egzekucja należności

¹ Zob. D. Świecki, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, PS 2001, nr 3. Por. też: G. Skowronek, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2005, nr 3, s. 155–166; F. Prusak, *Normatywne i pragmatyczne aspekty dobrowolnego poddania się karze*, NP 1980, nr 3; T. Grzegorzczak, *Instytucja dobrowolnego poddania się karze w procesie karnym skarbowym de lege lata i de lege ferenda*, ZNUŁ 1997, nr 65.

² Z. Siwik, *System środków penalnych w polskim prawie karnym skarbowym*, Wrocław 1986, s. 215 i nn.

³ Zob. H. Gajewska-Kraczkowska, P. Suchocki, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu karnym skarbowym i jego wpływ na postępowanie przed sądami administracyjnymi*, PP 2012, nr 9, s. 35–40.

publicznoprawnej oraz odformalizowana i znacznie krótsza procedura). To dzięki istnieniu tej instytucji znaczna liczba spraw karnych skarbowych kończy się w sposób szybki i prosty, a tym samym mniej uciążliwy dla wszystkich stron postępowania.

Co również zasługuje na podkreślenie, jest to instytucja niezwykle skuteczna w materii egzekucji wymaganych należności publicznoprawnych, ponieważ sprawca czynu zabronionego, składając wniosek o zastosowanie tej instytucji, jednocześnie zobowiązuje się do uiszczenia w określonym terminie stosownej kwoty należności publicznoprawnej (pod rygorem niemożności skorzystania z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, a tym samym zachowania statusu osoby niekaralnej).

Podobnie jak instytucja czynnego żalu, tak i dobrowolne poddanie się odpowiedzialności zostało zaczerpnięte przede wszystkim z rozwiązań prawa pruskiego⁴, którego przepisy określały możliwość skorzystania z „dobrowolnego poddania się”, jeżeli sprawca czynu zabronionego przyznał się do jego popełnienia, opisał wszystkie okoliczności popełnienia czynu i, co najważniejsze, uiścił wszystkie wymagane koszty (istniała możliwość wyznaczenia terminu do zapłaty)⁵.

Jak zauważa Igor Zgoliński, w ustawie karnej skarbowej z 1926 r. dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (ówczesnie nazywane „dobrowolnym poddaniem się karze”) różniło się od współczesnych rozwiązań przede wszystkim brakiem istnienia przesłanek negatywnych (które obowiązują w obecnych przepisach), co umożliwiało każdemu sprawcy skorzystanie z tej instytucji, nawet osobie karanej uprzednio za podobny czyn zabroniony, o ile spełniła wymagania określone w art. 176–178 u.k.s. z 1926 r.⁶, co można uznać za istotne

⁴ Większość regulacji została zaczerpnięta wprost z pruskiej ustawy z dnia 26 lipca 1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich (GSlg 1897, nr 33).

⁵ I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 19 i nn.

⁶ „Art. 176. Osoba obwiniona o dopuszczenie się przestępstwa skarbowego, może wnieść prośbę o zezwolenie jej na dobrowolne poddanie się karze z zaniechaniem dalszego przeciw niej postępowania karnego, jeśli w tym celu:

1) ofiarowuje wyznaczoną wedle zasad art. 177 karę pieniężną wraz z uznaniem konfiskaty przedmiotu przestępstwa o ile przestępstwo jest taką karą zagrożone oraz przyjmie obowiązek dodatkowego uiszczenia pojedynczej uszczuplonej należności.

2) zrzeka się wydania jej formalnego orzeczenia karnego. Oświadczenie w tym względzie winna osoba poddająca się karze albo wnieść na piśmie do władzy skarbowej I instancji albo też podać je ustnie do protokołu przez organ tej władzy spisane i złożyć zarazem całą przypadającą wedle punktu 1, kwotę, o ile nie znajdzie zastosowania przepis art. 177 ust. 2 zdanie końcowe. Oświadczenie złożone przez pełnomocnika wystarcza pod warunkiem że udzielone mu pełnomocnictwo dotyczy również dobrowolnego poddania się karze.

Jeśli obwiniony pozostaje pod opieką lub kuratelą, zależna jest możliwość dobrowolnego poddania się karze od zgody jego prawnego zastępcy z wyjątkiem przypadku jeśli obwiniony mieszka poza granicami Państwa.

udogodnienie oraz nazbyt dużą zachętę wobec potencjalnego sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego do skorzystania z tej dobrodziejstw tej instytucji.

Ówczesne przepisy w bardzo istotny sposób podkreślały znaczenie organów postępowania przygotowawczego (określanego jako „władza skarbową”), które władne były do podejmowania decyzji w sprawie wniosku o dobrowolne poddanie się karze oraz mogły decydować o zmniejszeniu dolegliwości związanej z tą instytucją czy też określić przedmioty podlegające konfiskacie. Organy te mogły także decydować, czy wniosek obwinionego winien być rozpatrywany przez wyższą instancję czy też winien pozostać rozpatrzony w danym urzędzie, a odmowa zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlegała zaskarżeniu.

Na przestrzeni lat przepisy dotyczące dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w nieznaczny sposób ewoluowały, głównie w materii nazewnictwa oraz właściwości organów przeprowadzających postępowanie negocjacyjne, pozostając przez cały czas charakterystyczną instytucją zaniechania ukarania sprawcy.

Na uwagę zasługuje również kwestia zmiany nazewnictwa dobrowolnego poddania się karze, która nastąpiła w 1998 r. w jednej z ustaw nowelizujących ówczesnie obowiązującą ustawę karną skarbową⁷. Uznano wtedy, że dostosowanie sankcji obowiązujących w prawie karnym skarbowym do jego założeń winno wprowadzić poprawne nazewnictwo, a ówczesne „dobrowolne poddanie się karze” obowiązujące w prawie karnym skarbowym nie odnosiło się właściwie do

Art. 177. Karę pieniężną wyznacza się w najniższym przewidzianym w ustawie wymiarze, zaś karę konfiskaty przedmiotu wyznacza się przy uwzględnieniu postanowień art. 17 i 18, względnie w wypadkach art. 19 w miejsce kary konfiskaty przedmiotu przestępstwa wyznacza się dodatkową karę pieniężną.

Obwiniony składając obliczoną w ten sposób kwotę, może jednak wnieść stosownie do art. 31 o wyznaczenie mu kary łagodniejszej od najniższego ustawowego wymiaru kary i w razie uwzględnienia tego wniosku przez powołaną do tego władzę (art. 179) zwraca mu się nadpłaconą kwotę, ewentualnie także skonfiskowany przedmiot w całości lub części. W przewidywaniu uwzględnienia takiego wniosku można też przyjąć od obwinionego zamiast całej, obliczonej wedle ustępu pierwszego, kwoty tylko stosowną część tej w kwoty.

Art. 178. Dobrowolne poddanie się karze dopuszczalne jest tylko wtedy, jeśli obwinionemu nie grozi samoistna kara pozbawienia wolności, choćby tylko ze względu na okoliczności obciążające, określone w art. 24–29.

Pozostawia się w uznaniu władzy orzekającej (art. 179) czy można zezwolić na dobrowolne poddanie się karze, gdy w tej samej sprawie są jeszcze inni obwinieni, którzy o pozwolenie na dobrowolne poddanie się karze nie proszą i przeciw nim postępowanie karne dalej toczyć by się miało.

Dobrowolne poddanie się karze nie może mieć zastosowania w razie przekazania sprawy do postępowania sądowego, lub o ile chodzi o przedmiot, który miałby być skonfiskowany, jeśli do przedmiotu tego zgłosiły roszczenia osoby trzecie.”

⁷ Ustawa z dnia 3 lipca 1998 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 108 poz. 682).

znanej w prawie karnym powszechnym podobnie brzmiącej instytucji, ponieważ osoba korzystająca z rozwiązania przewidzianego w prawie karnym skarbowym z formalnego punktu widzenia nie może być uznana za „poddaną karze”⁸. Dodatkowo, w ramach tego środka, w skład orzekanych wobec sprawcy dolegliwości oprócz kary wchodzić mogą zryczałtowane koszty postępowania, przepadek przedmiotów czy równowartość pieniężna przepadku przedmiotów. Zatem zmiana nazewnictwa okazała się konieczna dla zachowania spójności wewnętrznej nazwy instytucji⁹.

4.2. Pozytywne przesłanki dobrowolnego poddania się odpowiedzialności

Najważniejszą cechą dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest jego szybkość. Złożenie wniosku, przebieg negocjacji oraz wydanie rozstrzygnięcia przez sąd jest najkrótszym okresem czasowym, w jakim przeprowadzane są postępowania karne skarbowe, a więc w znaczący sposób wpływa na funkcjonowanie instytucji procesowo-sądowych¹⁰.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami to sprawca czynu składa wniosek o skorzystanie z tej instytucji, wnosząc go w formie ustnej (do protokołu) bądź pisemnej w trakcie postępowania przed finansowym organem postępowania przygotowawczego (art. 142 k.k.s.), co w praktyce bywa jednak często wypaczone. W przypadku osoby nieletniej (po ukończeniu 17 lat, jednak przed ukończeniem lat 18) wniosek może złożyć jego przedstawiciel ustawowy (art. 143 § 3 k.k.s.).

Jak zauważa Zgoliński, często to organ narzuca sprawcy tę formę postępowania, by uprościć procedurę związaną z popełnieniem czynu. Sprawca nie ma również możliwości prowadzenia negocjacji z organem w kwestii wysokości kwoty orzekanej później przez sądy tytułem grzywny, co w znaczący sposób nasuwa propozycję zmian związanych z etapem negocjacyjnym dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Autor postulatu wnosi o rozważenie możliwości zmiany w przepisach dotyczących dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, a w zasadzie powrotu regulacji obowiązujących przed nowelizacją z dnia 28 lipca 2005 r., która uniemożliwiła sądom zasądzenie kwoty niższej niż „wynegocjowana” przez sprawcę z finansowym organem postępowania przygoto-

⁸ Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III. Postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000, s. 207–208.

⁹ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1, Zakamycze 2006, s. 289.

¹⁰ Zob. A. Błachnio, *Pozytywne uwarunkowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Praw. 2014, cz. 1: nr 4, s. 114–139, cz. 2: nr 5, s. 82–12.

wawczego¹¹. Zmiana ta pozwoliłaby także na większą kontrolę sądową wniosków o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, co mogłoby przyczynić się do odparcia zarzutów o zbyt zrutyinizowane podejście sądów do tej instytucji.

Wracając jednak do początku postępowania, złożenie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę czynu rozpoczyna pierwszy z dwóch etapów procedury – fazę negocjacyjną, określoną w art. 142–147 k.k.s. Zgodnie z brzmieniem wskazanych artykułów wniosek może być złożony tylko w postępowaniu przygotowawczym. Zgłoszenie wniosku np. podczas rozprawy w sądzie uznaje się za bezskuteczne, nawet jeżeli sprawca podniesie, że nie został pouczoney o prawie jego złożenia przez organ postępowania przygotowawczego¹².

Są to jednak wyjątkowe sytuacje, ponieważ jednym z przejawów sądowej kontroli aktów oskarżenia jest badanie, czy w akcie tym zawarte jest pouczenie o możliwości złożenia wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i jeżeli zaistnieje powyższa przesłanka, to na podstawie art. 339 § 3 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. akt oskarżenia zostaje zwrócony w celu usunięcia braku związanego z nieudzieleniem pouczenia¹³.

Granicą czasową na złożenie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest zatem dzień, w którym akt oskarżenia został skierowany do sądu, chyba że został on sprawcy zwrócony w celu usunięcia braków lub uzupełnienia. Aby wniosek powodował wszczęcie postępowania w sprawie o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, musi zostać złożony przed finansowym organem postępowania przygotowawczego. Zgłoszenie takiego wniosku w postępowaniu przygotowawczym przed niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego¹⁴ powoduje, zgodnie z art. 134 § 4 k.k.s., konieczność przekazania sprawy do właściwego finansowego organu postępowania przygotowawczego.

Rozpoczęcie fazy negocjacyjnej skutkuje podjęciem analizy przez finansowy organ postępowania w zakresie przesłanek pozytywnych oraz negatywnych dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, zawartych w art. 17 k.k.s. Zgodnie z założeniami przedstawionymi w § 1 tegoż artykułu pozytywne zakończenie etapu negocjacyjnego będzie możliwe po spełnieniu przez sprawcę następujących przesłanek:

- wina i okoliczności popełnienia czynu nie budzą wątpliwości,
- sprawca uiszczył należność publicznoprawną,

¹¹ I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 257.

¹² V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 372.

¹³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 571.

¹⁴ Organy określone w art. 53 § 38 k.k.s. to: Straż Graniczna, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa, Centralne Biuro Antykorupcyjne.

- sprawca uiścił kwotę tytułem kary grzywny,
 - sprawca wyraził zgodę na przepadek przedmiotów,
 - sprawca uiścił zryczałtowane koszty postępowania.
- Poniżej omówione zostaną kolejno wszystkie wymienione przesłanki.

4.2.1. Wina i okoliczności popełnienia czynu nie budzą wątpliwości

Jest to podstawowy warunek przeprowadzenia postępowania w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, ponieważ wina sprawcy oraz okoliczności popełnienia przez niego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego muszą wynikać z wniosku złożonego do sądu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego (art. 145 § 3 k.k.s.)¹⁵.

Powodem obowiązku ustalenia powyższych faktów przez finansowy organ postępowania przygotowawczego jest brak na późniejszym etapie przeprowadzenia powyższych ustaleń przez sąd oraz fakt, że wysokość wnoszonej należności publicznoprawnej tytułem kary grzywny musi wynikać także z tych okoliczności¹⁶.

Dodatkowo sprawca poprzez złożenie wniosku przyznaje się do popełnienia czynu, co jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, może rodzić wątpliwości co do wykorzystywania przez sprawcę innych osób „podstawiających się” jako rzekomi sprawcy czynu¹⁷.

4.2.2. Uiszczenie należności publicznoprawnej

Zgodnie z założeniami określonymi w kodeksie zakończenie fazy negocjacyjnej i złożenie do sądu wniosku nie byłoby możliwe bez uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej, jeżeli tylko czyn zabroniony wiąże się ze spowodowaniem uszczerbku tej należności lub jeżeli do czasu złożenia wniosku nie została ona uiszczona. Jest to przykład kompensacyjnego charakteru tego postępowania, którego podstawowym celem jest wypełnienie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej (art. 143 § 1 pkt 1 k.k.s.)¹⁸. Należy przy tym wskazać, że uiszczenie wymaganej należności publicznoprawnej nie jest obowiązkiem spoczywającym wyłącznie na sprawcy, może tego dokonać każda osoba, co stanowi duże udogodnienie zwłaszcza

¹⁵ Zob. M. Sobońska, *Rola negocjacji w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności a problem winy sprawcy w postępowaniu karnym skarbowym*, PP 2013, nr 4, s. 29–37.

¹⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 32–33.

¹⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 92.

¹⁸ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 197.

dla nieletnich lub młodocianych sprawców, którzy nie osiągnęli jeszcze dochodów, lub sprawcy działającego w imieniu innego podmiotu¹⁹.

4.2.3. Uiszczenie kwoty tytułem kary grzywny

Zgodnie z założeniami określonymi w przepisach karnych skarbowych sprawca powinien uiścić tytułem kary grzywny kwotę odpowiadającą wysokości co najmniej najniższej karze grzywny, jaka groziłaby za popełnienie tego czynu (art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s.).

Jak już wspomniano we wcześniejszym rozdziale, w przypadku wykroczeń skarbowych wysokość kary grzywny rozpoczyna się od 1/10 minimalnego wynagrodzenia (art. 48 k.k.s.), natomiast w przypadku przestępstw skarbowych minimalna liczba stawek dziennych wynosi 10 (art. 23 k.k.s.), przy czym wartość stawki dziennej może wynieść od 1/30 do 400-krotności minimalnego wynagrodzenia. W związku z tym, o ile w odniesieniu do wykroczeń skarbowych ustalenie kwoty wymaganej przez finansowy organ postępowania przygotowawczego nie budzi wątpliwości, o tyle w stosunku do przestępstwa skarbowego mogą pojawić się wątpliwości, które przedstawił w trakcie przeprowadzonych badań olsztyński urząd celny. Problem interpretacyjny dotyczył ustalenia wysokości należności związanej z popełnieniem przestępstwa skarbowego i kodeksowym określeniem sposobu ustalenia wymaganej w związku z tym należności tytułem kary grzywny. Określenie w art. 23 § 1 k.k.s. podstaw do orzeczenia liczby stawek oraz wartości stawki dziennej ustawodawca uzależnia od decyzji sądu, natomiast w postępowaniu o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności kwota ta winna być ustalona podczas fazy negocjacyjnej, która odbywa się pomiędzy sprawcą a finansowym organem postępowania przygotowawczego, nie zaś sprawcą a sądem²⁰.

W związku z powyższym pracownicy komórki ds. karnych skarbowych złożyli zapytanie prawne do sądu rejonowego o interpretację wspomnianego wcześniej art. 23 § 1 k.k.s. w zw. z art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s. i właściwą wykładnię semantyczną. W odpowiedzi sąd stwierdził, że zapis ustawowy art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s. mówi o kwocie „tytułem” kary grzywny, a nie o „karze grzywny”, którą ma uiścić sprawca, w związku z czym finansowy organ postępowania przygotowawczego jest jak najbardziej kompetentny do ustalania ww. należności²¹.

¹⁹ Zmiana związana z odstąpieniem od obowiązkowego uiszczenia wymaganej wobec sprawcy należności publicznoprawnej została wprowadzona ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178 poz. 1479).

²⁰ M. Gajewski, *Wysokość stawki dziennej kary grzywny w sprawach o przestępstwa skarbowe* (art. 23 §3 kks in fine), PiP 2000, s. 61–63.

²¹ Zob. T. Razowski, *Sposób określenia we wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności kwoty uiszczonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego*, PS 2004, nr 11–12, s. 149–150.

Kolejnym problemem związanym ze stosowaniem tej przesłanki w praktyce może być sytuacja, w której kwota minimalnego wynagrodzenia zmienia się pomiędzy zakończeniem fazy negocjacyjnej a podejmowaniem decyzji w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sąd, przez co zmienia się również kwota, jaką powinien uiścić sprawca.

Przedstawiciele doktryny stoją na stanowisku, że w takiej sytuacji obowiązuje wysokość minimalnego wynagrodzenia z daty wystąpienia z wnioskiem, co jednocześnie nie powinno stać na przeszkodzie żądaniu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego zwiększenia wpłaty, gdy w trakcie fazy negocjacyjnej podwyższeniu uległa kwota minimalnego wynagrodzenia²².

4.2.4. Zgoda na przepadek przedmiotów

Zastosowanie tego środka karnego możliwe jest tylko w stosunku do przedmiotów, które były związane z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Nawet jeśli sprawca nie ma możliwości złożenia tych przedmiotów z powodu ich zużycia, zniszczenia bądź wyzbycia się, zostaje na niego nałożony obowiązek uiszczenia równowartości pieniężnej przepadku tych przedmiotów.

Wyłączenie możliwości uiszczenia równowartości pieniężnej stosuje się tylko w odniesieniu do przedmiotów, których posiadanie, wytwarzanie i obrót są zabronione oraz które zostały specjalnie przysposobione do popełnienia czynu zabronionego (art. 29 pkt 4 k.k.s.)²³.

Jeżeli orzeczenie przepadku przedmiotów zgodnie z obowiązującymi przepisami ma charakter fakultatywny, sprawca może wystąpić o nieorzekanie ich przepadku lub wnieść o możliwość uiszczenia ich równowartości pieniężnej (art. 143 § 3 k.k.s.)²⁴.

4.2.5. Uiszczenie zryczałtowanych kosztów postępowania

Zgodnie z art. 143 § 6 k.k.s. zryczałtowane koszty postępowania określa stosowne rozporządzenie²⁵. W 2014 r. wyniosły one 168 zł (w przypadku postę-

²² Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 596. Por. też: S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 109–110; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 198–199; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 692.

²³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 572–573.

²⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego...*, s. 35–36.

²⁵ Obecnie obowiązują zryczałtowane koszty postępowania określone rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie zryczałtowanych kosztów postępowania

powania w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego) i 140 zł (w przypadku postępowania w związku z popełnieniem wykroczenia skarbowego).

Podobnie jak w przypadku ustalania kwoty wymaganej należności publicznonprawnej o ich wysokości decyduje data złożenia wniosku. W doktrynie głoszony jest pogląd, że ustawodawca, umieszczając w art. 17 § 1 pkt 4 k.k.s. określenie „co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania”, pozostawia finansowym organom postępowania przygotowawczego możliwość żądania kwoty wyższej niż wynikająca z ww. rozporządzenia. Jedyнным uzasadnieniem możliwości takiego żądania mogłoby być wskazanie przez organ faktycznie zwiększonych kosztów, jakie poniósł on w związku z toczącym się postępowaniem, przewyższającym kwotę określoną w rozporządzeniu²⁶.

Powyższe warunki, które musi spełnić sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego składający wniosek o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, z procesowego punktu widzenia nie są niczym nadzwyczajnym. Jak słusznie zauważają Wilk oraz Zagrodnik, przedstawione przesłanki łączą się z realizacją obowiązków, które zazwyczaj są nakładane na sprawcę czynu zabronionego w sytuacji stwierdzenia winy w procedurze karnej skarbowej²⁷.

Różnica polega jedynie na tym, że w ramach procedury dobrowolnego poddania się odpowiedzialności powyższe obowiązki rozstrzygane są na korzyść sprawcy, w przeciwieństwie do nastawienia organów przeprowadzających inną procedurę karną skarbową, ponieważ wychodzi się z założenia, że uiszczenie powyższej należności składane jest z inicjatywy sprawcy, a nie na wniosek organu²⁸.

Zgodnie z art. 144 § 1 k.k.s. sprawca może cofnąć wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, nie wcześniej jednak niż miesiąc od dnia złożenia wniosku i nie później niż do dnia, w którym został skierowany do sądu. W razie wycofania wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sprawca traci możliwość jego ponownego złożenia (144 § 2 k.k.s.), a należności, które uiścił tytułem art. 17 § 1 k.k.s., zostają zabezpieczone na poczet przyszłej orzeczonej kary lub środka karnego.

związanych ze zgłoszeniem wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (Dz.U. Nr 244 poz. 2074), wcześniej obowiązywały koszty określone w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 października 1999 r. (Dz.U. Nr 85 poz. 946).

²⁶ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 93, 96. Por. też J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 201–202.

²⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 573.

²⁸ Zob. uchwała SN z dnia 25 października 2010 r., I KZP 24/00, OSNIKW 2000, nr 11–12, poz. 96.

Badania w tej materii wskazują, że sądy nie mają w zwyczaju orzekać sankcji niższych niż te, które były pierwotnie wnoszone we wniosku, wręcz przeciwnie, kwota ulega powiększeniu chociażby o koszty przeprowadzonego procesu sądowego²⁹.

4.3. Przesłanki negatywne dobrowolnego poddania się odpowiedzialności

W obecnie obowiązującym stanie prawnym wprowadzony został szereg przesłanek, określonych w art. 17 § 2 k.k.s., wykluczających możliwość skorzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Są to przesłanki o charakterze negatywnym. Aby skutecznie zablokować możliwość złożenia wniosku w przedmiotowej sprawie, wystarczy, że zaistnieją one pojedynczo (w przeciwieństwie do przesłanek pozytywnych, które muszą zostać spełnione łącznie)³⁰.

W myśl art. 17 § 2 k.k.s. złożenie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie będzie możliwe, jeżeli:

- przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności,
- przestępstwo skarbowe zagrożone tylko karą grzywny popełniono w warunkach określonych w art. 37 § 1, art. 38 § 2 k.k.s.,
- zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przepadkowi, chyba że zostanie ona cofnięta przez interwenienta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu.

4.3.1. Zagrożenie karą ograniczenia lub pozbawienia wolności

W przypadku postępowania w związku z popełnieniem wykroczenia skarbowego sprawca nie musi obawiać się zaistnienia tej przesłanki, natomiast w sprawach o popełnienie przestępstwa skarbowego może się zdarzyć, że finansowy organ postępowania przygotowawczego na podstawie analizy okoliczności popełnienia czynu stwierdzi możliwość zastosowania kary ograniczenia lub pozbawienia wolności.

Zdaniem Zbigniewa Gostyńskiego wprowadzenie tej przesłanki w art. 17 § 2 k.k.s. ma charakter oczywisty, zwłaszcza w odbiorze społecznym instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Gdyby bowiem sprawcy prze-

²⁹ Zob. T. Krawczyk, *Skutki cofnięcia przez sprawcę przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności*, CPKiNP 2000, nr 2.

³⁰ I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 110–111.

stępstw skarbowych, wobec których istnieje zagrożenie zastosowania kary ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności, mogli skorzystać z dobrodziejstw tej instytucji, w odbiorze społecznym mogłyby pojawić się głosy o możliwości „kupienia sobie wolności za pieniądze”³¹.

4.3.2. Popelnienie czynu w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary

Podobnie jak we wcześniejszej przesłance, jest to kara grożąca tylko sprawcom przestępstw skarbowych. Kara grzywny za przestępstwo skarbowe w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia może wynieść do 1080 stawek dziennych (art. 28 § 2 k.k.s.), a stosuje się ją, gdy sprawca:

- 1) popełnia umyślne przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej co najmniej dużej wartości (co najmniej 500-krotność minimalnego wynagrodzenia),
- 2) uczynił z popełnienia czynu stałe źródło dochodu,
- 3) działał w warunkach recydywy skarbowej,
- 4) działał w ramach grupy przestępczej lub związku mającym na celu popełnianie przestępstw skarbowych,
- 5) popełnił przestępstwo skarbowe, używając przemocy lub groźby jej użycia,
- 6) nadużył stosunku zależności wobec innej osoby lub wykorzystał jej krytyczne położenie.

Wypełnienie którejs z powyższych przesłanek jest podstawą do nadzwyczajnego obostrzenia kary, jednak jeżeli sprawca nie działał umyślnie w pierwszej przesłance lub uścił wymaganą należność przed zamknięciem przewodu sądowego, uniknie podwyższenia kary³².

4.3.3. Zgłoszono interwencję co do przedmiotów podlegających przepadkowi

Sprawca musi zgodzić się na orzeczenie przepadku przedmiotów, gdy finansowy organ postępowania uzna to za zasadne. Nie będzie to jednak możliwe, jeżeli co do tych przedmiotów zostanie zgłoszona interwencja (chyba że zostanie cofnięta do czasu złożenia aktu oskarżenia do sądu – art. 17 § 2 pkt 3 k.k.s.)³³.

Interwencja jest autonomiczną instytucją prawa karnego skarbowego, nieznaną w prawie karnym powszechnym. Dotyczy sytuacji, w której osoba trzecia, niebiorąca udziału w popełnieniu przestępstwa/wykroczenia skarbowego, zgłasza roszczenie co do przedmiotów mających podlegać przepadkowi, żądając ich

³¹ Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego...*, s. 228.

³² J. Sawicki, *Nadzwyczajne zastrzeżenie kary w kodeksie karnym skarbowym* [w:] L. Bogunia (red.), *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, t. 18, Wrocław 2005, s. 25–46.

³³ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 293–294.

zwrotu. Tym samym interwenient nie jest ani oskarżonym, ani podejrzanym w toczącym się postępowaniu w sprawie o popełnienie przestępstwa/wykroczenia skarbowego.

Zgodnie z art. 120 k.k.s. uznanie zasadności interwencji powoduje, że interwenient staje się w postępowaniu karnym skarbowym stroną, co uniemożliwia przeprowadzenie negocjacji w sprawie o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności z uwagi na potrzebę przeprowadzenia „normalnej” rozprawy sądowej, na której interwenient będzie miał możliwość uwiarygodnienia swojego roszczenia. Potrzeba przeprowadzenia postępowania sądowego wynika także z braku możliwości zastosowania powództwa przeciwegzekucyjnego, określonego w art. 180 § 3 k.k.s.

Jak słusznie zauważają Wilk oraz Zagrodnik, w postępowaniu karnym skarbowym interwencję może zgłosić więcej niż jedna osoba, chociaż nie zostało to jednoznacznie określone w przepisach prawa karnego skarbowego (art. 119, 120, 123, 126–128 oraz 169 k.k.s.). Nastąpić to może np. w sytuacji, gdy jest kilku współwłaścicieli przedmiotu podlegającego przepadkowi³⁴.

Jeżeli nie wystąpi żadna z powyższych przesłanek, faza negocjacyjna będzie mogła zakończyć się skutecznie, a finansowy organ postępowania przygotowawczego złoży wniosek o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności do właściwego sądu rejonowego.

Zgodnie z zasadą skargowości, określoną w art. 14 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., wniosek o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności złożony zostaje na podstawie skargi, którą w pierwszej instancji rozpatruje sąd rejonowy lub wojskowy sąd garnizonowy (w przypadku żołnierzy ze stopniem majora i wyższym)³⁵.

Rozpoznanie wniosku przez sąd następuje w ramach posiedzenia jednoosobowego, w którym mogą (ale nie muszą) uczestniczyć sprawca lub/oraz jego obrońca, a także finansowy organ postępowania przygotowawczego. Sąd analizuje złożony wniosek bez zbędnej zwłoki, jak tylko okoliczności sprawy na to pozwalają.

W konsekwencji, rozpoznanie może zakończyć się na dwa sposoby: udzieleniem zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności lub wydaniem negatywnej opinii i zwróceniem sprawy do finansowego organu postępowania przygotowawczego.

Udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wydawane jest w formie wyroku. Wymóg takiej formy orzeczenia wprowadziła nowelizacja prawa karnego skarbowego z 2005 r., zastępując wcześniejsze orzeczenie. Jak podkreślają Wilk oraz Zagrodnik, zmiana ta podyktowana była przede wszystkim

³⁴ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 545–546.

³⁵ I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności...*, s. 183–193.

potrzebą dostosowania regulacji kodeksowych do standardów konstytucyjnych wynikających przede wszystkim z art. 42 ust. 3 Konstytucji RP³⁶.

Warto przy tym zauważyć, że w odniesieniu do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności powyższa zmiana miała charakter jedynie kosmetyczny, ponieważ konsekwencje wydania wyroku w tej sprawie pozostały takie same jak przy wcześniejszym nazewnictwie wydanego orzeczenia, czyli przede wszystkim brakiem wpisu w Krajowym Rejestrze Karnym prowadzonym przez Ministerstwo Sprawiedliwości.

Sąd, wydając powyższy wyrok, a tym samym udzielając zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, orzeka tytułem kary grzywny kwotę „wynegocjowaną” podczas wcześniejszej fazy negocjacyjnej pomiędzy sprawcą a finansowym organem postępowania przygotowawczego; przepadek przedmiotów, jeżeli został uznany za zasadny; lub jego równowartość pieniężną.

Negatywna opinia, skutkująca zwróceniem sprawy do finansowego organu postępowania przygotowawczego, wyrażana jest w formie postanowienia. Brak podstaw do udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może zostać stwierdzony przez sąd, jeżeli:

- wystąpiła jedna z przesłanek wymienionych w art. 17 § 2 k.k.s.,
- sprawca nie wypełnił obowiązków nałożonych na niego przez art. 17 § 1 k.k.s.,
- brak jest wyraźnie określonych przesłanek związanych ze stwierdzeniem winy lub okoliczności popełnienia czynu,
- zaistniały wątpliwości co do adekwatności zastosowanego środka karnego w stosunku do okoliczności czynu.

Warto zauważyć, że pomimo negatywnej opinii sądu w przedmiocie złożonego wniosku sprawcy przysługuje możliwość jego ponownego złożenia, chociaż jak zauważa Gostyński, jeżeli w praktyce dojdzie do takiej sytuacji, finansowy organ postępowania przygotowawczego często rezygnuje z ponownego przeprowadzenia fazy negocjacyjnej, wszczynając inne postępowanie karne skarbowe³⁷.

Możliwość odwoływania się od negatywnej decyzji sądu (w formie apelacji), przewidziana w art. 149 § 1 k.k.s., istnieje tylko w sytuacji, jeżeli wobec sprawcy tytułem kary grzywny orzeczono kwotę inną niż uiszczona przez sprawcę lub sprawca nie wyraził zgody na orzeczony przepadek przedmiotów lub ich równowartości pieniężnej. Przypadki te dotyczą jedynie wydanego wyroku, a więc wyłącznie, gdy udzielono zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Decyzja sądu o zwróceniu wniosku finansowemu organowi postępowania przygotowawczego nie podlega odwołaniu w powyższej formie.

³⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 582.

³⁷ Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego...*, s. 242.

Według przedstawicieli doktryny instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności została opisana przez ustawodawcę w sposób nie do końca jasny i wyraźny. Główny postulat dotyczy rozczłonkowania przepisów dotyczących tej formy regresji karania pomiędzy część materialną (art. 17–18 k.k.s.) oraz procesową (art. 142–148 k.k.s.)³⁸. Janusz Michalski stwierdza, że instytucja ta ma wyłącznie charakter procesowy, argumentując to tym, że dobrowolne poddanie się odpowiedzialności bardziej przypomina instytucję poddania sprawy próbie niż normalne postępowanie przed sądem, gdyż oddaje możliwości ustalenia wymaganych należności finansowym organom postępowania zamiast sądom³⁹. Z kolei zdaniem Stanisława Baniaka należy uznać ją za instytucję o charakterze materialnoprawnym, ponieważ przesłanki tej instytucji unormowane są właśnie w części materialnoprawnej kodeksu karnego skarbowego⁴⁰. Podobnego zdania są również inni autorzy, uznający wyższość istnienia przesłanek tej instytucji zamieszczonych w części materialnoprawnej nad jej częścią procesową⁴¹.

Co ciekawe, w doktrynie pojawił się również trzeci pogląd, Tomasza Grzegorzcyka, który stwierdził, że w przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym doszło do stworzenia konstrukcji mieszanej o charakterze materialnoprocesowym⁴².

Jak można zauważyć, rozbieżności występujące w doktrynie mają swoje uzasadnienie i mogą służyć jako wniosek dla ustawodawcy o przywrócenie rozwiązania z ustawy karnej skarbowej z 1971 r., w których dobrowolne poddanie się odpowiedzialności zostało umieszczone tylko w części procesowej, co wskazuje na jej typowo procesowy charakter.

4.4. Funkcjonowanie instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności

Z uwagi na dwuetapowy charakter instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności badanie wykorzystania tej instytucji w praktyce musi odbyć się zarówno w organach postępowania przygotowawczego, jak i w orzecznictwie sądów.

³⁸ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 92.

³⁹ J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego, Tytuł I. Przepisów skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 44.

⁴⁰ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe...*, s. 107.

⁴¹ G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 48. Por. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 116.

⁴² T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz...*, s. 92.

W ramach etapu negocjacyjnego organem decydującym o skierowaniu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności są m.in. urzędy skarbowe, w których przeprowadzany jest pierwszy etap tej instytucji.

W przypadku odmowy przyjęcia wniosku sprawcy czynu zabronionego przysługuje zażalenie do organu wyższej instancji; w przypadku urzędu skarbowego będzie to izba skarbowa. Jak wynika z przeprowadzonych badań w tej materii, najczęstszym powodem odmowy przyjęcia wniosku jest przekroczenie terminu uiszczenia należności wymaganych w art. 17 § 1 k.k.s. lub zagrożenie odpowiedzialnością w postaci kary pozbawienia wolności (tylko w przypadku przestępstw skarbowych).

Institucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności była również przedmiotem badań Sawickiego (podobnie jak czynny żal), który badał tę instytucję poprzez finansowe organy postępowania przygotowawczego, tj.: Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, Pierwszy Urząd Skarbowy we Wrocławiu, Urząd Skarbowy Wrocław Fabryczna, Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki, Urząd Skarbowy Wrocław Psie Pole, Urząd Skarbowy Wrocław Stare Miasto, Urząd Skarbowy Wrocław Śródmieście, Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu oraz Urząd Celny we Wrocławiu.

Analizując powyższe dane, można zauważyć, że na przestrzeni badanego okresu, średnia liczba negocjacji w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności wyniosła w poszczególnych urzędach:

- Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu – 58,56%,
- Pierwszy Urząd Skarbowy we Wrocławiu – 49,01%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Fabryczna – 40,07%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Krzyki – 49,24%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Psie Pole – 15,79%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Stare Miasto – 61,54%,
- Urząd Skarbowy Wrocław Śródmieście – 49,24%,
- Urząd Celny we Wrocławiu – 61,19%.

Łączna liczba negocjacji w sprawie o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wynosi 55,50% wszystkich postępowań przeprowadzonych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, co stanowi istotną wartość⁴³. Dowodzi to wysokiego poziomu świadomości obywateli, którzy w sytuacji niebudzącej wątpliwości co do popełnienia czynu oraz osoby sprawcy chcą skorzystać z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, by w ten sposób nie znaleźć się w ewidencji Krajowego Rejestru Skazanych.

⁴³ Dane uzyskane na podstawie publikacji: J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 328–330.

Ustalenie, jak często warmińsko-mazurskie organy postępowania przygotowawczego przeprowadzają negocjacje w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności wymagało przeprowadzenia podobnej analizy repertoriów sądowych (tabele 15–19).

Tabela 15

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Skarbowym w Olsztynie⁴⁴

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem postępowań	31	39	41	41	32	50	35	269
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	13	26	28	30	23	38	23	181
Pozostałe postępowania	18	13	13	11	9	12	12	88

Bazując na danych uzyskanych z Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego, można wskazać, że negocjacje w związku ze złożeniem przez sprawcę wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowią średnio 67,28% wszystkich postępowań prowadzonych na przestrzeni badanego okresu. Najmniej postępowań tego rodzaju przeprowadzono w 2010 r. (wnioski o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowiły 65,71% wszystkich postępowań w tym roku), zaś najwięcej w 2009 r. (76,00%).

Tabela 16

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w Urzędzie Skarbowym w Olsztynie⁴⁵

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem postępowań	259	154	98	146	190	151	245	1 243
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	64	37	27	15	19	15	9	186
Pozostałe postępowania	195	117	71	131	171	136	236	1 057

⁴⁴ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie.

⁴⁵ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez Urząd Skarbowy w Olsztynie w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Olsztynie.

W przypadku Urzędu Skarbowego w Olsztynie liczba postępowań, w których przeprowadzono negocjacje w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, wyniosła średnio 14,96% wszystkich postępowań przeprowadzonych w tym urzędzie na przestrzeni badanego okresu. Najwięcej takich przypadków odnotowano w 2006 r. (27,55% wszystkich postępowań przeprowadzonych w tym urzędzie), natomiast najmniej w 2010 r. (9,93%).

Tabela 17

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności
w Urzędzie Skarbowym w Elblągu⁴⁶

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem postępowań	855	838	882	659	627	583	575	5 019
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	41	61	62	59	50	14	18	305
Pozostałe postępowania	814	777	820	600	577	569	557	4 714

W przypadku elbląskiego urzędu skarbowego liczba postępowań, w których przeprowadzono negocjacje w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, wyniosła średnio 6,07% wszystkich postępowań przeprowadzonych w tym urzędzie na przestrzeni badanego okresu. Stanowi to znacznie mniejszą liczbę niż we wskazanych wcześniej danych z Urzędu Skarbowego w Olsztynie. Najwięcej postępowań w tego rodzaju przeprowadzono w 2007 r. (8,95% wszystkich postępowań), natomiast najmniej w 2009 r. (2,40%).

Tabela 18

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności
w Urzędzie Skarbowym w Bartoszycach⁴⁷

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem postępowań	455	425	333	232	266	259	266	2 236
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	54	38	38	32	52	42	23	279
Pozostałe postępowania	401	387	295	200	214	217	243	1 957

⁴⁶ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez Urząd Skarbowy w Elblągu w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Elblągu.

⁴⁷ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez Urząd Skarbowy w Bartoszycach w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Bartoszycach.

W przypadku bartoszyckiego urzędu skarbowego liczba postępowań, w których przeprowadzono negocjacje w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wyniosła średnio 12,47% wszystkich postępowań przeprowadzonych w tym urzędzie na przestrzeni badanego okresu. Stanowi to znacznie mniejszą liczbę niż w przypadku Urzędu Skarbowego w Olsztynie, ale większą niż w Urzędzie Skarbowym w Elblągu. Najwięcej postępowań tego rodzaju przeprowadzono w 2008 r. (dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowiło 19,54% wszystkich postępowań przeprowadzonych w powyższym urzędzie), natomiast najmniej w 2010 r. (8,64%).

Tabela 19

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności stwierdzona przez Izbę Celną w Olsztynie⁴⁸

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Ogółem postępowań	3 883	4 599	3 277	5 585	33 535	22 565	5 066	74 627
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	b.d.	1 388	1 092	1 814	15 991	7 725	530	28 540
Pozostałe postępowania	b.d.	3 211	2 185	3 771	17 545	14 840	4 536	46 087

Próba ustalenia liczby negocjacji w sprawach udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przeprowadzonych w Izbie Celnej w Olsztynie stała się niemożliwa, ponieważ dane te zostały zniszczone w organach podległych izbie. Ustalając dane statystyczne za pozostałe lata, ustalono, że liczba postępowań przeprowadzonych przez podległe organy wyniosła średnio 38,24% wszystkich postępowań, które przeprowadzono w tym urzędzie na przestrzeni badanego okresu. Najwięcej przypadków, w których przeprowadzono powyższe negocjacje, miało miejsce w 2008 r. (dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowiło 47,68% wszystkich postępowań stwierdzonych w tej izbie), natomiast najmniej w 2010 r. (10,46%).

Sumując powyższe wyniki, można zauważyć, że na przestrzeni podanego okresu badawczego średnia liczba negocjacji związanych ze skierowaniem wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wyniosła:

- Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie – 67,28%,
- Urząd Skarbowy w Olsztynie – 14,96%,
- Urząd Skarbowy w Elblągu – 6,07%,
- Urząd Skarbowy w Bartoszycach – 12,47%,
- Izba Celną w Olsztynie – 38,24%.

⁴⁸ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stwierdzonych przez Izbę Celną w Olsztynie w organach jej podległych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych. Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z Izby Celnej w Olsztynie.

Najwięcej spraw karnych skarbowych, w których dochodzi do przeprowadzenia negocjacji w zakresie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, podobnie jak w badaniach dotyczących czynnego żalu skarbowego, odnotowano w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Skarbowym. Taki stan rzeczy wynika ze specyfiki urzędu, związanej z podmiotami obsługiwanyymi przez ten organ, tj. nastawienie na obsługę podmiotów gospodarczych, w których osoby odpowiedzialne za uiszczenie wymaganej należności podatkowej są wykwalifikowanymi pracownikami, mającymi świadomość przepisów prawnych związanych z możliwością zgłoszenia wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, a tym samym zachowania statusu osoby niekaranej, co ma istotne znaczenie dla ich dalszej pracy związanej ze wskazaną działalnością.

W przypadku pozostałych urzędów skarbowych odsetek spraw karnych skarbowych, w których dochodzi do negocjacji, nie jest już tak wysoki (najmniej spraw odnotował Urząd Skarbowy w Elblągu). Powodem może być fakt, że znaczna większość postępowań karnych skarbowych dotyczyła popełnionych wykroczeń skarbowych, a te kończą się przeprowadzeniem postępowania mandatowego.

Dodatkowo należy wskazać, że w badanym okresie w organie tym nie wystąpiła żadna odmowa dotycząca wniosku o wszczęcie negocjacji w sprawie złożenia do sądu wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Ponadto urzędnicy komórek ds. karnych skarbowych wskazują, że sprawy czynów, wobec których wszczęto postępowanie, często nie stosują się do wyznaczonych terminów wezwań lub nie wpłacają terminowo wymaganej należności publicznoprawnej, tłumacząc się brakiem środków finansowych, co skutkuje zakończeniem negocjacji i wszczęciem innego postępowania karnego skarbowego.

Pracownicy komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Olsztynie przyznają, że w przypadku popełnienia przez sprawcę wykroczenia skarbowego często sami proponują zakończenie postępowania nałożeniem mandatu karnego zamiast przeprowadzania negocjacji w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, argumentując to szybszym sposobem zakończenia postępowania, satysfakcjonującym obie strony.

Uznając, że etap negocjacyjny został spełniony, finansowy organ postępowania przygotowawczego składa wnioski w celu rozpoznania przez sąd rejonowy, który wydaje wyrok (przychylając się do jego zawartości) lub postanowienie (odmawiając zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności).

Z przeprowadzonych badań wynika, że sądy z reguły przychylają się do wniosków o zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, o ile spełnione są przesłanki zawarte w art. 17 § 1 k.k.s. Wyjątkowe przypadki dotyczące odmowy zezwolenia są najczęściej związane z sytuacjami, w których sprawca działał w warunkach recydywy⁴⁹ lub okoliczności popełnienia czynu kwalifikują

⁴⁹ Zawsze przed wydaniem orzeczenia sędziowie składają zapytanie do Krajowego Rejestru Karnego, czy sprawca ubiegający się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie widnieje w ewidencji.

dane przypadki do orzeczenia nadzwyczajnego obostrzenia kary. Analiza czynu i okoliczności pod względem zaistnienia przesłanek negatywnych z art. 17 § 2 k.k.s. dokonywana jest zazwyczaj w fazie negocjacyjnej i sędziowie zazwyczaj nie analizowali szczegółowo wniosku pod kątem wspomnianego artykułu.

Badania w tej materii, przeprowadzone w latach 2005–2009 przez Sawickiego, objęły następujące sądy rejonowe: II i XII Wydział Karny Sądu Rejonowego dla Wrocławia Fabrycznej, II i VII Wydział Karny Sądu Rejonowego dla Wrocławia Krzyków, II i V Wydział Karny Sądu Rejonowego dla Wrocławia Śródmieścia. Ich autor wskazuje liczbę spraw sądowych zakończonych wyrokiem w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na tle wszystkich spraw karnych skarbowych, którymi zajmowały się wrocławskie sądy rejonowe. Na ich podstawie można zauważyć, że na przestrzeni badanego okresu udział procentowy spraw dotyczących dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w ogólnej liczbie rozstrzygnięć, jakie zapadały w wydziałach karnych sądów rejonowych, wynosił:

- Sąd Rejonowy dla Wrocławia Fabrycznej – 48,63%,
- Sąd Rejonowy dla Wrocławia Krzyków – 62,88%,
- Sąd Rejonowy dla Wrocławia Śródmieścia – 76,23%.

Jak zauważa autor badań, wnioski o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowią dominujący rodzaj postępowań sądowych w sprawach karnych skarbowych wrocławskich sądów rejonowych. Jest to utrzymująca się stale tendencja, która pozostaje na zbliżonym, stosunkowo wysokim poziomie⁵⁰. Tłumaczy się to przede wszystkim dużą tolerancją sędziów wobec sprawców czynów zabronionych, którzy przychylają się bardziej do tego znacznie odformalizowanego rodzaju postępowania, co może wzbudzać usasadnione obawy o rutynowe traktowanie każdego przypadku czynu o charakterze karnym skarbowym i tym samym obniżoną obiektywność wobec wniosków składanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁵¹.

Badania przeprowadzone w warmińsko-mazurskich sądach rejonowych uwzględniają rozstrzygnięcia, które zapadły w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie, VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu, X Wydziale Grodzkim Sądu Rejonowego w Elblągu oraz II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim i obejmują okres badawczy za lata 2000–2010. Przedstawione dane statystyczne obejmują sprawy dotyczące zarówno popełnienia przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych, w których zapadły wyroki skazujące (tabele 20–22).

⁵⁰ Dane uzyskane na podstawie publikacji J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 332–336.

⁵¹ Dane uzyskane na podstawie publikacji J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 332–334.

Tabela 20

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności
w Sądzie Rejonowym w Olsztynie⁵²

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	136	297	192	107	295	70	136	72	97	111	116	1 629
Pozostałe postępowania	150	247	173	236	373	404	144	118	118	143	246	2 352
Razem	286	544	365	343	668	474	280	190	215	254	362	3 981

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach II i VII Wydziału Karnego.

Według danych zestawionych w powyższej tabeli przypadki, w których sędziowie zdecydowali się na udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, stanowią średnio 40,91% wszystkich postępowań przeprowadzonych w olsztyńskim sądzie w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego na przestrzeni badanego okresu. Najwięcej postępowań przeprowadzonych w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i zakończonych udzieleniem zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności miało miejsce w 2000 r. (47,55% wszystkich postępowań, które zostały przeprowadzone w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie), zaś najmniej w 2005 r. (14,74% wszystkich postępowań).

Tabela 21

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności
w Sądzie Rejonowym w Elblągu⁵³

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008*	2009*	2010	Razem
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	0	0	56	81	31	158	112	0	103	106	117	764
Pozostałe postępowania	7	5	66	181	77	393	363	10	281	380	411	2 174
Łącznie	7	5	122	262	108	551	475	10	384	486	528	2 938

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów. Gwiazdką (*) oznaczono dane pochodzące z X Wydziału Grodzkiego.

⁵² Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez II i VII Wydział Karny Sądu Rejonowego w Olsztynie w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

⁵³ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez VIII Wydział Karny Sądu Rejonowego w Elblągu w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Analiza danych statystycznych z powyższej tabeli wskazuje, że liczba przypadków zakwalifikowanych jako udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi średnio 26,0% wszystkich postępowań przeprowadzonych w powyższym sądzie na przestrzeni badanego okresu. Porównując te ustalenia z wcześniej przeanalizowanymi danymi olsztyńskiego sądu rejonowego, można zauważyć, że w przypadku elbląskiego sądu postępowania w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie stanowią tak dużej liczby spraw, jak ma to miejsce w Olsztynie. Najwięcej przypadków, w których postępowanie w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zakończyło się udzieleniem zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, miało miejsce w 2002 r. (45,90% wszystkich postępowań, które zostały przeprowadzone w VIII Wydziale Karnym oraz X Wydziale Grodzkim Sądu Rejonowego w Elblągu), najmniej w latach 2000, 2001 oraz 2007, gdy nie stwierdzono żadnego przypadku udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Tabela 22

Efektywność stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności
w Sądzie Rejonowym w Lidzbarku Warmińskim⁵⁴

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	84	68	35	45	36	95	67	430
Pozostałe postępowania	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	13	53	74	73	74	137	149	573
Łącznie	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie II Wydziału Karnego.

W lidzbarskim sądzie rejonowym liczba przypadków zakwalifikowanych jako udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi średnio 42,87% wszystkich postępowań przeprowadzonych w tym sądzie na przestrzeni badanego okresu. Porównując te ustalenia z przeanalizowanymi wcześniej danymi olsztyńskiego sądu rejonowego, można zauważyć, że w przypadku lidzbarskiego sądu liczba postępowań w sprawie udzielenia zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie jest tak duża jak ma to miejsce w Olsztynie. Najwięcej przypadków, w których postępowania w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zakończyło

⁵⁴ Liczba wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności rozpatrzonych przez II Wydział Karny Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

się udzieleniem zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, miało miejsce w 2004 r. (86,59%), najmniej w 2010 r. (31,01%).

Sumując powyższe wyniki, można zauważyć, że na przestrzeni podanego okresu badawczego stosunek procentowy spraw dotyczących dobrowolnego poddania się odpowiedzialności do innych rodzajów rozstrzygnięć, jakie zapadały w wybranych wydziałach karnych sądów rejonowych, wynosi:

- Olsztyński Sąd Rejonowy – 40,91%,
- Elbląski Sąd Rejonowy – 26,0%,
- Lidzbarski Sąd Rejonowy – 42,87%.

Postępowania sądowe w sprawie o udzielenie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w olsztyńskim i lidzbarskim sądzie rejonowym stanowią większość spraw związanych z popełnieniem przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego (ze wskazaniem na Sąd Rejonowy w Lidzbarsku Warmińskim). Najniższy wynik, zanotowany w elbląskim sądzie rejonowym, spowodowany jest faktem, że znaczna większość spraw dotycząca popełnienia wykroczeń skarbowych kierowana jest do postępowania mandatowego, które jest zwykle stosowane w tego typu sprawach.

Za zasadny można zatem uznać pogląd wyrażony przez Sawickiego na podstawie podobnie przeprowadzonych badań dotyczących sądowej części dobrowolnego poddania się odpowiedzialności o istnieniu tendencji do rutynowego załatwiania spraw karnych skarbowych. Nie zmienia to jednak faktu, że sprawcy czynów zabronionych przez prawo karne skarbowe starają się wykorzystywać tę instytucję, by w ten sposób ich odpowiedzialność związana z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego została złagodzona (dotyczy to przede wszystkim braku stosownego wpisu w Krajowym Rejestrze Karnym oraz odformalizowania postępowania karnego skarbowego, a tym samym braku obowiązku stawiania się na rozprawach dotyczących popełnionego czynu).

W rozważaniach na temat, czy instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest wykorzystywana w sposób wystarczający, należy zastanowić się nad stanem świadomości społecznej związanej z możliwością korzystania z tego rodzaju bezkarności po popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Pomocne mogą być przy tym wyniki ankiety przeprowadzonej spośród petentów Urzędu Skarbowego w Olszynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu. Na pytanie „Czy korzystał Pan/Pani z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności?” tylko 1 osoba odpowiedziała twierdząco (podobnie jak w odniesieniu do czynnego żalu skarbowego), 159 osób nie korzystało z tej instytucji (80,71% osób biorących udział w ankiecie), zaś 36 nie znało takiego pojęcia (18,27%). Odpowiedzi nie udzieliła 1 osoba.

Porównując te wyniki z odpowiedziami dotyczącymi czynnego żalu skarbowego, zaobserwować można nieznacznie wyższy odsetek osób, które nie znają tej instytucji. Mimo wszystko jednak odsetek osób nieznających zasad związanych

ze stosowaniem dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie powinien niepokoić w kontekście rozważań o wystarczającym wykorzystaniu tej instytucji w praktyce.

Powodem takiego twierdzenia może być fakt, że w przeciwieństwie do wymogów warunkujących możliwość skorzystania z instytucji czynnego żalu sprawcy przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych są informowani o możliwości skorzystania z tej instytucji na samym początku postępowania, dlatego też wybór formy, w jakiej zostanie zakończone postępowanie, jest (przynajmniej w większości spraw związanych z popełnieniem wykroczenia skarbowego) efektem wolnej woli sprawcy, a nie obowiązku procesowego wynikającego z przepisów kodeksu karnego skarbowego. Dodatkowo, jak wskazywali pracownicy komórek ds. karnych skarbowych, jeżeli sprawcy przestępstw skarbowych mają taką możliwość, bardzo chętnie składają wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

ODSTĄPIENIE OD WYMIERZENIA KARY SPRAWCY

5.1. Uwagi ogólne

Mimo że odstępianie od wymierzenia kary zaistniało pod tą nazwą w przepisach karnych skarbowych dość późno w stosunku do instytucji wcześniej omawianych, bo dopiero w ustawie karnej skarbowej z 1971 r., była jednak obecna również we wcześniejszych uregulowaniach – jako „sądowe uwolnienie od kary” lub też „sędziowskie uwolnienie od kary”¹.

Jak zauważa Piotr Gensikowski, zaistnienie tej specyficznej instytucji było wynikiem dużej krytyki obowiązującego prawa łaski przysługującego władcy, uznającej ją za przejaw „samowoli królewskiej”. Wysunięto więc postulat o przeniesienie tego przywileju na rzecz sądów, jako organów bardziej kompetentnych w tej materii i lepiej znających specyfikę spraw, których miałyby dotyczyć ułaskawienie².

Na grunt prawa karnego skarbowego instytucja ta została wprowadzona na podstawie subsydiarnego stosowania dwóch przepisów kodeksu karnego z 1932 r., dotyczących przekroczenia granic obrony koniecznej (art. 21 § 2 k.k. z 1932 r.) oraz bezskutecznego pomocnictwa i podżegania (art. 29 § 2 k.k. z 1932 r.). W kolejnych ustawach karnych skarbowych stosowano podobne rozwiązanie, zachowując odwołanie do stosownych przepisów kodeksu karnego³.

Jak już wspomniano, instytucję odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy wprowadziła do tej gałęzi prawa dopiero ustawa karna skarbową z 1971 r. Sposób odstąpienia polegał na rezygnacji z orzeczenia kary, pozostawiając jednak możliwość zastosowania kary dodatkowej (obecnie środków karnych)⁴.

Jak zauważa Marian Cieślak, instytucja ta ma szczególnie charakter jako rodzaj orzeczonej wobec sprawcy sankcji, pomimo że nie jest traktowana jako

¹ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 279.

² P. Gensikowski, *Odstąpienie od wymierzenia kary w polskim prawie karnym*, Warszawa 2011, s. 17.

³ Z. Siwik, *Odstąpienie od wymierzenia kary w prawie karnym skarbowym*, Palestra 1980, nr 10, s. 59.

⁴ B. Koch, *Ustawa karna skarbową. Zestawienie porównawcze przepisów ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. i ustawy karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.*, Palestra 1972, nr 4, s. 24.

kara, bowiem jej stosowanie prowadzi do formalnego skazania sprawcy w postaci wydanego wyroku, w którym nie neguje się winy sprawcy za popełnienie zarzucanego czynu. Stawowi to dowód na zawodność interpretacji czysto semantycznej⁵.

Podobnego zdania jest Edward Skrętowicz, który dodaje, że wyrok w sprawie dotyczącej odstąpienia od wymierzenia kary formalnie nie jest uniewinnieniem ani ułaskawieniem, skoro rezygnuje się w nim jedynie z jednostkowego wymiaru kary, a pozostawia możliwość zastosowania kary dodatkowej (obecnie środka karnego)⁶.

Powyższe twierdzenia jednoznacznie wskazują, że instytucji odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy nie można traktować jako umożliwienia sprawcy zakończenia postępowania z całkowitym brakiem odpowiedzialności, można nawet zauważyć, że w przeciwieństwie do pozostałych instytucji zaniechania ukarania sprawcy jest to instytucja najbardziej dotkliwa dla sprawcy, ponieważ w tym przypadku dochodzi do formalnego skazania i wraz ze wszystkimi konsekwencjami (m.in. podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego)⁷.

5.2. Fakultatywność stosowania odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy

W niektórych opracowaniach odstąpienie od wymierzenia kary nazywane jest również szczególnym przypadkiem sądowego prawa łaski. Niestety, nijak ma się to do królewskiego prawa łaski znanego z historycznych zapisów, ponieważ we współczesnym rozwiązaniu dochodzi do specyficznej formy skazania. Określenie „sądowy” wskazuje, że to właśnie ta instytucja decyduje (na podstawie stopnia winy sprawcy), czy odstąpienie obejmować ma karę i środek karny czy tylko karę⁸.

Można również spotkać opinie negatywnie odnoszące się do instytucji odstąpienia od wymierzenia kary, czego przykładem może być pogląd Kazimierza Postulskiego, uznający brak usankcjonowania sprawcy chociażby karą grzywny za przykład zaprzeczenia istoty i celu kary⁹.

⁵ M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995, s. 484.

⁶ E. Skrętowicz, *Odstąpienie od wymierzenia kary jako postać skazania*, NP 1980, nr 6, s. 78–80. Por. też: J. Majewski, *Glosa do wyroku SN z 4.XI.1999 r. WKN 38/99*, PiP 2001, nr 1, s. 109–112; R.A. Stefański, *Glosa do wyroku SN z 30.X.1996 r. V KKN 83/96*, WPP 1997, nr 1, s. 124–127; P. Gensikowski, *Glosa do wyroku SA w Białymstoku z 24.02.2004 r. II Aka 12/04*, PS 2006, nr 11–12, s. 334–341.

⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 172.

⁸ Zob. P. Gensikowski, *Aktualne problemy odstąpienia od wymierzenia kary jako klauzuli generalnej (art. 59 k.k.)*, PS 2009, nr 7–8, s. 145–159.

⁹ K. Postulski, *Umorzenie grzywny i innych „należności sądowych”*, Prok. i Praw. 2014, nr 5, s. 60–82.

Zanim jednak stwierdzone zostanie istnienie podstaw do zastosowania tej instytucji, sąd – zdaniem Wojciecha Michalskiego – musi rozważyć możliwości posłużenia się innymi formami degresji karania, np. nadzwyczajnym złagodzeniem kary, co ma zapobiec uznawaniu odstąpienia od ukarania za najprostszy czy najłatwiejszy środek możliwy do zastosowania¹⁰.

Można więc stwierdzić, że istotą odstąpienia od wymierzenia kary jest sam fakt napiętnowania sprawcy poprzez jego skazanie, a tym samym uznanie go winnym zarzucanego czynu, którą Janusz Sawicki określa jako „publicznie orzeczona nagana” nałożona na sprawcę¹¹. Natomiast wyrok zapadły w postępowaniu karnym skarbowym, w którym zastosowano powyższą instytucję, jest wiążący zarówno dla organów karnych, jak i cywilnych czy administracyjnych¹². Co ciekawe, jeżeli po uprawomocnieniu się odstąpienia od ukarania sprawca ponownie popełni czyn zabroniony, wyrok zapadły w powyższym postępowaniu nie stanowi podstawy do rozpatrywania działania sprawcy w ramach recydywy skarbowej. Jego zatarcie następuje po upływie roku od daty wydania prawomocnego orzeczenia lub wykonania orzeczonych środków karnych.

Wynika to z ustawowego wymogu dotyczącego recydywy skarbowej (art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s.), zgodnie z którym na sprawcę oprócz skazania za dany czyn musi zostać nałożona kara w postaci kary grzywny w wysokości co najmniej 120 stawek dziennych, co najmniej sześciu miesięcy pozbawienia wolności lub sześciu miesięcy kary ograniczenia wolności. Skoro ustawodawca w instytucji odstąpienia od wymierzenia kary zrezygnował z możliwości zastosowania powyższych sankcji, pomimo ponownego popełnienia tego samego przestępstwa lub podobnego, nie można uznać takiego zachowania za działanie w warunkach recydywy skarbowej¹³.

Zgodnie z założeniami wskazanymi w art. 19 k.k.s. sąd może zastosować tę instytucję w przypadku:

1) przestępstwa skarbowego zagrożonego karą pozbawienia wolności do trzech lat lub karą łagodniejszą, gdy stopień społecznej szkodliwości konkretnego czynu nie jest znaczny oraz gdy nie ma przesłanek kwalifikujących czyn do zastosowania art. 37 § 1 lub art. 38 § 2 k.k.s.,

2) wykroczenia skarbowego, gdy charakter i okoliczności popełnionego wykroczenia skarbowego, warunki i właściwości osobiste sprawcy oraz jego zachowanie po popełnieniu czynu zasługują na szczególne uwzględnienie,

¹⁰ W. Michalski, *Wychowawcza funkcja sądu w postępowaniu karnym*, Warszawa 1976, s. 115.

¹¹ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 276.

¹² Zob. Z. Siwik, *Odstąpienie od wymierzenia kary w prawie karnym skarbowym...*, s. 58–67. Por. E. Skrętowicz, *Odstąpienie od wymierzenia kary jako postać skazania...*, s. 78–81.

¹³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 59.

3) okoliczności określonych w innych artykułach kodeksu karnego skarbowego, przewidujących możliwość odstąpienia od wymierzenia kary, czyli:

- jeżeli sprawca wykroczenia działał w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu co do okoliczności wyłączających bezprawność czynu (art. 10 § 5 k.k.s.),
- jeżeli sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego działał w warunkach ograniczonej poczytalności (art. 11 § 2 i 3 k.k.s.)¹⁴,
- w przypadku współsprawcy, którego nie dotyczy tzw. okoliczność osobista sprawcy (art. 20 § 3 k.k.s. w zw. z art. 21 § 3 k.k.),
- w przypadku podlegacza lub pomocnika, gdy sprawca czynu nawet nie usiłował dokonać czynu zabronionego (art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 22 § 2 k.k.),
- w sytuacji tzw. usiłowania nieudolnego (art. 21 § 3 k.k.s. w zw. z art. 14 § 2 k.k.),
- jako jedna z form zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 36 § 1 pkt 2 k.k.s.),
- wobec podatnika, który został pociągnięty do odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe polegające na uporczywym niepłaconiu podatku w terminie, jeżeli przed wszczęciem postępowania w tej sprawie uiścił całą wymaganą należność publicznoprawną (art. 57 § 2 k.k.s.),
- wobec płatnika lub inkasenta, który został pociągnięty do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na niewpłaconiu pobranego podatku na rzecz właściwego organu, jeżeli przed wszczęciem postępowania w tej sprawie uiścił całą wymaganą należność publicznoprawną na rzecz właściwego organu (art. 77 § 4 i 5 k.k.s.)¹⁵.

Jak wynika z badań przeprowadzonych w wybranych sądach rejonowych, podstawowym warunkiem skorzystania z tej instytucji jest uiszczenie przez sprawcę wymaganej należności publicznoprawnej (jeżeli czyn zabroniony dotyczy takiego uszczuplenia), co również wynika z obostrzeń zawartych w przepisach określających możliwość zastosowania tej instytucji.

Wymóg uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej w określonych przypadkach jest przykładem dążenia do spełnienia podstawowego celu, jaki przyświeca stosowaniu sankcji wobec sprawcy, czyli wypełnieniu uszczerbku powstałego na skutek popełnienia czynu zabronionego. Natomiast odstąpienie od wymierzenia kary jest przykładem postępowania, w którym to wypełnienie uszczerbku następuje jeszcze przed wydaniem wyroku w sprawie¹⁶.

¹⁴ Zob. S. Pikulski, M. Szwejkowska, *Współczesne wykorzystanie wiedzy z zakresu psychiatrii i psychologii na potrzeby stosowania interwencji psychiatrycznej* [w:] A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak (red.), *Księga Jubileuszowa ku czci prof. M. Filara*, t. II, Toruń 2012, s. 58–74.

¹⁵ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 166.

¹⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 173.

Odstąpienie od wymierzenia kary jest instytucją o charakterze wyłącznie fakultatywnym, tym samym uznaniowość skorzystania z powyższych rozwiązań zależy tylko od decyzji sądu rozpatrującego daną sprawę. Podobne rozwiązanie względem tej instytucji ma miejsce w prawie karnym powszechnym, gdzie określone jest zarówno w przepisach części ogólnej (art. 14 § 2, art. 22 § 2, art. 25 § 2, art. 26 § 3, art. 26 § 3 w zw. z art. 5, 60 § 7, art. 61 § 1 w zw. z art. 60 § 3 k.k.), jak i części szczególnej (m.in. art. 216 § 3, art. 217 § 2, art. 233 § 5, art. 239 § 3 k.k.).

Zastosowanie tej formy degresji karania w prawie karnym powszechnym dopuszczają także przepisy kodeksu postępowania karnego (art. 343 § 1 k.p.k.) – w przypadku wydania wyroku skazującego przez sąd (w trybie konsensualnym) na wniosek prokuratora (uzgodniony z oskarżonym), jeżeli popełniony czyn zagrożony jest karą nieprzekraczającą pięciu lat pozbawienia wolności.

W prawie karnym powszechnym, podobnie jak w prawie karnym skarbowym, odstąpienie od wymierzenia kary może być przejawem nadzwyczajnego złagodzenia kary. Artykuł 60 § 7 k.k. jest jedynym przykładem obligatoryjnego zastosowanie odstąpienia od wymierzenia kary w tej gałęzi prawa¹⁷. Dodać jeszcze należy, że przepisu kodeksu karnego wyłączają możliwość zastosowania odstąpienia od wymierzenia kary w stosunku do sprawców występków o charakterze chuligańskim. Natomiast w kodeksie wykroczeń warunkiem zastosowania tej instytucji jest ustalenie, czy w danym przypadku istnieją okoliczności lub też warunki osobiste sprawcy zasługujące na szczególne uwzględnienie (art. 39 § 1 k.w.) lub czy sprawca wykroczenia w czasie popełnienia czynu działał w stanie poczytalności ograniczonej (art. 17 § 2 k.w.)¹⁸. Tym samym odstąpienie od ukarania sprawcy występujące w prawie wykroczeń stanowi najbardziej uznaniowy przykład zastosowania tej instytucji spośród wszystkich trzech przedstawionych gałęzi prawa karnego¹⁹.

Podobna fakultatywność występuje w przypadku orzekania wyroku o zupełnym odstąpieniu zarówno od wymierzenia kary, jak i środka karnego. Możliwość podejmowania decyzji o zastosowaniu środka karnego bądź całkowitej rezygnacji z jego zastosowania (art. 19 § 3 k.k.s.) ustawodawca pozostawił w wyłącznej gestii sądu rozpatrującego daną sprawę. Wydanie wyroku kadłubowego jest obligatoryjne jedynie w sytuacji, gdy wymagane jest zastosowanie środka karnego w postaci przepadku przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione (29 § 4 k.k.s. w zw. z art. 19 § 3 k.k.s.).

¹⁷ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 539.

¹⁸ M. Bojarski, W. Radecki, *Kodeks wykroczeń. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 290–291.

¹⁹ Zob. K. Szczehowicz, B. Orłowska-Zielińska, R. Dziembowski, *Kontrowersje w aspekcie spójności prawa karnego i prawa wykroczeń*, Przegląd Policyjny 2011, nr 2, s. 150–153.

Powyższe przypadki stosowania odstąpienia od wymierzenia kary określa się w literaturze jako:

– zupełne odstąpienie od wymierzenia kary i środków karnych – polegające na odstąpieniu od wymierzenia kary wobec sprawcy, jak i rezygnacji z zastosowania środka karnego,

– niezupełne odstąpienie od wymierzenia kary – polegające na odstąpieniu od wymierzenia kary wobec sprawcy, przy jednoczesnym orzeczeniu wobec niego jednego lub kilku środków karnych, które przejmują rolę kary orzekanej w „zwykłych” wyrokach skazujących.

W przypadku zupełnego odstąpienia od wymierzenia kary i środka karnego uznaje się, że funkcja i cele kary, które miały zostać zrealizowane poprzez skazanie sprawcy czynu zabronionego, osiągnane zostają przez sam fakt skazania sprawcy, co ustawodawca w art. 19 § 3 k.k.s. oddaje całkowicie ocenie sądu.

Warto zauważyć, że zupełne odstąpienie od kary i środka karnego jest możliwe nawet w sytuacji, gdy przepis ustawy nakazuje ich zastosowanie, np. w sytuacji istnienia obowiązku przepadku przedmiotów, które zostały użyte do popełnienia czynu zabronionego (poza wyjątkiem, o którym była mowa wcześniej)²⁰. W tej materii ustawodawca pozostawił sądom całkowitą swobodę, które podejmują decyzję na podstawie ustaleń wynikających z przeprowadzonej rozprawy sądowej, pozostawiając jako jedyne piętno wobec sprawcy sam fakt skazania.

Jak zauważa Janusz Sawicki, powyższe rozwiązanie pozwala na wprowadzenie pewnej fikcji prawnej, bowiem wpis o skazaniu z zastosowaniem odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy, dokonywany w Krajowym Rejestrze Karnym, ulega zatarciu po upływie roku od chwili wydania prawomocnego orzeczenia. Dzięki temu osoba, wobec której zastosowano zatarcie skazania, może stwierdzać, że jest osobą niekaraną, a sądy nie mogą powoływać się na poprzedni wyrok, chociaż w powszechnej opinii społecznej ta osoba ciągle jest uważana za osobę skazaną za popełnienie czynu zabronionego²¹.

Natomiast niezupełne odstąpienie od wymierzenia kary pozwala na zastosowanie wielu środków karnych, które (jak zostało to stwierdzone wcześniej) mają w takiej sytuacji realizować funkcje i cele wypełniane zazwyczaj przez orzekaną karę. W przypadku sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego przepisy karne skarbowe umożliwiają zastosowanie środków karnych w postaci przepadku przedmiotów (art. 20 § 2 pkt 2 k.k.s.) lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 20 § 2 pkt 3 k.k.s.).

²⁰ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 167.

²¹ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 302–303.

Wobec sprawcy przestępstwa skarbowego oprócz wymienionych środków możliwe jest zastosowanie środków karnych takich, jak:

- przepadek korzyści majątkowej (art. 20 § 2 pkt 4 k.k.s.),
- ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 20 § 2 pkt 4a k.k.s.),
- zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska (art. 20 § 2 pkt 5 k.k.s.),
- podanie wyroku do publicznej wiadomości (art. 20 § 2 pkt 6 k.k.s.).

Jak zauważa Sawicki, możliwość zastosowania wobec sprawców przestępstw skarbowych środków karnych w postaci przepadku korzyści majątkowej lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej umożliwiła nowelizacja przepisów karnych skarbowych z dnia 28 lipca 2005 r.²² Dotyczy to także sprawców nieobecnych na rozprawie. W sytuacji, gdy sprawca czynu zabronionego stale przebywa za granicą lub nie można ustalić jego miejsca pobytu czy zamieszkania, zastosowanie odstąpienia od wymierzenia kary wydaje się być najrozsądniejszym rozwiązaniem z uwagi na potrzebę wypełnienia kompensacyjnych potrzeb stawianych wobec procesu karnego skarbowego, zwłaszcza jeżeli istnieje możliwość orzeczenia środka karnego w postaci przepadku przedmiotów.

Powyższe rozwiązanie, zdaniem Violetty Konarskiej-Wrzosek, Tomasza Oczkowskiego oraz Jerzego Skorupki, ma wyłącznie pragmatyczny charakter, ponieważ ewentualne orzeczenie kary wobec nieobecnego sprawcy mogłoby pozostać orzeczeniem martwym z nikłą szansą jego wykonalności, stanowiąc tym samym przykład bezsilności organu procesowego wobec sprawcy i popełnionego czynu zabronionego²³.

Jak zauważają Tomasz Grzegorzczak oraz Arnold Gubiński, uznanie niskiej szkodliwości czynu stanowi okoliczność wyłączającą odpowiedzialność karną sprawcy, natomiast odstąpienie od wymierzenia kary uwarunkowane jest względami celowości. Wartościowaniu podlega zatem sama potrzeba zastosowania środka karnego, a podstawa do takiego działania jest znacznie szersza niż w przypadku oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu²⁴.

²² Ibidem, s. 300.

²³ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 167.

²⁴ T. Grzegorzczak, A. Gubiński, *Prawo wykroczeń*, Warszawa 1996, s. 176.

5.3. Funkcjonowanie instytucji odstąpienia od wymierzenia kary sprawcy

Jak wspomniano, instytucja odstąpienia od wymierzenia kary jest przykładem zastosowania zaniechania ukarania sprawcy na etapie postępowania sądowego, w przeciwieństwie do czynnego żalu, który odbywa się wyłącznie na etapie finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego. Sąd rozpoznający daną sprawę decyduje, czy skorzysta z możliwości zastosowania tej instytucji czy innych rozwiązań procesowych.

Odstąpienie od wymierzenia kary było również przedmiotem badań Sawickiego, który analizował zakres wykorzystania tej instytucji w latach 2005–2009 w wybranych sądach rejonowych orzekających na terenie Wrocławia, czyli: II i XII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego dla Wrocławia Fabrycznej, II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego dla Wrocławia Krzyków, II i V Wydział Karny Sądu Rejonowego dla Wrocławia Śródmieścia. Autor wskazuje, ile spraw sądowych zakończyło się odstąpieniem od wymierzenia kary na tle wszystkich spraw karnych skarbowych, którymi zajmowały się wrocławskie sądy rejonowe²⁵.

Analizując uzyskane wyniki, można zauważyć, że na przestrzeni podanego okresu badawczego stosunek procentowy spraw dotyczących odstąpienia od wymierzenia kary do innych rodzajów rozstrzygnięć, jakie zapadały w Wydziałach Karnych Sądów Rejonowych, wynosi:

- Sąd Rejonowy dla Wrocławia Fabrycznej – 0,35%,
- Sąd Rejonowy dla Wrocławia Krzyków – 0,65%,
- Sąd Rejonowy dla Wrocławia Śródmieścia – 1,76%.

Jak zauważa autor badań, zastosowanie odstąpienia od wymierzenia kary ma wręcz symboliczny wymiar i nie jest częstym „narzędziem” w pracy sędziów. Wrocławscy sędziowie uznają je za bardzo szczególną na tle innych form zaniechania ukarania sprawcy, która stosowana jest tylko w wyjątkowych sprawach.

Sawicki uznaje również, że odstąpienie od ukarania sprawcy ma bardziej charakter „wentyla bezpieczeństwa” i stosowane jest tylko w przypadkach, w których dochodzi do skazania z czysto formalnego punktu widzenia, gdy zastosowanie kary mogłoby zostać odebrane jako przejaw nadmiernego sformalizowania sądów czy ich bezduszości. Autor badań podkreśla również, że większość przypadków zastosowania odstąpienia od wymierzenia kary kończyło się zastosowaniem środka karnego w postaci przepadku przedmiotów, a sprawcy byli często dodatkowo zobowiązani do poniesienia kosztów wynagrodzenia obrońcy, a jednocześnie zwalniani z kosztów postępowania²⁶.

²⁵ Dane uzyskane na podstawie publikacji J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym...*, s. 339–342.

²⁶ Ibidem, s. 339–340.

Badania przeprowadzone w warmińsko-mazurskich sądach rejonowych obejmują rozstrzygnięcia, które zapadły w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie, VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu, X Wydziale Grodzkim Sądu Rejonowego w Elblągu oraz II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim w latach 2000–2010. Dane statystyczne zestawione w tabelach 23–25 obejmują sprawy dotyczące zarówno popełnienia przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych, w których zapadły wyroki skazujące.

Tabela 23

Efektywność stosowania odstąpienia od wymierzenia kary w Sądzie Rejonowym w Olsztynie²⁷

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Odstąpienie od wymierzenia kary	4	22	6	5	3	4	1	1	0	2	1	49
Pozostałe postępowania	282	522	359	338	665	470	279	189	215	252	361	3932
Razem	286	544	365	343	668	474	280	190	215	254	362	3981

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów.

Przypadki, w których sędziowie zdecydowali się na odstąpienie od wymierzenia kary, stanowią średnio 1,23% wszystkich postępowań przeprowadzonych w II i VII wydziale karnym olsztyńskiego sądu rejonowego w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego na przestrzeni badanego okresu. Najwięcej postępowań zakończonych odstąpieniem od wymierzenia kary miało miejsce w 2001 r. (4,04% postępowań), najmniej, bo ani jeden, w 2008 r. (0,00%).

Tabela 24

Efektywność stosowania odstąpienia od wymierzenia kary w Sądzie Rejonowym w Elblągu²⁸

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008*	2009*	2010	Razem
Odstąpienie od wymierzenia kary	0	0	0	0	0	1	0	0	0	3	1	5
Pozostałe postępowania	7	5	122	262	108	550	475	10	384	483	527	2933
Razem	7	5	122	262	108	551	475	10	384	486	528	2938

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów.

Gwiazdką (*) oznaczono dane pochodzące z X Wydziału Grodzkiego.

²⁷ Liczba postępowań, w których stwierdzono podstawę do odstąpienia od wymierzenia kary, przeprowadzonych w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

²⁸ Liczba postępowań, w których stwierdzono podstawę do odstąpienia od wymierzenia kary, przeprowadzonych w VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Analiza danych wskazuje, że liczba przypadków zakwalifikowanych jako odstąpienie od wymierzenia kary stanowi średnio 0,17% wszystkich postępowań przeprowadzonych w elbląskim sądzie rejonowym na przestrzeni badanego okresu. Porównując te ustalenia z wcześniej przeanalizowanymi danymi, można zauważyć, że w przypadku elbląskiego sądu liczba postępowań, w których sędziowie zdecydowali się na odstąpienie od wymierzenia kary, ma charakter marginalny oraz jest nieznacznie niższa od danych z Olsztynie. Najwięcej przypadków, w których postępowania w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zakończyło się odstąpieniem od wymierzenia kary, miało miejsce w 2009 r. (0,61% wszystkich postępowań), zaś najmniej w latach 2000–2004, 2006–2008, gdy nie stwierdzono żadnego przypadku odstąpienia od wymierzenia kary (0,00%).

Tabela 25

Efektywność stosowania odstąpienia od wymierzenia kary
w Sądzie Rejonowym w Lidzbarku Warmińskim²⁹

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Odstąpienie od wymierzenia kary	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	0	0	0	0	0	0
Pozostałe postępowania	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003
Razem	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału.

Na podstawie danych zebranych w powyższej tabeli można zauważyć, że na przestrzeni badanego okresu nie stwierdzono żadnego przypadku odstąpienia od wymierzenia kary, co stanowi 0,00% wszystkich postępowań przeprowadzonych w II wydziale karnym powyższego sądu.

Jak wynika z powyższych danych, odsetek spraw zakończonych odstąpieniem od wymierzenia kary wśród innych rodzajów rozstrzygnięć, jakie zapadały w wybranych wydziałach karnych sądów rejonowych, wynosi:

- Sąd Rejonowy w Olsztynie – 1,23%,
- Sąd Rejonowy w Elblągu – 0,17%,
- Sąd Rejonowy w Lidzbarku Warmińskim – 0,00%.

Postępowania sądowe w zakresie odstąpienia od wymierzenia kary stanowią zatem marginalną liczbę spraw, w których zapadły wyroki skazujące, podobnie jak miało to miejsce w przypadku badań Sawickiego. Przypadki, w których sędziowie orzekają winę sprawcy, jednocześnie odstępując od egzekwowania sankcji, należą do wyjątków.

²⁹ Liczba postępowań, w których stwierdzono podstawę do odstąpienia od wymierzenia kary przeprowadzonych w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Na uwagę zasługują orzeczenia zapadłe w lidzbarskim sądzie rejonowym, gdzie na przestrzeni badanego okresu nie zapadł żaden wyrok z wykorzystaniem tej instytucji. Może to świadczyć o tym, że według sędziów lidzbarskiego wydziału karnego nie nastąpiła jeszcze w ich działalności sytuacja na tyle wyjątkowa, by zdecydować się na odstępianie od wymierzenia kary. We wszystkich badanych organach sędziowie bardziej przychylali się do zastosowania kadłubowych wyroków przy zastosowaniu środka karnego w postaci przypadków przedmiotów niż zupełnego odstępiania od wymierzenia kary.

Podobnie jak w przypadku badań przeprowadzonych przez Sawickiego, także w ww. sądach wobec skazanych często stosowano zwolnienia z kosztów postępowania sądowego ze względu na ich sytuację ekonomiczną.

Tak marginalne zastosowanie instytucji zaniechania ukarania sprawcy może budzić zaskoczenie i wymaga wyjaśnienia. Jak zostało to już stwierdzone, podstawą do zastosowania odstępiania od wymierzenia kary jest uiszczenie przez oskarżonego wymaganej należności publicznoprawnej przed wydaniem wyroku (art. 19 § 2 k.k.s.). W związku z powyższym, jeżeli sprawca ma zamiar uiścić wymaganą należność publicznoprawną w związku ze wszczętym wobec niego postępowaniem karnym skarbowym, najczęściej robi to na etapie postępowania przygotowawczego, a takie zachowanie sprawcy najczęściej kwalifikowane jest do zastosowania wobec niego dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (stosowane najczęściej w olsztyńskich finansowych organach postępowania przygotowawczego) lub postępowania mandatowego (stosowane najczęściej wobec sprawców wykroczeń w elbląskich finansowych organach postępowania przygotowawczego), co w definitywny sposób kończy postępowanie karne skarbowe wobec danego sprawcy, a tym samym uniemożliwia zastosowanie instytucji odstępiania od wymierzenia kary.

Większość tych nielicznych przypadków, w których dochodzi do zastosowania przez sędziów odstępiania od wymierzenia kary, dotyczy osób nieobecnych albo sprawców, którzy dopiero na etapie postępowania sądowego uświadomili sobie wagę popełnionego czynu zabronionego oraz konsekwencje, jakie to spowoduje w ich życiu osobistym i zawodowym. W tym stwierdzeniu znajduje się wytłumaczenie przyczyny tak marginalnego zastosowania tej instytucji, co zostało stwierdzone w wybranych wydziałach karnych warmińsko-mazurskich sądów rejonowych (o zasadności stosowania odstępiania od wymierzenia kary wobec nieobecnych była mowa wcześniej).

NADZWYCZAJNE ZŁAGODZENIE KARY

6.1. Uwagi ogólne

Nadzwyczajne złagodzenie kary, zarówno na gruncie prawa karnego powszechnego, jak i prawa karnego skarbowego, polega na wymierzeniu sprawcy kary niższej niż w normalnych okolicznościach popełnienia czynu zabronionego. Instytucję tę stosuje się w sytuacji, gdy najniższy wymiar kary przewidzianej za dany czyn byłby niewspółmiernie wysoki do okoliczności czynu i zachowania sprawcy lub też gdy możliwe jest zastosowanie kary o charakterze nieizolacyjnym zamiast kary pozbawienia wolności¹.

Dodatkowo należy podkreślić, że nadzwyczajne złagodzenie kary, określone w art. 36 k.k.s., dotyczy tylko przestępstw skarbowych, o czym świadczy umiejscowienie tegoż artykułu w rozdziale 3, dotyczącym właśnie przestępstw skarbowych. Co ciekawe, szczególną formę nadzwyczajnego złagodzenia kary w przypadku wykroczeń skarbowych przewidywała ustawa karna skarbową z 1971 r., której art. 44 określał, że: „w wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można poprzestać na orzeczeniu kary dodatkowej przepadku rzeczy, jeżeli zachodzą warunki jej orzeczenia i jeżeli zostaną w ten sposób osiągnięte cele kary”².

Jednak stosowanie tej formy nadzwyczajnego złagodzenia kary, na co zwraca uwagę Jerzy Bafia, powinno być ograniczone do sytuacji prawdziwie wyjątkowych oraz przeprowadzone ze szczególną uwagą, ponieważ zastosowanie tylko przepadku przedmiotów może spowodować, że wartość rzeczy przekraczałaby wartość ewentualnie orzeczonej kary grzywny³.

Choć w obecnym kodeksie karnym skarbowym nie przewidziano tej instytucji, można jednak przyjąć, że rozwiązanie to zastosowano w ramach odstąpienia od wymierzenia kary, czyli zupełnie odrębnej instytucji degresji karania.

Podstawą do zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary jest przede wszystkim osoba sprawcy (jego właściwości i warunki osobiste, zachowanie przed i po popełnieniu przestępstwa skarbowego), a także okoliczności związane z czynem. Przede wszystkim rozpoznaniu podlega, czy sprawca starał się

¹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 165–166.

² Z. Siwik, *Źródła do nauki prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1982, s. 34.

³ J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978, s. 82–83; por. F. Prusak, W. Świda, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989, s. 52.

naprawić wyrządzoną szkodę (zwłaszcza jeżeli popełnienie czynu zabronionego związane było z uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej), co przemawiałoby za uznaniem takiego zachowania za atypowy, a tym samym za zmniejszony, stopień społecznej szkodliwości⁴.

Dodatkową przesłanką do zastosowania tej instytucji może być uwzględnienie zasady humanitaryzmu, wskazującej m.in. na wychowawczy charakter orzeczonej kary, który powinien zostać uwzględniony zwłaszcza w odniesieniu do osoby nieletniej lub młodocianej (art. 12 § 3 k.k.s.)⁵. Należy również zauważyć, że stosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary ma charakter fakultatywny, z wyjątkiem (określonym w art. 36 § 3 k.k.s.) sytuacji, którą można określić jako specyficzną formę czynnego żalu skarbowego a która dotyczy sprawcy współdziałającego z innymi sprawcami lub działającego w zorganizowanej grupie przestępczej czy związku mającym na celu popełnienie przestępstwa, jeżeli sprawca wyjawiał przed organami postępowania przygotowawczego okoliczności dotyczące popełnionego czynu oraz wszystkie inne istotne informacje dotyczące m.in. osób współdziałających (szczególne okoliczności związane z tym przypadkiem nadzwyczajnego złagodzenia kary zostaną opisane w dalszej części opracowania).

Jest to jedyny przypadek obligatoryjnego stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary, który wprowadziła nowelizacja prawa karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r., określana również jako nowelizacja dotycząca tzw. małego świadka koronnego⁶.

Warto również podkreślić, że pomimo swojej autonomiczności prawo karne skarbowe recypuje część rozwiązań dotyczących nadzwyczajnego złagodzenia kary z prawa karnego powszechnego, określonych w przepisach art. 60 § 1 i 2 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

W literaturze obecne są rozważania na temat relacji pojęć „zwyczajnego wymiaru kary” oraz „nadzwyczajnego wymiaru kary”. Według Krystyny Daszkiewicz, sąd działa w granicach zwyczajnego wymiaru kary, jeżeli za dane przestępstwo wymierza sankcję mieszczącą się w granicach przewidzianej kary albo wymierza karę łagodniejszego rodzaju spośród kar grożących alternatywnie za dane przestępstwo. Jeśli natomiast orzeka sankcję poniżej dolnej granicy kary przewidzianej za dane przestępstwo albo wymierza karę łagodniejszą rodzajowo, której przepis nie przewiduje, to działając w granicach nadzwyczajnego wymiaru kary, wymierza karę nadzwyczajnie złagodzoną⁷.

⁴ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 535.

⁵ Z. Sienkiewicz, *O podstawach nadzwyczajnego złagodzenia kary* [w:] L. Bogunia (red.), *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, t. 5, Wrocław 2000, s. 58.

⁶ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 157. Por. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 195.

⁷ K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym*, Warszawa 1976, s. 10.

Stosunkowo szeroko nadzwyczajny wymiar kary rozumie Zbigniew Ćwiąkański, którego zdaniem: „są to pewne sytuacje, w których wymiar kary bądź mieści się w granicach ustawowego zagrożenia za dane przestępstwo, lecz nie można wykorzystać dla wymiaru kary w konkretnym przypadku jego pełnego przedziału, bądź też istnieje obowiązek lub uprawnienie do wymierzenia kary poza tymi granicami. W ramach nadzwyczajnego wymiaru kary wyróżnia się nadzwyczajne złagodzenie kary i nadzwyczajne jej obostrzenie”⁸.

W myśl art. 36 § 1 k.k.s. istota nadzwyczajnego złagodzenia polega na wymierzeniu kary poniżej dolnej granicy ustawowego zagrożenia albo kary łagodniejszego rodzaju. Do zagadnień o podstawowym znaczeniu należy zatem właściwe rozumienie pojęcia granicy ustawowego zagrożenia. Zgodnie z ustaleniami poczynionymi we wcześniejszych rozdziałach niniejszego opracowania pod pojęciem tym rozumie się granice kary określonej za dany typ przestępstwa w przepisie części szczególnej kodeksu karnego skarbowego.

Trzeba podkreślić, że w odniesieniu do stwierdzenia jakoby sąd wymierzał karę w granicach przewidzianych w ustawie (co wynika z art. 53 § 1 k.k., nierecywowanego na płaszczyznę prawa karnego skarbowego) Daszkiewicz wyraża obawę, czy norma zawarta w tym przepisie przewiduje tylko dyrektywy zwyczajnego wymiaru kary czy również dyrektywy nadzwyczajnego wymiaru kary. Uwzględniając te wątpliwości, trzeba konsekwentnie uznać, że zastosowanie przez sąd nadzwyczajnego wymiaru kary wykracza poza granice przewidziane w ustawie⁹.

Należy przy tym jednak podkreślić, że pojęcie ustawowego wymiaru kary (granice przewidziane w ustawie) zwykle odpowiada tylko granicom zagrożenia ustawowego, ponieważ te ostatnie mogą być modyfikowane przez normy zawarte w przepisach części ogólnej kodeksu karnego skarbowego i dlatego regulacje o charakterze obligatoryjnym zmieniające granice sankcji za dane przestępstwo zalicza się do ustawowego wymiaru kary¹⁰.

Wobec powyższego nasuwa się wniosek, że w przypadkach, w których ustawodawca przewiduje obowiązek nadzwyczajnego złagodzenia kary, sąd wymierza karę w granicach przewidzianych przez ustawę, czyli mamy tu do czynienia ze zwyczajnym wymiarem kary. Natomiast jeśli sąd jest uprawniony do zastosowania omawianej instytucji, wówczas następuje przejście na grunt sądowego wymiaru kary i dopiero w tych okolicznościach można zgodzić się z poglądem Daszkiewicz, że sąd wykracza poza granice określone w ustawie, a zatem stosuje nadzwyczajny wymiar kary.

⁸ Z. Ćwiąkański, *O niektórych pojęciach związanych z wymiarem kary*, NP 1989, nr 4, s. 54.

⁹ K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym...*, s. 27.

¹⁰ A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 1994, s. 330.

Wprawdzie art. 53 § 1 k.k. wprowadza jedynie wymiar kary w granicach przewidzianych przez ustawę, trudno jednak byłoby odmówić słuszności tezm Sądu Najwyższego wiążącym nadzwyczajny wymiar kary z oceną stopnia społecznej szkodliwości czynu (obecnie należy ujmować także stopień winy) oraz celami kary. Ogólne dyrektywy wymiaru kary wypływają jednakże z ogólnych założeń nauki o karze. Trudno zakładać, że dyrektywy dotyczą wyłącznie jej zwyczajnego wymiaru, a nadzwyczajny ma się odbywać bez nich¹¹.

W jednym z wyroków Sąd Najwyższy stwierdził natomiast, że rozstrzygnięcie o zastosowaniu albo niezastosowaniu nadzwyczajnego złagodzenia kary jest: „rozstrzygnięciem w kwestii wymiaru kary i jako takie musi uwzględniać wszystkie ogólne dyrektywy wymiaru kary zawarte w art. 50 kk [obecny art. 53 k.k.]”¹². W innym wypadku Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że orzeczenie w kwestii nadzwyczajnego złagodzenia kary jest orzeczeniem o karze, dlatego okoliczności decydujące o jej wymierzeniu mają znaczenie także w sprawie nadzwyczajnego złagodzenia¹³.

W świetle znanych w doktrynie poglądów, twierdzenia Daszkiewicz o dyrektywach wymiaru kary nie tylko nie mogą być pomijane przy wymiarze kary nadzwyczajnie złagodzonej, ale muszą być dwukrotnie brane pod uwagę. Zanim sąd podejmie decyzję o zastosowaniu tej instytucji, musi odpowiedzieć na pytanie, czy celowe jest skazanie sprawcy na karę, która mieści się w granicach jej zwyczajnego wymiaru, czy może nawet najniższa kara przewidziana za dane przestępstwo byłaby zbyt surowa dla sprawcy i wobec tego zasługuje tylko na karę nadzwyczajnie złagodzoną. Pierwszy raz sąd bierze pod uwagę dyrektywy wymiaru kary, podejmując decyzję o stosowaniu lub niestosowaniu nadzwyczajnego złagodzenia. Drugi raz uwzględnia je podczas wyboru kary nadzwyczajnie złagodzonej, w granicach, na jakie pozwala mu ustawa¹⁴.

Poszukując odpowiedzi na pytanie, czy w konkretnej sprawie zastosować nadzwyczajne złagodzenie, sąd rozważa przede wszystkim podstawę prawną, która decyduje o możliwości złagodzenia kary. Z analizy regulacji obowiązującego prawa karnego powszechnego wynika, że jego twórcy, rozszerzając możliwości stosowania tej instytucji i nadając jej generalnie fakultatywny charakter, przewidują jej występowanie w kilku grupach sytuacji. Nadzwyczajne złagodzenie może być zastosowane, gdy przepis ustawy wyraźnie przewiduje taką ewentualność (art. 60 § 1 k.k.). Pierwsza grupa obejmuje wobec tego wszystkie przypadki wymienione w ustawie, uzasadniające złagodzenie kary bez dodatkowych

¹¹ K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym...*, s. 28.

¹² Wyrok SN z dnia 22 lutego 1973 r., RW 136/73, OSNKW 1973, nr 6, poz. 82.

¹³ Wyrok SN z dnia 31 maja 1977 r., VI KRN 97/77, OSNKW 1977, nr 7–8, poz. 81.

¹⁴ K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym...*, s. 29.

przesłanek¹⁵. Obowiązujący kodeks karny utrzymuje także możliwość nadzwyczajnego złagodzenia kary ze względu na status sprawcy nieletniego (art. 10 § 2 k.k.) lub młodocianego (art. 60 § 1 k.k.), z tą jednak różnicą, że w odniesieniu do młodocianego zrezygnowano z warunku „szczególnie uzasadnionego wypadku” obecnego w regulacji z 1969 r. Podkreślić należy, że nadzwyczajne złagodzenie kary nie stanowi tu automatycznej reguły i może nastąpić tylko wtedy, gdy w ocenie sądu jest to uzasadnione celami wychowawczymi (wynika z odesłania do art. 54 § 1 k.k. zawierającego taką dyrektywę odnośnie wymiaru kary wobec obu kategorii sprawców), a wzgląd na dyrektywę sprawiedliwościową nie stoi na przeszkodzie nadzwyczajnemu złagodzeniu kary¹⁶.

W myśl art. 60 § 4 k.k. istnieje możliwość zastosowania omawianej instytucji wobec sprawcy, który niezależnie od wyjaśnień złożonych we własnej sprawie ujawnił przed organem ścigania istotne okoliczności dotyczące innego przestępstwa zagrożonego karą powyżej pięciu lat pozbawienia wolności. Nadzwyczajne złagodzenie może być jednak zastosowane tylko na wniosek prokuratora¹⁷.

Kolejną podstawę fakultatywnego zasądzenia nadzwyczajnego złagodzenia kary przewiduje art. 60 § 2 k.k., zgodnie z którym sąd może złagodzić karę w sytuacji, gdy nawet najniższa kara przewidziana za dane przestępstwo byłaby w jego ocenie niewspółmiernie surowa. Musi przy tym zachodzić szczególnie uzasadniony wypadek. Dotyczy to zwłaszcza trzech kategorii sytuacji:

1) pojednania się pokrzywdzonego ze sprawcą, naprawienie szkody albo uzgodnienie sposobu jej naprawienia,

2) wzgląd na postawę sprawcy, zwłaszcza gdy starał się o naprawienie szkody lub jej zapobieżenie,

3) poniesienie przez sprawcę przestępstwa nieumyślnego lub jego najbliższych poważnego uszczerbku w związku z popełnionym przestępstwem.

Użycie we wskazanym powyżej artykule zwrotu „w szczególności” pozwala wnioskować, że podstawą do skorzystania z tej instytucji mogą być również inne okoliczności, o ile uzasadniają przekonanie sądu, iż nawet najniższa kara przewidziana za dane przestępstwo byłaby niewspółmiernie surowa. Nie w każdym z wymienionych wypadków samo wystąpienie opisanych w nich warunków uzasadnia zastosowanie złagodzenia kary. Rozważania związane z tą sytuacją zawsze muszą uwzględniać stopień społecznej szkodliwości czynu i stopień winy.

¹⁵ Por.: H. Popławski, M. Surkont, *Nadzwyczajne złagodzenie kary lub odstąpienie od jej wymierzenia za przestępstwo łapownictwa*, Problemy Praworządności 1971, nr 4, s. 21–30; Z. Młynarczyk, *Nadzwyczajne złagodzenie kary ze szczególnym uwzględnieniem grzywny*, Prok. i Pr. 1997, nr 9, s. 121–123.

¹⁶ A. Marek, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1999, s. 178.

¹⁷ Zob. Z. Cwiakalski, *O warunkach zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary*, Palestra 1979, nr 8–9, s. 54–65.

Według Kazimierza Buchały ocena ta rozkłada się na trzy etapy. Pierwszy to stwierdzenie istnienia podstawy do nadzwyczajnego złagodzenia. Drugi polega na ocenie sankcji, którą należałoby wymierzyć, gdyby nie zaistniała sytuacja będąca podstawą złagodzenia. Trzeci to przeprowadzenie bilansu i stwierdzenie, czy w danym wypadku nawet najniższa kara przewidziana za konkretne przestępstwo byłaby nadmiernie surowa dla sprawcy. Ponadto analiza przeprowadzona w kontekście pozostałych dyrektyw wymiaru kary powinna prowadzić do wniosku, że opłaca się wymierzyć karę nadzwyczajnie złagodzoną, aby w ten sposób zapewnić spełnienie celów kary¹⁸.

Natomiast jak zauważa Andrzej Marek, przesłanki nadzwyczajnego złagodzenia kary występujące w prawie karnym powszechnym, zarówno te o charakterze obligatoryjnym, jak i fakultatywnym, można podzielić na trzy rodzaje – motywy ustawodawcze, które doprowadziły do ich określenia w ustawie. Pierwszy motyw (określony jako przesłanka w myśl art. 60 § 2 pkt 1 k.k.) ma charakter wiktymologiczny i dotyczy uwzględnienia interesów pokrzywdzonego, a tym samym umożliwia przeprowadzenie mediacji. Drugi motyw (określony w art. 60 § 2 pkt. 3 k.k.) ma charakter humanitarny i uwzględnia szkodę pokrzywdzonego spowodowaną popełnieniem przestępstwa przez sprawcę czynu. Trzeci motyw (określony w art. 60 § 3 k.k.) ma charakter polityczno-kryminalny i służy jako narzędzie do skuteczniejszej walki z przestępczością zorganizowaną poprzez umożliwienie współsprawcy zadenuncjonowanie innych uczestników czynu zabronionego i tym samym nagrodzenie go w postaci łagodniejszego wymiaru kary¹⁹.

Zgodnie z mniejszościowym poglądem, prezentowanym m.in. przez Buchałą, zwrot „kara niewspółmiernie surowa” występuje jedynie w art. 60 § 2 k.k., dlatego w pozostałych wypadkach wystarcza fakt, że kara wymierzona według dolnej granicy sankcji byłaby nadmiernie surowa w stosunku do kary, którą należałoby wymierzyć²⁰.

Zdaniem Władysława Woltera niewspółmierna surowość kary musi zachodzić przy każdym nadzwyczajnym złagodzeniu, gdyż w przeciwnym wypadku instytucja ta byłaby pozbawiona racji. Jeżeli nadzwyczajne złagodzenie polega na wymierzeniu kary poniżej dolnej granicy ustawowego zagrożenia albo kary łagodniejszego rodzaju, to jasne jest – jak tłumaczy autor postulatu – że ustawowy wymiar kary nie nadaje się do wymierzenia właściwie łagodnej kary. Dotyczy to sytuacji, gdy każdy najłagodniejszy wymiar kary, ale pozostający w granicach ustawowego zagrożenia za dane przestępstwo, byłby niewspółmiernie surowy. Występuje to także w sytuacjach, o których mowa w art. 60 § 1 k.k., gdy

¹⁸ K. Buchała (red.), Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, A. Zoll, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994, s. 438–439.

¹⁹ A. Marek, *Prawo karne w pytaniach i odpowiedziach*, Toruń 2007, s. 227.

²⁰ Z. Cwiakalski, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w praktyce sądowej*, Warszawa 1982, s. 11.

możliwość taką przewiduje ustawa oraz gdy mamy do czynienia z młodocianym lub nieletnim²¹.

Konkludując, wszelkie sytuacje dające możliwość zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary tworzą tylko warunki konieczne, lecz nigdy wystarczające do zastosowania przez sąd tej instytucji. Drugim koniecznym warunkiem jest stwierdzenie niewspółmiernej surowości grożącej kary, co oznacza, że po ocenie stopnia winy i szkodliwości czynu sąd musi dojść do wniosku, iż nawet najniższa kara przewidziana za dane przestępstwo byłaby nadmiernie surowa wobec konkretnego sprawcy²².

Kodeks karny wprowadza również (jedyny zresztą) nieznanym wcześniej przypadek obligatoryjnego nadzwyczajnego złagodzenia kary. Dotyczy on sprawcy współdziałającego z innymi osobami (co najmniej dwiema) w popełnieniu przestępstwa, który ujawnił organowi ścigania informacje dotyczące osób uczestniczących w przestępstwie oraz istotne okoliczności jego popełnienia (art. 60 § 3 k.k.). Regulacja ta ma wspomóc wymiar sprawiedliwości w walce z przestępczością zorganizowaną, intencje ustawodawcy zasługują więc na uznanie²³, choć trudno nie dostrzec, że jest ona zbyt ogólna i może rodzić efekty odmienne od zamierzonych²⁴. Z rozpatrywanego aspektu dyrektyw wymiaru kary niweczy istniejącą wszak w każdej sprawie konieczność orzeczenia kary współmiernej do winy i społecznej szkodliwości czynu. Ustawodawca obliuguje sąd do nadzwyczajnego złagodzenia kary tzw. denuncjatorowi, jeśli tylko spełnione są warunki określone w art. 60 § 3 k.k.

Nie sposób zatem stwierdzić, że sąd ma możliwość (choć w myśl art. 53 § 1 k.k. powinien) uwzględnienia wskazań płynących z dyrektywy sprawiedliwościowej, jeżeli np. za przestępstwo rozboju z użyciem broni, noża czy innego podobnie niebezpiecznego przedmiotu lub środka (art. 280 § 2 k.k.), zagrożonego karą pozbawienia wolności od 3 do 15 lat (art. 37 k.k.), musi on wobec denuncjatora orzec karę w wymiarze od roku do (maksymalnie) 2 lat i 11 miesięcy, gdyż w myśl art. 60 § 6 k.k. nadzwyczajne złagodzenie polega na wymierzeniu kary poniżej dolnej granicy zagrożenia ustawowego²⁵.

Podobny zresztą, czyli wręcz paradoksalnie nadmierny, obraz nadzwyczajnego złagodzenia uzyskamy, zestawiając zasady wymiaru kary nadzwyczajnie złagodzonej (art. 60 § 6 i 7 k.k.) z innymi przypadkami przewidującymi tę instytucję. Ze względu na to jednak, że ustawodawca pozostawił je uznaniu sądu, można przypuszczać, że sądy mimo wszystko będą wymierzały kary tak,

²¹ Ibidem, s. 10.

²² Ibidem, s. 15.

²³ Zob. A. Abramczyk, *Zmowa „sypania”*, PiŻ 1999, nr 5.

²⁴ A. Marek, *Prawo karne...*, s. 351.

²⁵ Zob. K. Siwek, *Kara nadzwyczajnie złagodzona za zbrodnie*, Prok. i Praw. 2013, nr 1, s. 139–155.

by nie pomijać wskazań wynikających z art. 53 § 1 k.k., zwłaszcza zaś uniwersalnej dyrektywy sprawiedliwościowej.

Analizując przepisy prawa karnego skarbowego, nadzwyczajne złagodzenie kary ma miejsce w ściśle określonych sytuacjach podyktowanych przesłankami, do których należą:

1) względy wychowawcze w stosunku do osoby młodocianej (art. 12 § 3 k.k.s.),
2) reakcja na samodzielną próbę naprawienia wyrządzonej szkody przez sprawcę, przed zapadnięciem rozstrzygnięcia w postępowaniu sądowym (art. 36 § 2 k.k.s.),

3) wobec współsprawcy, który w postępowaniu ujawnia wszystkie okoliczności i informacje związane z popełnieniem czynu zabronionego (art. 36 § 3 k.k.s.),

4) wobec osoby działającej w stanie ograniczonej poczytalności (art. 11 § 2 k.k.s.),

5) w sytuacji, w której mamy do czynienia z działaniem w ramach nieusprawiedliwionego błędu co do kontratypu (art. 10 § 5 k.k.s.),

6) wobec sprawcy czynu, który działał w ramach usiłowania nieudolnego (art. 14 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.),

7) wobec sprawcy, który złożył bezskuteczny czynny żal (art. 15 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. oraz art. 23 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),

8) w stosunku do podżegacza lub pomocnika, gdy sprawca czynu zabronionego nie usiłował lub nie dokonał tego czynu (art. 22 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),

9) wobec współsprawcy, który nie został pociągnięty do odpowiedzialności za wszystkie czyny dokonane przez innego ze sprawców, zwłaszcza gdy nie dotyczą go przesłanki związane z nadzwyczajnym obostrzeniem kary (art. 21 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),

10) w stosunku do płatnika lub inkasenta, który nie uiścił pobranej kwoty podatku w wymaganym ustawowo terminie, jednak przed wszczęciem postępowania uiścił wymaganą należność (art. 77 § 4 k.k.s.).

Jak słusznie zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, wszystkie wymienione powyżej przesłanki (oprócz wskazanej w punkcie trzecim) mają charakter fakultatywny, w związku z czym sąd nie jest zobligowany do stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary zawsze, gdy wystąpi któraś z wymienionych sytuacji²⁶.

Należy przy tym podkreślić, że prawo karne skarbowe pomimo swojej autonomii, także w zakresie okoliczności wpływających na szczególnie ustawowy wymiar kary, uwzględnia przesłanki recypowane z prawa karnego powszechnego, głównie normę prawną zawartą w art. 60 § 1 i 2 k.k., zgodnie z art. 20 § 2 k.k.s.

²⁶ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 166. Zob.: wyrok SN z dnia 28 stycznia 1975 r., III KR 184/74, niepublikowany; wyrok SA w Katowicach z dnia 12 grudnia 1996 r., II AKA 373/96, OSA 1997, nr 4, poz. 15.

Gdy sąd uznaje, że okoliczności sprawy przemawiają za zastosowaniem nadzwyczajnego złagodzenia kary, wykonanie dolegliwości polega na przepisie art. 36 § 1 k.k.s. I tak, w myśl postanowień zawartych w ww. przepisie, stosując nadzwyczajne złagodzenie kary, sąd może:

1) wymierzyć karę ograniczenia wolności, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności,

2) odstąpić od wymierzenia kary i orzec środek karny wymieniony w art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s.,

3) odstąpić od wymierzenia środka karnego, chociażby jego orzeczenie było obowiązkowe.

Prawo karne powszechne w zapisach kodeksowych przewiduje dwa wypadki obligatoryjnego stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary. Są to sytuacje, w których sprawca:

1) jest nieletnim powyżej 15. roku życia (art. 10 § 2 i 3 k.k.),

2) jest współsprawcą działającym z innymi, który ujawnił pozostałych uczestników oraz wszystkie istotne okoliczności związane z popełnieniem czynu (art. 60 § 4 k.k.).

Natomiast fakultatywność stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary w prawie karnym powszechnym przewidziana jest w sytuacjach:

1) usiłowania nieudolnego (art. 14 § 2 k.k.),

2) bezskutecznego czynnego żalu sprawcy lub współsprawcy usiłującego popełnić przestępstwo (art. 15 § 2 i art. 23 § 2 k.k.),

3) przekroczenia granicy obrony koniecznej oraz stanu wyższej konieczności (art. 25 § 2 i art. 26 § 3 k.k.),

4) nieusprawiedliwionego błędu do okoliczności uchylającej odpowiedzialność sprawcy oraz nieusprawiedliwionej nieświadomości bezprawności czynu (art. 29 i 30 k.k.),

5) popełnienia przestępstwa w stanie ograniczonej poczytalności w stopniu znacznym (art. 31 § 2 k.k.)²⁷,

6) pojednania się sprawcy z pokrzywdzonym i ustalenia warunków naprawienia szkody lub jej faktycznego zrehabilitowania (art. 60 § 2 pkt 1 k.k.),

7) naprawienia szkody lub zapobieżeniu jej powstania przez sprawcę (art. 60 § 2 pkt 2 k.k.),

8) poniesienia poważnego uszczerbku przez sprawcę przestępstwa nieumyślności lub najbliższego sprawcy tego przestępstwa w związku z popełnionym czynem zabronionym (art. 60 § 2 pkt 3 k.k.).

²⁷ Zob. S. Pikulski, *Zabójstwo pod wpływem silnego wzburzenia usprawiedliwionego okolicznościami* [w:] V. Konarska-Wrzošek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Prof. Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010, s. 445–456.

Zgodnie z art. 60 § 6 i 7 k.k. nadzwyczajne złagodzenie kary polega na wymierzeniu kary poniżej dolnej granicy ustawowego zagrożenia albo kary łagodniejszego rodzaju według następujących zasad:

1) jeżeli czyn stanowi zbrodnię zagrożoną co najmniej karą 25 lat pozbawienia wolności, sąd wymierza karę pozbawienia wolności nie niższą od 8 lat,

2) jeżeli czyn stanowi inną zbrodnię, sąd wymierza karę pozbawienia wolności nie niższą od jednej trzeciej dolnej granicy ustawowego zagrożenia,

3) jeżeli czyn stanowi występki, przy czym dolną granicą ustawowego zagrożenia jest kara pozbawienia wolności nie niższa od roku, sąd wymierza grzywnę, karę ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności,

4) jeżeli czyn stanowi występki, przy czym dolną granicą ustawowego zagrożenia jest kara pozbawienia wolności do roku, sąd wymierza grzywnę albo karę ograniczenia wolności,

5) jeżeli czyn zagrożony jest alternatywnie karami wymienionymi w art. 32 pkt 1–3 k.k., nadzwyczajne złagodzenie kary polega na odstąpieniu od wymierzenia kary i orzeczeniu środka karnego wymienionego w art. 39 pkt 2–8 k.k.; przepisu art. 61 § 2 k.k. nie stosuje się.

6.2. Przesłanki pozytywne nadzwyczajnego złagodzenia kary

Pomimo że w odniesieniu do nadzwyczajnego złagodzenia kary prawo karne skarbowe posiłkuje się rozwiązaniami przewidzianymi w prawie karnym powszechnym, posiada także swoje autonomiczne rozwiązania. W świetle tych unormowań podstawę nadzwyczajnego złagodzenia kary stanowią sytuacje, w których:

– sprawca wykazuje znaczny stopień ograniczenia poczytalności (art. 11 § 2 k.k.s.),

– sprawca działa w usprawiedliwionym błędzie co do istnienia okoliczności wyłączającej bezprawność (art. 10 § 5 k.k.s. w zw. z art. 10 § 3 k.k.s.),

– sprawca działa w usprawiedliwionej nieświadomości co do karalności czynu (art. 10 § 5 k.k.s. w zw. z art. 10 § 4 k.k.s.),

– czyn kwalifikuje się jako nieudolne usiłowanie (art. 14 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.),

– czynny żal jest bezskuteczny (art. 15 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. oraz art. 23 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),

– współsprawcy nie dotyczy okoliczność wpływająca na nadzwyczajne obustrzenie kary (art. 21 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),

– płatnik lub inkasent został pociągnięty do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na niewpłaceniu pobranego

podatku na rzecz właściwego organu, jeżeli przed wszczęciem postępowania w tej sprawie uiścił całą wymaganą należność publicznoprawną na rzecz właściwego organu (art. 77 § 4 k.k.s.).

Opisany wcześniej przypadek obligatoryjnego zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary²⁸ z art. 36 § 3 k.k.s., określane także jako dotyczący tzw. małego świadka koronnego²⁹, umożliwia skorzystanie z degresji karania wobec sprawcy, który zdecyduje się na współpracę z organami postępowania przygotowawczego³⁰.

Opisane powyżej współsprawstwo (art. 21 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) może mieć zarówno charakter właściwy (gdy każdy ze współsprawców wypełnia część czynu zabronionego, który łącznie składa się na realizację czynu zabronionego), jak i współsprawstwa równoległego (gdy każdy ze współsprawców wypełnia wszystkie etapy działalności związanej z popełnieniem czynu zabronionego) oraz sukcesywnego (gdy współdziałający przystępuje do popełnienia czynu na pewnym etapie jego realizacji z zamiarem objęcia całości zachowania przestępnego).

Dodatkowo należy zauważyć, że sprawca kwalifikujący się do zastosowania art. 63 § 3 k.k.s. może zamiast nadzwyczajnego złagodzenia kary skorzystać z instytucji warunkowego zawieszenia wykonania kary, jeżeli okoliczności czynu oraz osoba sprawcy za tym przemawiają. Decyzja sądu w tej sprawie nie jest związana żadnymi przesłankami i ma wyłącznie charakter uznaniowy.

Jak zauważają jednak Konarska-Wrzosek, Oczkowski oraz Skorupka, zgodnie z art. 36 § 5 k.k.s. nie można warunkowo zawiesić wykonania kary wobec sprawcy, który uczynił z popełniania przestępstwa skarbowego stałe źródło dochodu lub popełnił przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie przestępczej albo związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego³¹.

²⁸ W opracowaniu Stanisława Baniaka (wydanym przed nowelizacją z 2005 r.) opisywana instytucja małego świadka koronnego w prawie karnym skarbowym miała charakter fakultatywny, w przeciwieństwie do nierecypowanego art. 60 § 3 k.k. Zob. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe...*, s. 197–198. Ponadto na podstawie wniosków *de lege ferenda*, wystosowanych przez przedstawicieli doktryny, ujednociono ww. przepisy, dostosowując instytucję z prawa karnego skarbowego do występującej w prawie karnym powszechnym.

²⁹ Zob. K. Daszkiewicz, *Mały świadek koronny*, Palestra 1999, cz. I: nr 3–4, cz. I: nr 5–6. Por. też J. Stopińska, A. Chodorowska, *Świadek koronny w świetle kodeksu karnego (art. 60 § 3–5 i art. 61 k.k.)*, Przegląd Policyjny 2007, nr 4, s. 149–155.

³⁰ Szerzej na temat problematyki ujawnienia informacji, które można uznać za wyczerpanie znamion art. 36 § 3 k.k.s., zob. postanowienie SN z dnia 20 lutego 2003 r., II KK 113/02, OSNIKW 2003, nr 5–6, poz. 52 oraz uchwała z dnia 29 października 2004 r., I KZP 24/04).

³¹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 158. Por. V. Konarska-Wrzosek, *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodową i zorganizowaną przewidziane w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 4, s. 59–69.

W myśl regulacji zawartych w recypowanym przez prawo karne skarbowe art. 60 § 2 k.k. nadzwyczajne złagodzenie kary znajduje zastosowanie w następujących przypadkach:

- jeżeli pokrzywdzony pojednał się ze sprawcą, szkoda została naprawiona albo pokrzywdzony i sprawca uzgodnili sposób naprawienia szkody (art. 60 § 2 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),
- ze względu na postawę sprawcy, zwłaszcza gdy uczynił starania o naprawienie szkody lub o jej zapobieżenie (art. 60 § 2 pkt 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.),
- jeżeli sprawca przestępstwa nieumyślnego lub jego najbliższy ponieśli poważny uszczerbek w związku z popełnionym przestępstwem (art. 60 § 2 pkt 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

Warto zauważyć, że w doktrynie za właściwe uznaje się zastosowanie art. 60 § 2 k.k. w sytuacji, w której sprawca po popełnieniu przestępstwa skarbowego uzyskuje zgodę na tę formę degresji karania poprzez możliwość uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej, uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie popełnionym czynem zabronionym³².

Jednocześnie należy wskazać, że na płaszczyźnie prawa karnego skarbowego trudno znaleźć zastosowanie art. 60 § 3 k.k., ponieważ najczęściej dotyczy on sytuacji, gdy np. sprawca czynu lub jego najbliższy doznaje obrażeń w wyniku wypadku komunikacyjnego. Uzasadnionym może wydawać się pogląd, że powyższa sytuacja może mieć zastosowanie, gdy sprawca czynu popełnia przestępstwo skarbowe, jednocześnie wyczerpując znamiona czynu zabronionego przez prawo karne powszechne.

Ustawodawca w art. 60 § 2 k.k. przewiduje także trzy możliwości zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary, jednak nie określa ich w formie katalogu zamkniętego, dopuszczając tym samym inne możliwości zastosowania tej instytucji i pozostawiając je decyzji ocennej sądów, także na gruncie prawa karnego skarbowego.

Prawo karne skarbowe przewiduje także instytucję quasi-nadzwyczajnego złagodzenia kary w art. 36 § 2 k.k.s. Specyfika instytucji tam opisaney dotyczy okoliczności, w których sprawca przestępstwa skarbowego zamiast wymaganej kary pozbawienia lub ograniczenia wolności zostaje skazany na karę grzywny samoistnej w wysokości nie wyższej niż połowa górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za przypisane przestępstwo (co nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s., przewidzianych za przestępstwo skarbowe)³³.

³² G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r.*, Nowa Kodyfikacja Karna. Krótkie Komentarze 2006, z. 34, s. 188; por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 153.

³³ Por. K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym...*, s. 209–222.

Zastosowanie tej instytucji umożliwi sądom zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary bez sięgania po kodeksowe rozwiązanie z art. 36 k.k.s., co w konsekwencji ma umożliwić zwiększenie motywacji sprawców czynu zabronionego, którzy po popełnieniu czynu zabronionego starali się naprawić powstałą szkodę, zwłaszcza gdy popełnienie czynu związane było z narażeniem lub faktycznym uszczupleniem należności publicznoprawnej, którą sprawca uiszczył przed wydaniem wyroku. Istotne jest tu, że z powyższego rozwiązania można korzystać tylko podczas postępowania sądowego w organie pierwszej instancji³⁴.

Z przeprowadzonych badań w wybranych wydziałach karnych warmińsko-mazurskich Sądów Rejonowych wynika, że to właśnie ta forma nadzwyczajnego złagodzenia kary jest najczęstszym rozwiązaniem na które orzekane jest w sprawach karnych skarbowych.

Zakładając jednak, że sędzia zdecyduje się na typową formę nadzwyczajnego złagodzenia kary, przepis art. 36 § 1 k.k.s. przewiduje następujący sposób jej wykonania:

– wymierzenie kary ograniczenia wolności, jeżeli przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą pozbawienia wolności (zakładając jednak, że czyn zabroniony związany jest z narażeniem na uszczuplenie lub faktycznym uszczupleniem należności publicznoprawnej, a sprawca obligatoryjnie uiszczył wymaganą należność),

– odstąpienie od wymierzenia kary i orzeczenie środka karnego z katalogu środków karnych, zawartego w art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s. (o specyfice tego rozwiązania była mowa wcześniej),

– odstąpienie od wymierzenia środka karnego, nawet jeżeli był on obligatoryjny, przy czym nie dotyczy to przypadku przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s. (o specyfice tego rozwiązania również była mowa wcześniej).

Na zakończenie analizy pozytywnych przesłanek zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary, należy zwrócić uwagę, że instytucja ta jest kolejną formą regresji karania, można nawet stwierdzić, że na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego jest to jedna z najbardziej charakterystycznych form, ponieważ jasno i wyraźnie wskazuje zarówno powody, dla których zastosowano odmienną sankcję od przewidywanej, jak też rodzaj i wysokość sankcji, którą uwzględniono w nadzwyczajnym złagodzeniu kary. Ma to znaczenie przede wszystkim dla kształtowania właściwego stosunku sprawcy do popełnionego czynu, aby nie czuł całkowitej bezkarności.

³⁴ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 181–182.

6.3. Przesłanki negatywne nadzwyczajnego złagodzenia kary

Wyłączenia możliwości skorzystania z tej formy nadzwyczajnego złagodzenia kary dotyczą sytuacji (określonych w art. 36 § 4 k.k.s.), w których sprawca:

- wezwany do złożenia wyjaśnień lub zeznań, nie potwierdził w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe ujawnionych przez siebie informacji,
- kierował wykonaniem ujawnionego przestępstwa skarbowego,
- wykorzystał uzależnienie innej osoby od siebie i polecił jej wykonanie ujawnionego przestępstwa skarbowego,
- nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony.

Kodeks karny skarbowy wyklucza tym samym możliwość ubiegania się o skorzystanie z tej instytucji osobom, które są sprawcami kierowniczymi, polecającymi, prowokatorami oraz nie potwierdzają ujawnionych przez siebie informacji, złożonych na wcześniejszych etapach postępowania.

Pierwsza z przedstawionych powyżej przesłanek dotyczy pewnej niekonsekwencji w działalności sprawcy, który jako podejrzany (później jako oskarżony) składa wyjaśnienia w postępowaniu sądowym i w wyjaśnieniach tych nie potwierdza wcześniej wskazanych istotnych okoliczności (dotyczących np. samego czynu zabronionego lub ewentualnych osób współdziałających)³⁵.

Przypadki sprawstwa kierowniczego najczęściej mają miejsce przy popełnianiu przestępstw skarbowych organizowanych na wielką skalę w związku z popełnieniem kilku lub więcej czynów zabronionych. Najczęściej problematyka taka dotyczy działalności zorganizowanych grup przestępczych, w których zauważyć można wyraźny podział ról i funkcji pełnionych przez poszczególnych członków oraz hierarchiczną strukturę oraz funkcje pełnione wobec poszczególnych jej członków³⁶.

³⁵ T. Grzegorzczak, *Instytucja tzw. małego świadka koronnego w znowelizowanym prawie karnym skarbowym*, PS 2006, nr 4, s. 4.

³⁶ W doktrynie zauważyć można problemy związane z określeniem legalnej definicji przestępczości zorganizowanej. Najczęściej próby określenia tego pojęcia podejmowane są przy okazji analizy art. 258 k.k., który penalizuje „udział w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego”. Przepis ten jednak nie określa w sposób dokładny czym jest taka „grupa” lub „związek”. W niniejszym opracowaniu przyjęto, za Andrzejem Markiem, że: „związek przestępczy to ugrupowanie co najmniej trzech osób mające na celu popełnienie przestępstwa bądź przestępstw, które to ugrupowanie charakteryzuje się względnie trwałą strukturą organizacyjną, ustalonymi zasadami członkostwa i dyscypliny, określającymi także skutki niewykonywania polecenie kierownictwa”, natomiast grupa to: „posiadająca trwałą, rozwinętą strukturę oraz długofalowy program działania, powinna jednak zawierać elementy zorganizowania, w tym określony podział ról i ustalone kierownictwo”. Zob. A. Marek, *Przestępczość zorganizowana. Zarys problematyki* [w:] A. Marek, W. Pływaczewski (red.), *Kryminologiczne i prawne aspekty przestępczości zorganizowanej*, Szczytno 1992, s. 25.

Jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, sprawstwo kierownicze znacząco różni się od sprawstwa pojedynczego z uwagi na brak własnoręcznego wypełnienia chociażby części znamion czynu zabronionego, ograniczające się tylko do panowania nad zachowaniem sprawcy wykonawczego. Natomiast samo „kierowanie” czynem zabronionym może mieć dwojaką postać³⁷.

Istota pierwszej, określanej mianem kierowania subiektywnego, sprowadza się do subiektywnego przekonania o potrzebie kierowania osobą wykonującą czyn zabroniony oraz świadomym przekonaniu co do wykonywania tych czynności. Przypadek drugi, nazywany kierowaniem obiektywnym, cechuje się możliwością kształtowania realizowanych znamion czynu zabronionego zarówno pod kątem decyzji związanej z rozpoczęciem czynności zabronionej, jak i jej zakończeniem. Wypełnienie znamion obu płaszczyzn jest niezbędnym warunkiem uznania zachowania za sprawstwo kierownicze, nawet jeżeli ma charakter kolektywny³⁸.

Specyficzną formą zjawiskową jest natomiast sprawstwo polecające, które jest szczególną formą sprawstwa kierowniczego wyodrębnioną w nowelizacji kodeksu karnego z 1997 r., a przyjętą w prawie karnym skarbowym w 1999 r. Podobnie jak w przypadku sprawstwa kierowniczego, także tutaj mamy do czynienia z niewykonawczą formą sprawstwa, sprawca nie realizuje bowiem znamion czynu zabronionego, zlecając jego wykonanie innej osobie. Istotna różnica, wskazująca na działanie sprawcy polecającego (art. 9 § 1 k.k.s.), wynika z formy, w jakiej sprawca polecający panuje nad popełnieniem czynu zabronionego, mianowicie wykorzystuje on uzależnienie od siebie innej osoby, polecając jej popełnienie czynu zabronionego. Jak wskazują przy tym Wilk oraz Zagrodnik, uzależnienie od siebie sprawcy bezpośredniego może przyjąć różne formy, zarówno o charakterze formalnym (osoby pozostające we wspólnej strukturze organizacyjnej), jak i nieformalnym (struktura stworzona z tymczasowych okoliczności faktycznych)³⁹.

Z kolei Konarska-Wrzosek, Oczkowski oraz Skorupka wskazują w tym zakresie również na potrzebę istnienia silnej więzi o charakterze psychicznym pomiędzy sprawcami (emocjonalnym, finansowym czy instytucjonalnym), dzięki któremu następuje podporządkowanie woli w zakresie popełnienia czynu zabronionego. Autorzy powyższego twierdzenia wskazują również na wyjątkowo naganną rolę sprawcy polecającego, jako inicjatora popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, który doprowadza do popełnienia czynu zabronionego przez inną osobę, samemu odgrywając „tylko” rolę inicjatora⁴⁰.

³⁷ Por. V. Konarska-Wrzosek, *Sprawstwo w prawie karnym skarbowym*, ZNWSSM 2004, nr 10.

³⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 86–87.

³⁹ *Ibidem*, s. 87.

⁴⁰ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 76.

Sprawstwo polecające różni się od sprawstwa kierowniczego tym, że sprawca nie ma tak dużego wpływu na samo wykonanie popełnionego czynu, ograniczając się tylko do osiągnięcia z niego korzyści. Nie zmienia to jednak faktu, że powyższa forma sprawstwa uznana została przez prawo karne skarbowe za szczególnie naganne i oprócz niemożności skorzystania z nadzwyczajnego złagodzenia kary jest podstawą do jej nadzwyczajnego obostrzenia.

6.4. Funkcjonowanie instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary

Instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary, zwłaszcza w prawie karnym powszechnym, jest od dłuższego czasu przedmiotem badań, także w zakresie wykorzystania jej w praktyce. Przykładem mogą być badania opublikowane przez Krystynę Daszkiewicz, która w swojej publikacji wskazuje, że w 1970 r. w sądach powiatowych województwa bydgoskiego⁴¹ zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary kształtowało się na poziomie 0,5% wszystkich rozstrzygnięć sądowych w sprawach karnych (w skali kraju 3,3%)⁴².

Jak podkreśla autorka badań, sądy stosujące tę instytucję dopuszczały się szeregu uchybień związanych z wymierzaniem kar mieszczących się w zwyczajnym wymiarze kary jako nadzwyczajnie złagodzonych, stosowano nadzwyczajne złagodzenie kary wobec młodocianych tylko ze względu na ich wiek, a pomijano warunek „szczególnie uzasadnionego przypadku” określonego w art. 57 § 1 k.k. z 1969 r. Ponadto jako podstawę prawną nadzwyczajnego złagodzenia kary podawano tylko art. 57 § 3 k.k., a pomijano art. 57 § 1 k.k. czy art. 57 § 2 k.k.

W związku z powyższym Daszkiewicz wniosła o dalszą analizę krytyczno-dogmatyczną nadzwyczajnego złagodzenia kary, by w ten sposób możliwe było formułowanie kategoriycznych wniosków na temat całokształtu problemów związanych z praktyką stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary. Podobne głosy pojawiały się również w publikacjach innych autorów⁴³.

Przeprowadzone badania uwzględniają rozstrzygnięcia, które zapadły w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie, VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu, X Wydziale Grodzkim Sądu Rejonowego w Elblągu oraz II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim i obejmują okres badawczy za lata 2000–2010. Przedstawione dane (tabele 26–28) obejmują sprawy dotyczące popełnienia przestępstw skarbowych, w których zapadły wyroki skazujące.

⁴¹ Obecnie województwo kujawsko-pomorskie, które powstało z połączenia województw bydgoskiego i toruńskiego.

⁴² K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym...*, s. 5–6 – za: Z. Pera, *Instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary w praktyce sądów woj. bydgoskiego*, Problemy Praworządności 1971, nr 11, s. 31–40.

⁴³ Zob. M. Kulczycki, J. Zduńczyk, *Wyjątkowo – nie znaczy nigdy*, GS 1974, nr 21.

Tabela 26

Efektywność stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary
w Sądzie Rejonowym w Olsztynie⁴⁴

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Nadzwyczajne złagodzenie kary	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pozostałe postępowania	286	544	365	343	668	474	280	190	215	254	362	3981
Razem	286	544	365	343	668	474	280	190	215	254	362	3981

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów.

Jak można zauważyć, w badanym okresie w obu wydziałach karnych Sądu Rejonowego w Olsztynie nie stwierdzono ani jednego wypadku, w którym sędziowie zdecydowali się na zastosowanie przesłanki przewidzianej w art. 36 § 1 k.k.s., dotyczącej nadzwyczajnego złagodzenia kary. Zatem udział procentowy nadzwyczajnego złagodzenia kary w postępowaniach w sprawach o popełnione przestępstwa oraz wykroczenia skarbowe wynosi średnio 0,0% wszystkich postępowań karnych skarbowych.

Tabela 27

Efektywność stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary
w Sądzie Rejonowym w Elblągu⁴⁵

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008*	2009*	2010	Razem
Nadzwyczajne złagodzenie kary	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pozostałe rodzaje postępowań	7	5	122	262	108	551	475	10	384	486	528	2938
Razem	7	5	122	262	108	551	475	10	384	486	528	2938

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów.

Gwiazdką (*) oznaczono dane pochodzące z X Wydziału Grodzkiego.

Podobnie jak w przypadku olsztyńskiego sądu rejonowego, także w Elblągu nie stwierdzono ani jednego przypadku nadzwyczajnego złagodzenia kary jako przesłanki z art. 36 § 1 k.k.s. Tym samym także tu udział procentowy nadzwyczajnego złagodzenia kary w postępowaniach w sprawach o popełnione przestępstwa oraz wykroczenia skarbowe wynosi średnio 0,0% wszystkich postępowań karnych skarbowych.

⁴⁴ Liczba nadzwyczajnych złagodzeń karalności zastosowanych w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

⁴⁵ Liczba nadzwyczajnych złagodzeń karalności zastosowanych w VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Tabela 28

Efektywność stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary
w Sądzie Rejonowym w Lidzbarku Warmińskim⁴⁶

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Nadzwyczajne złagodzenie kary	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	0	0	0	0	0	0
Pozostałe rodzaje postępowań	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003
Razem	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału.

Również w przypadku lidzbarskiego sądu rejonowego tendencja dotycząca braku zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary w myśl art. 36 § 1 k.k.s. została utrzymana. Także tu udział procentowy nadzwyczajnego złagodzenia kary w postępowaniach w sprawach o popełnione przestępstwa oraz wykroczenia skarbowe wyniósł 0,0% wszystkich postępowań karnych skarbowych.

Sumując powyższe wyniki, można stwierdzić, że na przestrzeni badanego okresu stosunek procentowy spraw dotyczących nadzwyczajnego złagodzenia kary do innych rodzajów rozstrzygnięć, które zapadały w wybranych wydziałach karnych sądów rejonowych, wyniósł:

- Olsztyński Sąd Rejonowy – 0,0%,
- Elbląski Sąd Rejonowy – 0,0%,
- Lidzbarski Sąd Rejonowy – 0,0%.

W żadnym z badanych sądów nie zdecydowano się na zastosowanie instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, przewidzianej w art. 36 § 1 k.k.s. Powody takiego stanu rzeczy są następujące:

1) wykorzystanie quasi-nadzwyczajnego złagodzenia kary – w przypadkach uzasadniających zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary sędziowie stosują art. 36 § 2 k.k.s., co nie jest ewidencjonowane w statystykach sądowych jako wykorzystanie instytucji z art. 36a k.k.s. i jest to dużo wygodniejsze w orzekaniu wyroków skazujących,

2) nadzwyczajny charakter tej instytucji – sędziowie mają na uwadze semantykę określającą nadzwyczajne złagodzenie kary jako instytucji o charakterze „nadzwyczajnym”, dlatego też starają się korzystać z tej formy degresji karanania możliwie najrzadziej, aby nie nastąpiła jej gradacja,

3) brak inicjatywy sprawcy czynu – sędziowie podkreślali, że podczas przeprowadzonych rozpraw wielokrotnie rozważali możliwość zastosowania

⁴⁶ Liczba nadzwyczajnych złagodzeń karalności zastosowanych w II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

nadzwyczajnego złagodzenia kary, jednak brak inicjatywy w tym względzie ze strony oskarżonego lub jego pełnomocnika (złożenie wniosku o nadzwyczajne złagodzenie kary) definitywnie wzbudza w nich przekonanie, że skorzystanie z tej instytucji jest zbędne,

4) stosowanie środków probacyjnych – w każdym z badanych wypadków zastosowania przez sędziów kary pozbawienia wolności sędziowie odgórnie orzekali wobec sprawcy przestępstwa skarbowego warunkowe zawieszenie wykonania kary, traktując takie orzeczenie jako przejaw złagodzenia kary. Dodatkowo wskazywali, że niejednokrotnie zastosowanie grzywny samoistnej było w zupełności wystarczającym przejawem złagodzenia kary wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, bez potrzeby dodatkowego określania tej instytucji z art. 36 § 1 k.k.s. w orzekanym wyroku.

Na podstawie powyższych rozważań za słuszne można uznać twierdzenie Daszkiewicz o zbyt blahym traktowaniu instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary przez organy orzekające, co może prowadzić do przekonania, że sędziom nie zależy na tworzeniu społecznie pożądanых postaw sprawców przestępstw skarbowych. Mając jednak na uwadze możliwość stosowania innych rozwiązań z zakresu degresji karania w prawie karnym skarbowym, należy stwierdzić, że formułowania takich wniosków nie można uznać za powód do stawiania kategoriycznych wniosków na temat całokształtu stosowania tej instytucji na płaszczyźnie karnej skarbowej.

PRZEDAWNIEŃ KARALNOŚCI

7.1. Istota przedawnienia karalności

Sam fakt popełnienia czynu zabronionego nie powoduje pożądanej reakcji państwa wobec sprawcy czynu. Aby do tego doszło, uprawnione organy muszą podjąć wiele następujących po sobie czynności, których efektem będzie doprowadzenie do stanu pożądanego, czyli pociągnięcie sprawcy do stosownej odpowiedzialności¹.

Instytucja przedawnienia związana jest z upływem czasu, w jakim organ procesowy powinien podjąć odpowiednie czynności. W założeniu materialnoprawnym stwierdzenie przedawnienia uchyla możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy czynu zabronionego, nie odbierając przy tym czynowi znamion przestępstwa lub wykroczenia. Ze specyficzną odmianą instytucji przedawnienia mamy do czynienia w sytuacji, w której sprawca czynu został pociągnięty do odpowiedzialności karnej, jednak od chwili uprawomocnienia się decyzji w tej sprawie upłynęło tyle czasu, że egzekwowanie sankcji orzeczonej wydaje się być już niecelowe.

Nazwa instytucji przedawnienia wywodzi się od łacińskiego słowa *praescriptio*, czyli dawność, odległy czasowo termin dotyczący rzeczy, które stały się bardzo dawno temu. Termin „przedawnić się” należy tym samym rozumieć jako tracący moc prawną².

Analizując to pojęcie na płaszczyźnie materialnoprawnej, można odnieść wrażenie, że stanowi ono zaprzeczenie idei stosowania prawa karnego (w tym karnego skarbowego), albowiem dopuszcza sytuację, w której sprawca czynu po upływie określonego czasu uniknie odpowiedzialności, jaką powinien ponieść w związku z popełnieniem czynu zabronionego.

Jednakże uwzględniając cele kary (ich szersza analiza została przedstawiona w rozdziale pierwszym niniejszej monografii), należy zauważyć, że sprawca popełniający czyn zabroniony nie może z góry przewidzieć możliwości uniknięcia odpowiedzialności, a tym samym popełnić przestępstwa skarbowego w przekonaniu o swojej bezkarności, co samo w sobie nie może stanowić elementu

¹ Zob. K. Banasik, *Karalność przestępstwa ze skutkiem oddalonym w czasie*, PiP 2014, nr 10, s. 104.

² K. Marszał, *Przedawnienie w prawie karnym*, Warszawa 1972, s. 7.

demoralizującego w związku z popełnionym czynem. Zastosowanie w danym przypadku instytucji przedawnienia nie jest więc efektem działalności sprawcy, a bezczynności organu zobowiązanego do ścigania tych czynów.

Przedawnienie jako instytucja prawa karnego skarbowego nie jest czymś nowym, została bowiem przewidziana już w ustawie karnej skarbowej z 1926 r. Pierwotnie pojawiały się głosy krytykujące tę instytucję, uznając ją za formę faworyzowania przestępców i ich umiejętności zacierania śladów po popełnionym czynie zabronionym lub umiejętności uchylania się od wykonania orzeczonej kary, a tym samym za pogłębianie demoralizującego wpływu zarówno na sprawców przestępstw, jak i społeczeństwo. Jednakże pomimo usilnych prób wykreślenia tej instytucji z ustawodawstwa karnego pozostała w nim, stając się jego nieodłącznym elementem³.

Należy tutaj przytoczyć również argumenty Edmunda Krzymuskiego, który opowiedział się za pozostawieniem w ramach przepisów prawa karnego instytucji przedawnienia. Twierdził on, że za zasadnością istnienia przedawnienia przemawiają następujące względy:

– po dłuższym okresie związanym z popełnieniem czynu pamięć o przestępstwie gaśnie i w związku z tym zaciera się też wyrządzona społeczeństwu krzywda moralna,

– państwo musi być konsekwentne w związku z brakiem reakcji na popełniony czyn w terminie wymaganym do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności,

– znaczny upływ czasu zwiększa znacznie prawdopodobieństwo zniszczenia bądź zaginięcia materiału dowodowego,

– reakcja państwa po zbyt długim upływie czasu od chwili popełnienia czynu zabronionego może stanowić istotne niebezpieczeństwo dla spokoju obywateli,

– istnieje domniemanie, że po długim upływie czasu od popełnienia przestępstwa sprawca mógł się poprawić w swoim zachowaniu⁴.

Podobną argumentację odnaleźć można w twierdzeniach dotyczących przedawnienia głoszonych przez Juljusza Makarewicza, który dostrzegał zasadność uznania tej instytucji w związku z brakiem potrzeby karania sprawcy ze względu na zmianę stosunków społecznych oraz ryzyko utraty wymaganego materiału dowodowego⁵.

³ Ibidem, s. 50; por. A. Błachnio, K. Rola-Stężycka, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, a przedawnienie karalności*, Prok. i Pr. 2009, nr 3, s. 60–72.

⁴ E. Krzymuski, *System prawa karnego ze stanowiska nauki i trzech kodeksów obowiązujących w Polsce. Część I*, Kraków 1921, s. 287.

⁵ J. Makarewicz, *Kodeks karny z komentarzem*, Lwów 1938, s. 276.

Wspomniana ustawa karna skarbową z 1926 r.⁶ przewidywała dwa podstawowe okresy przedawnienia, określone w art. 40–43:

– trzy lata w przypadku przestępstw polegających na uszczupieniu dochodu skarbu państwa lub naruszeniu zakazu przywozu, wywozu lub przewozu,

– rok w przypadku innych przestępstw, jeżeli organy upoważnione do wszczynania spraw karnych skarbowych nie podjęły czynności procesowych związanych z wykryciem czynu lub pociągnięciem do odpowiedzialności sprawcy.

Ponadto ustawa karna skarbową określała terminy związane z przedawnieniem karalności, które następowało po upływie podwójnego czasookresu, w zależności od typu przestępstwa, które sprawca popełnił (trzy lata lub rok).

Według Gustawa Taubenschlaga czynności, jakie powinien podjąć organ w rozumieniu powyższego stwierdzenia, oznaczają jakkolwiek czynność mającą na celu stwierdzenie i ustalenie faktu popełnienia przestępstwa oraz pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy bądź dotyczące egzekucji orzeczonej kary. Jeżeli natomiast organ karny skarbowy stwierdził przedawnienie, powinien z urzędu (nie czekając na wniosek strony) postępowanie zatrzymać i wydać orzeczenie umarzające⁷.

Co ciekawe, ówczesna ustawa karna skarbową za przerwanie terminu przedawnienia uznawała czas, w jakim sprawca pełnił mandat poselski, co było jedynym warunkiem przerywającym bieg przedawnienia oprócz tych zawartych w ustawie⁸.

7.2. Charakter przedawnienia karalności

Obecne rozwiązania dotyczące instytucji przedawnienia w prawie karnym skarbowym również wskazują na potrzebę istnienia tej instytucji. Warto zauważyć, że w przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego, nie przewidziano tu ograniczenia o charakterze przedmiotowym, także bieg terminu przedawnienia dotyczy wszystkich przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych⁹. Dodatkowo należy podkreślić, że od początku wprowadzenia instytucji przedawnienia do polskiego ustawodawstwa w doktrynie prowadzona jest dyskusja na temat umiejscowienia instytucji przedawnienia. Wyodrębnić można trzy stanowiska, uznające ją za:

⁶ Sama instytucja przedawnienia znana była również we wcześniejszych aktach prawnych państw zaborczych, z których to rozwiązań zaczerpnięto stosowne rozwiązania. Akty prawne, na podstawie których wprowadzono m.in. instytucję przedawnienia, przedstawiono w rozdziale pierwszym niniejszego opracowania.

⁷ G. Taubenschlag, *Przedmowa [w:] Prawo karne skarbowe*, Łódź 1927, s. 31–32.

⁸ Przerwanie terminu przedawnienia wynikało z art. 21 ust. 3 Konstytucji RP z dnia 17 maja 1921 r. (Dz.U. Nr 44 poz. 267).

⁹ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s.174.

- typowo materialnoprawne rozwiązanie,
- posiadającą typowo procesowy charakter,
- posiadającą charakter materialnoprocesowy.

Zwolennicy pierwszego stanowiska argumentują swoje poglądy przede wszystkim umiejscowieniem przepisów dotyczących przedawnienia właśnie w materialnej części prawa karnego, a tym samym wskazujące na typowo materialnoprawną konstrukcję „ustanie karalności”. Zwolennicy drugiego stanowiska na poparcie swoich poglądów przytaczają pogląd, że przez długi upływ czasu państwo rezygnuje z prawa ścigania i represji wobec sprawcy (zakaz ścigania, zakaz wykonania kary), co stanowić może o istnieniu przedawnienia jako specyficznej przeszkody procesowej. Najbardziej wywarzone w tym sporze stanowisko głoszą przedstawiciele trzeciej grupy, którzy uznają, że jest to instytucja jednocześnie uchylająca państwowe roszczenie karne i tworząca zakaz ścigania i wykonania kary. Tym samym skutek ma charakter materialny, a konsekwencja wynikająca z niego ma charakter typowo procesowy¹⁰. Swoją pogląd w tym sporze wyraził również Sąd Najwyższy, który w jednym z wyroków orzekł, że: „Przedawnienie jest instytucją w pierwszym rzędzie materialnoprawną (niezależnie od tego, że wywołuje istotne skutki także na płaszczyźnie procesowej), co ma z kolei zasadnicze znaczenie dla stwierdzenia dopuszczalności wstecznego działania przepisów dotyczących przedawnienia”¹¹. W innym wyroku wskazał zaś, że pomimo zaistnienia okoliczności o charakterze materialnoprawnym, jaką jest przedawnienie, skutek ten jest instytucją o typowo procesowym charakterze, co sprawia, że w efekcie nie jest ważne, jakie przestępstwo w rzeczywistości sprawca popełnił, ale o jakie jest ścigany¹².

7.3. Przedawnienie karalności

Zgodnie z obowiązującymi obecnie regulacjami przewidzianymi w prawie karnym skarbowym rozróżniamy dwa podstawowe typy przedawnienia – karalności oraz wykonania kary. Jak już wspomniano, różnica pomiędzy poszczególnymi rodzajami przedawnienia związana jest z etapem procesowym, na którym następuje zbyt długi upływ czasu, oraz z określeniem terminu, po którym stwierdza się przedawnienie.

Jak zauważają Konarska-Wrzošek, Oczkowski oraz Skorupka, przedawnienie karalności, określone jako przesłanka procesowa w art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., rozróżnia dwie sytuacje, które w prawie karnym skarbowym nie znajdują

¹⁰ K. Marszał, *Przedawnienie w prawie karnym...*, s. 77–90.

¹¹ Wyrok SN z dnia 22 października 2009 r., IV KK 446/08, KZS 2010, nr 2, poz. 16, Legalis.

¹² Wyrok SN z dnia 4 marca 2009 r., III KK 322/08, OSNKW 2009, nr 8, poz. 64, s. 20.

oddzielnego terminu czasu – mowa tutaj o przedawnieniu ścigania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz o przedawnieniu orzekania w sprawach karnych skarbowych.

Pierwszy z przytoczonych przykładów mówi o niemożliwości ścigania, a tym samym wszczęcia postępowania, natomiast drugi o niemożności podjęcia czynności procesowej związanej z wyrokowaniem co do winy sprawcy czynu zabronionego¹³. Warto zauważyć, że wszczęcie postępowania przeciwko sprawcy przed upływem przedawnienia określonego w pierwszym z wymienionych przypadków wydłuża czasową możliwość pociągnięcia go do odpowiedzialności¹⁴.

Z kolei Tadeusz Bojarski, Aneta Michalska-Warias, Joanna Piórkowska-Flieger oraz Maciej Szwarczyk wskazują, że mówiąc o przedawnieniu, należałoby odróżnić dwie sytuacje: przedawnienie ścigania oraz przedawnienie wyrokowania¹⁵.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami przedawnienie karalności w prawie karnym skarbowym opisane jest w art. 44 i 51 k.k.s. Określono tam terminy, w jakich organ powinien wszcząć postępowanie w sprawie o popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, uzależniając je od wysokości kary, jaka grozi za popełniony czyn (przestępstwa skarbowe).

I tak, czyn zabroniony przedawnia się, jeżeli od chwili jego popełnienia upłynęło:

- rok – w przypadku popełnienia wykroczenia skarbowego,
- 5 lat – jeżeli czyn zabroniony uznany za przestępstwo skarbowe zagrożony jest karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat,
- 10 lat – jeżeli czyn zabroniony uznany za przestępstwo skarbowe zagrożony jest karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

Dodatkowo należy zauważyć, że zgodnie z art. 44 § 2 i art. 51 § 1 k.k.s., jeżeli przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegało na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, to uznaje się je za przedawnione z chwilą, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Tym samym można wskazać dodatkowy termin przedawnienia karalności, który nie wynika jednak bezpośrednio z przepisów karnych skarbowych, ale z subsydiarnego charakteru tej gałęzi prawa względem prawa podatkowego, uznającego zaistnienie braku podstawy do ścigania i ukarania sprawcy.

¹³ Podobne zdanie w sprawie rozróżnienia trzech rodzajów przedawnienia wyraził Lech Gardocki – zob. L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2009, s. 210.

¹⁴ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011, s. 174–175.

¹⁵ T. Bojarski, A. Michalska-Warias, J. Piórkowska-Flieger, M. Szwarczyk, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 184.

Powyższe terminy związane z uiszczeniem należności publicznoprawnej zostały określone w przepisach rozdziału 8 Ordynacji Podatkowej, w myśl których zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie decyzji organu podatkowego przedawniają się po upływie trzech lat, jeżeli decyzja została doręczona po upływie tego okresu (art. 68 § 1–4 Ord. Pod.), natomiast zobowiązanie podatkowe powstałe z mocy prawa przedawnia się po upływie pięciu lat (art. 70 § 1 Ord. Pod.)¹⁶. Ponadto w przypadku należności publicznoprawnej wynikającej z decyzji administracyjnej za termin, od którego należy liczyć bieg przedawnienia, uznaje się koniec roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (lub pięć lat w sytuacji, gdy podatnik nie złożył wymaganej deklaracji podatkowej lub nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia właściwej wysokości należności podatkowej). Natomiast w przypadku należności publicznoprawnej wynikającej z przepisów prawa podatkowego terminem tym jest koniec roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tego podatku. Jak zostało to wskazane wcześniej, powyższe ustalenia mają istotne znaczenie, zwłaszcza dla organów karnych skarbowych, które wszczęły postępowanie w związku z nieuiszczeniem należności publicznoprawnej, a zbliża się termin, w którym roszczenie to ulegnie przedawnieniu.

W praktyce często pracownicy komórek ds. karnych skarbowych korzystali z możliwości określonej w art. 70 § 6 pkt 1 Ord. Pod., zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Rozwiązanie to spotkało się z krytyczną oceną ze strony podatników, którzy stwierdzając nadużycia w tej materii ze strony urzędników (zwłaszcza pod koniec roku podatkowego), przedłużających bieg postępowania, zawieszając je, a tym samym uniemożliwiając podatnikowi korzystanie z rozwiązań procesowych.

Efektem krytyki była skarga do Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. stwierdził, że nie poinformowanie podatnika o zawieszaniu biegu terminu przedawnienia, a tym samym uniemożliwienie mu podjęcia stosownych czynności procesowych, stanowi naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikająca z art. 2 Konstytucji RP¹⁷.

Natomiast wyliczenie terminów związanych z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego określonych w art. 44 i 51 k.k.s. polega na rozróżnieniu specyfiki czynów. W przypadku czynów zabronionych

¹⁶ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w kodeksie karnym skarbowym*, KPP 2000, nr 2.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P30/11, Dz.U. z 2012 r. poz. 848.

o charakterze formalnym bieg terminu przedawnienia liczy się od momentu, w którym sprawca zachował się w sposób zabroniony, natomiast w przypadku czynów o charakterze materialnym bieg terminu przedawnienia liczony jest od chwili wystąpienia skutku.

Jak zauważają Leszek Wilk oraz Jarosław Zagrodnik, różnica w odmiennym podejściu do wyliczania terminu dla przestępstw i wykroczeń skutkowych oraz bezskutkowych ma na celu uniemożliwienie stwierdzenia przedawnienia w sytuacji, gdy skutek następuje znacznie później niż samo popełnienie czynu zabronionego¹⁸.

Natomiast Violetta Konarska-Wrzosek, Tadeusz Oczkowski oraz Jerzy Skorupka wskazują, że kodeks karny skarbowy przewiduje jeszcze jeden termin związany z przedawnieniem, dotyczący należności innych niż określone wcześniej, do których nie ma zastosowania zapis biegu przedawnienia określony w Ordynacji Podatkowej. Dotyczy to m.in. należności celnych – bieg terminu przedawnienia liczony jest wówczas z końcem roku, w którym upłynął termin dla tej płatności¹⁹.

Dodatkowo należy zauważyć, że określone powyżej przepisy kodeksu karnego skarbowego przewidują przerwanie (wydłużenie) biegu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania przeciwko sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Tym samym mamy tutaj do czynienia ze swoistą zamianą terminu przedawnienia: organy mają określony czas na ustalenie sprawcy, a w razie wszczęcia wobec niego postępowania liczy się już inny bieg przedawnienia związany z ukaraniem sprawcy, który w przypadku prawa karnego skarbowego wynosi:

- 2 lata – w odniesieniu do wykroczeń skarbowych,
- 5 lat – w odniesieniu do przestępstw skarbowych zagrożonych karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności do 3 lat,
- 10 lat – w przypadku przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności powyżej 3 lat.

Warto również zaznaczyć, że obecne przepisy karne skarbowe, podobnie jak w pierwszej ustawie karnej skarbowej z 1926 r., przewidują zawieszenie upływu czasu przedawnienia w sytuacji, gdy sprawca czynu zabronionego otrzymał mandat do pełnienia funkcji posła lub senatora, chyba że zostanie wobec niego zniesiony immunitet parlamentarny.

W przypadku przedawnienia karalności terminy dotyczące przedawnienia w znaczący sposób wydłużają się. Generalnie, zgodnie z nakazem zawartym w art. 9 § 1 k.k.w. (recypowanym na płaszczyznę prawa karnego skarbowego

¹⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe...*, s. 175

¹⁹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 176.

w myśl art. 178 k.k.s.), prawomocne orzeczenia sądu powinny zostać wykonane bez zbędnej zwłoki. W praktyce jednak przez błąd ludzki, związany np. z przeoczeniem obowiązku lub z powodów wad technicznych, czasami zdarza się, że czas pomiędzy orzeczeniem kary a podjęciem czynności związanych z jej egzekucją znacznie się wydłuża.

7.4. Przedawnienie wykonania orzeczonej kary

Prawo karne skarbowe przewiduje własne terminy przedawnienia wykonania orzeczonej kary za wykroczenie skarbowe (art. 51 § 3 k.k.s.). W przypadku przestępstw skarbowych (zgodnie z art. 45 k.k.s.) recypowany jest zapis unormowań zawartych w kodeksie karnym wykonawczym. Zgodnie z tymi ustaleniami wykonanie orzeczonej kary lub środka karnego przedawnia się, jeżeli od chwili uprawomocnienia się orzeczenia w danej sprawie minęło:

- 3 lata – w przypadku sprawcy skazanego za popełnienie wykroczenia skarbowego, wobec którego orzeczono karę grzywny, środek karny lub środek zabezpieczający,

- 10 lat – w przypadku sprawcy skazanego za popełnienie przestępstwa skarbowego, wobec którego orzeczono karę grzywny lub karę ograniczenia wolności oraz dowolny środek karny,

- 15 lat – w przypadku sprawcy skazanego za popełnienie przestępstwa skarbowego, wobec którego orzeczono karę pozbawienia wolności do lat 5;

- 30 lat – w przypadku sprawcy skazanego za popełnienie przestępstwa skarbowego, wobec którego orzeczono karę pozbawienia wolności przekraczającą 5 lat²⁰.

Przepisy prawa karnego skarbowego przewidują jeszcze jeden termin związany z przedawnieniem środka zabezpieczającego orzeczonego w przypadku popełnienia przestępstw skarbowych (art. 45 § 1a k.k.s.), którego nie można wykonać, jeżeli od uprawomocnienia się orzeczenia upłynęło 10 lat.

7.5. Funkcjonowanie instytucji przedawnienia

Nie ulega wątpliwości, że przedawnienie karalności stanowi swoiste zerwanie więzi pomiędzy czynem zabronionym a karą za niego grożącą, ponieważ prowadzi do sytuacji, w której fakt popełnienia czynu zabronionego nie budzi wątpliwości, jednakże nie podlega już odpowiedzialności.

²⁰ Ibidem, s. 177–178.

Wskazane wcześniej przepisy prawa karnego skarbowego jednoznacznie określają brak możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy oraz obowiązek niewszczywania postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (lub wykroczenie skarbowe), a w razie jego wszczęcia – nakaz umorzenia. Tym samym można uznać, że instytucja ta stanowi kompromis pomiędzy możliwością pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy a zasadami wynikającymi z racjonalizacji kary, który uwzględnić powinien czasowy zakres oddziaływania kary²¹.

Dla pełnego przeprowadzenia analizy funkcjonowania przedawnienia karalności w prawie karnym skarbowym autor niniejszego opracowania uznał, że należy wskazać stwierdzone przypadki zaistnienia przesłanki określonej w art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., zarówno na etapie postępowania przygotowawczego, które odbywało się w wybranych finansowych organach postępowania przygotowawczego, jak i na etapie postępowania sądowego.

Niestety, wyników poniższych badań nie będzie można skonfrontować z innymi, ponieważ brak jest publikacji naukowych, w których autorzy przedstawiliby swoje spostrzeżenia dotyczące funkcjonowania instytucji przedawnienia w prawie karnym skarbowym. Dane z przeprowadzonych badań prezentują tabele 29–33.

Tabela 29

Efektywność stosowania przedawnienia karalności
w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Skarbowym w Olsztynie²²

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Przeprowadzone postępowania	31	39	41	41	32	50	35	269
Stwierdzone przedawnienia	33	27	18	12	36	33	17	176
Razem	64	66	59	53	68	83	52	445

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie.

Na podstawie danych zestawionych w powyższej tabeli można stwierdzić, że przedawnienia karalności stanowiły średnio 39,55% wszystkich postępowań wszczętych na przestrzeni badanego okresu. Najwięcej przypadków zaistnienia instytucji z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. stwierdzono w 2008 r. (52,94% wszystkich postępowań w tym urzędzie), natomiast najmniej w 2007 r. (22,64%).

²¹ R. Koper, K. Sychta, J. Zagrodnik, *Karnomaterialne aspekty instytucji przedawnienia – zagadnienia wybrane* [w:] Z. Cwiakalski, G. Artymiak (red.), *Współzależność prawa karnego materialnego i procesowego w świetle kodyfikacji karnych z 1997 r. i propozycji ich zmian*, Warszawa 2009, s. 199.

²² Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Tabela 30Efektywność stosowania przedawnienia karalności w Urzędzie Skarbowym w Olsztynie²³

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Przeprowadzone postępowania	259	154	98	146	190	151	245	1243
Stwierdzone przedawnienia	b.d.	422	508	453	379	337	280	2379
Razem	b.d.	576	606	599	569	488	525	3622

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Olsztynie.

W przypadku Urzędu Skarbowego w Olsztynie liczba postępowań, w których stwierdzono istnienie podstawy do uznania przedawnienia karalności, wyniosła średnio 34,31% wszystkich postępowań, które wszczęto w tym urzędzie na przestrzeni badanego okresu lat. Najwięcej przypadków przedawnienia karalności na podstawie przesłanki art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. miało miejsce w 2006 r. (83,82%), natomiast najmniej w 2010 r. (53,33%). Liczba stwierdzonych przedawnień karalności stanowi tutaj niepokojąco wysoką liczbę, zwłaszcza biorąc pod uwagę rekordowy pod tym względem rok 2006.

Tabela 31Efektywność stosowania przedawnienia karalności w Urzędzie Skarbowym w Elblągu²⁴

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Przeprowadzone postępowania	855	838	882	659	627	583	575	5019
Stwierdzone przedawnienia	199	120	143	97	82	104	116	861
Razem	1 054	958	1 025	756	709	687	691	5880

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Elblągu.

W przypadku elbląskiego urzędu skarbowego przedawnienie karalności stwierdzono średnio w 14,64% postępowań przeprowadzonych w tym urzędzie na przestrzeni badanego okresu. Stanowi to znacznie mniejszą liczbę od wskazanych wcześniej danych z Urzędu Skarbowego w Olsztynie. Najwięcej przypadków spełniających powyższą przesłankę miało miejsce w 2004 r. (18,88% wszystkich postępowań przeprowadzonych w powyższym urzędzie), natomiast najmniej w 2008 r. (11,56%).

²³ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez Urząd Skarbowy w Olsztynie w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

²⁴ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez Urząd Skarbowy w Elblągu w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Tabela 32

Efektywność stosowania przedawnienia karalności
w Urzędzie Skarbowym w Bartoszycach²⁵

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Przeprowadzone postępowania	455	425	333	232	266	259	266	2236
Stwierdzone przedawnienia	11	31	21	28	36	90	99	316
Razem	466	456	354	260	302	349	365	2552

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z komórki ds. karnych skarbowych Urzędu Skarbowego w Bartoszycach.

W przypadku bartoszyckiego urzędu skarbowego liczba postępowań, w których na przestrzeni badanego okresu stwierdzono przedawnienie karalności, wyniosła średnio 12,38%, co stanowi znacznie mniejszą liczbę od danych uzyskanych z olsztyńskich urzędów skarbowych. Najwięcej przypadków, w których stwierdzono powyższą przesłankę, miało miejsce w 2010 r. (27,12% postępowań przeprowadzonych w tym urzędzie), natomiast najmniej tego rodzaju postępowań stwierdzono w 2004 r. (2,36%).

Tabela 33

Efektywność przedawnienia karalności stwierdzona przez Izbę Celną w Olsztynie²⁶

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Przeprowadzone postępowania	3 883	4 599	3 277	5 585	33 535	22 565	5 066	74 627
Stwierdzone przedawnienia	b.d.	241	219	258	495	432	325	1970
Razem	b.d.	4840	3496	5843	34 030	22 997	5391	76 597

Dane uzyskane na podstawie informacji otrzymanej z Izby Celnej w Olsztynie.

W przypadku Izby Celnej w Olsztynie próba ustalenia liczby przedawnień karalności w 2004 r. okazała się niemożliwa z powodu zniszczenia dokumentów w organach podległych izbie. W okresie obejmującym pozostałe lata liczba postępowań przeprowadzonych przez organy podległe Izbie Celnej w Olsztynie, w których stwierdzono przedawnienie karalności, wyniosła średnio 2,57%

²⁵ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez Urząd Skarbowy w Bartoszycach w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

²⁶ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez Izbę Celną w Olsztynie w organach jej podległych w latach 2004–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

wszystkich postępowań. Najwięcej przypadków przedawnienia karalności miało miejsce w 2006 r. (6,26% wszystkich postępowań stwierdzonych w powyższej izbie), natomiast najmniej tego rodzaju postępowań stwierdzono w urzędzie w 2008 r. (1,45%).

Sumując powyższe wyniki, na przestrzeni badanego okresu udział procentowy przedawnienia karalności w postępowaniach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe wynosił średnio:

- Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie – 39,55%,
- Urząd Skarbowy w Olsztynie – 34,31%,
- Urząd Skarbowy w Elblągu – 14,64%,
- Urząd Skarbowy w Bartoszycach – 12,38%,
- w organach podległych Izbie Celnej w Olsztynie – 2,57%²⁷.

Jak można zauważyć, w większości badanych organów finansowych postępowania przygotowawczego instytucja przedawnienia pełni marginalną rolę, najlepszy wynik (najmniejsza liczba stwierdzonych przedawnień karalności) uzyskały urzędy celne i ich oddziały, które podlegają Izbie Celnej w Olsztynie. Liczba stwierdzonych przedawnień karalności w poszczególnych latach nie przekroczyła nawet 10% wszystkich postępowań, w których stwierdzono popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Natomiast liczbę przedawnień karalności w Urzędzie Skarbowym w Olsztynie można uznać za co najmniej niepokojącą.

Niestety, dokładne ustalenie przyczyny tak dużej liczby przedawnień orzeczonych w tym urzędzie – czy jest to efekt słabej wykrywalności sprawców czy może zbytnej opieszałości urzędników – wymagałoby bezpośredniej analizy akt sprawy, co nie było możliwe ze względu na brak stosownych uprawnień (obowiązek przestrzegania tajemnicy służbowej). Lekki optymizm może tutaj budzić fakt, że z upływem lat widoczna jest tendencja spadkowa w zakresie stwierdzonych przedawnień w tym urzędzie.

W rozwiązaniu zarysowanego problemu pomocne mogą okazać się wyniki ankiety przeprowadzonej wśród petentów Urzędu Skarbowego w Olsztynie oraz Urzędu Skarbowego w Elblągu, którym zadano pytanie: „Czy korzystał Pan/Pani z przedawnienia karalności?”.

Podobnie jak w przypadku czynnego żalu skarbowego, żadna z osób nie zadeklarowała wcześniejszego korzystania z instytucji przedawnienia karalności, zaś 169 osób stwierdziło, że nigdy nie skorzystały z powyższej instytucji (85,78% osób biorących udział w ankiecie). Uwagę przy tym powinno zwrócić „jedyne” 27 osób (13,70%), które zadeklarowały swoją niezajomość takiej możliwości uniknięcia odpowiedzialności za popełnione przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Jedna osoba nie udzieliła odpowiedzi na postawione pytanie.

²⁷ Nie uwzględniono danych z 2004 r.

Uzyskane wyniki skłaniają do wniosku, że wysoki stopień wykorzystania instytucji przedawnienia w obrębie właściwości miejscowej urzędów skarbowych spowodowany jest wysokim stanem świadomości społecznej w zakresie istnienia instytucji przedawnienia karalności.

Badania przeprowadzone w warmińsko-mazurskich sądach rejonowych uwzględniają rozstrzygnięcia, które zapadły w II i VII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Olsztynie, VIII Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Elblągu, X Wydziale Grodzkim Sądu Rejonowego w Elblągu oraz II Wydziale Karnym Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim i obejmują okres badawczy lat 2000–2010.

Należy zauważyć, że dane statystyczne przedstawione poniżej (tabele 34–36) obejmują sprawy dotyczące zarówno popełnienia przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych, w których zapadły wyroki skazujące.

Tabela 34

Efektywność stosowania przedawnienia karalności
w Sądzie Rejonowym w Olsztynie²⁸

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Razem
Stwierdzone przedawnienia	1	1	13	13	11	1	3	7	2	6	4	62
Przeprowadzone postępowania	286	544	365	343	668	474	280	190	215	254	362	3981
Razem	287	545	378	356	679	475	283	197	217	260	366	4043

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów.

Jak wynika z powyższej tabeli, przypadki przedawnienia karalności stanowią średnio 1,53% wszystkich postępowań, które przeprowadzono w olsztyńskim sądzie w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego na przestrzeni okresu objętego badaniem. Najwięcej postępowań w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zakończonych stwierdzeniem przedawnienia karalności (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.) miało miejsce w 2003 r. (3,65% wszystkich postępowań przeprowadzonych w II i VII wydziale karnym tego sądu), zaś najmniej w 2005 r. (0,21%).

²⁸ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez II i VII Wydział Karny Sądu Rejonowego w Olsztynie w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Tabela 35

Efektywność stosowania przedawnienia karalności
w Sądzie Rejonowym w Elblągu²⁹

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008*	2009*	2010	Razem
Stwierdzone przedawnienia	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	3
Ogółem postępowań	7	5	122	262	108	551	475	10	384	486	528	2938
Razem	7	5	122	262	108	551	475	10	385	488	528	2941

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariatach wydziałów. Gwiazdką (*) oznaczono dane pochodzące z X Wydziału Grodzkiego.

Analiza powyższych danych statystycznych wskazuje, że w przypadku elbląskiego sądu rejonowego liczba postępowań zakwalifikowanych jako przedawnienie karalności stanowi średnio 0,10% wszystkich postępowań przeprowadzonych w tym sądzie na przestrzeni badanego okresu lat. Porównując te ustalenia z danymi olsztyńskiego sądu rejonowego, można zauważyć, że liczba przedawnień karalności w elbląskim sądzie rejonowym również ma charakter znikomy i jest jeszcze mniejsza od występującej w olsztyńskim sądzie rejonowym.

Najwięcej przypadków, w których postępowania w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zakończyły się zastosowaniem przesłanki z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., miało miejsce w 2009 r. (0,40% wszystkich postępowań, które zostały przeprowadzone w obu wydziałach objętych analizą), zaś najmniej w latach 2000–2007 oraz 2010, gdy nie stwierdzono żadnego przypadku przedawnienia karalności (0,00%).

Tabela 36

Efektywność stosowania przedawnienia karalności
w Sądzie Rejonowym w Lidzbarku Warmińskim³⁰

Lata	2000	2001	2002	2003	2004	2005*	2006*	2007	2008*	2009*	2010	Razem
Stwierdzone przedawnienia	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	0	0	2	0	0	0	0	2
Ogółem postępowań	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	109	118	110	232	216	1003
Razem	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	97	121	111	118	110	232	216	1005

Dane zostały uzyskane ze statystyk sporządzonych i udostępnionych w sekretariacie wydziału.

²⁹ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez VIII Wydział Karny Sądu Rejonowego w Elblągu w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

³⁰ Liczba przedawnień karalności stwierdzonych przez II Wydział Karny Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim w latach 2000–2010 na tle ogólnej liczby zarejestrowanych postępowań karnych skarbowych.

Analiza przedawnienia karalności w lidzbarskim sądzie rejonowym wskazuje, że liczba przypadków zakwalifikowanych jako przedawnienie na podstawie przesłanki z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. stanowi średnio 0,19% wszystkich postępowań przeprowadzonych w powyższym sądzie na przestrzeni badanego okresu. Porównując te ustalenia z wcześniej przeanalizowanymi danymi można zauważyć, że w przypadku Sądu Rejonowego w Lidzbarku Warmińskim przedawnienie karalności ma również charakter marginalny, nieco wyższy od elbląskiego, ale niższy od olsztyńskiego sądu rejonowego. Najwięcej przypadków, w których postępowania w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zakończyły się przedawnieniem karalności, miało miejsce w 2006 r. (1,80% wszystkich postępowań), natomiast najmniej w latach 2004–2005 oraz 2007–2010, gdy nie stwierdzono żadnego przypadku przedawnienia karalności (0,00%).

Sumując powyższe wyniki, można zauważyć, że na przestrzeni podanego okresu badawczego udział procentowy przypadków przedawnienia karalności w ogólnej liczbie postępowań o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, wyniósł:

- Sąd Rejonowy w Olsztynie – 1,55%,
- Sąd Rejonowy w Elblągu – 0,10%,
- Sąd Rejonowy w Lidzbarku Warmińskim – 0,19%.

W przypadku postępowań sądowych zjawisko przedawnienia karalności ma charakter marginalny. Można tu dowodzić skuteczności sądów w tej materii albo też zauważyć wysoki udział pozostałych instytucji regresji karności, które wpływają w istotny sposób na wykonanie orzeczeń sądowych w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (w większości przypadków, w których sprawca chce skorzystać z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności lub nadzwyczajnego złagodzenia kary, musi z własnej inicjatywy wykazać chęć poprawy, a w konsekwencji uiścić wymaganą należność publicznoprawną).

WNIOSKI

Podjęta w monografii analiza i próba oceny rozwiązań prawnych dotyczących regresji karania w prawie karnym skarbowym ma szczególne znaczenie dla polityki karnej stosowanej w tym zakresie. Przedstawione rozważania dotyczyły różnorodnych problemów związanych zarówno z samą potrzebą stosowania kary o charakterze kryminalnym, jak i przyczyn, dla których organ decydował się na rezygnację z jej stosowania.

Ocena założeń zawartych w niniejszym opracowaniu wymaga wskazania, że przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe mają charakter typowo ekonomiczny, brak tu wyraźnie wskazanego pokrzywdzonego, co w opinii społecznej może rodzić przekonanie o braku faktycznej szkodliwości popełnianych czynów zabronionych.

Ponadto sformułowanie mówiące o interesie finansowym Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Unii Europejskiej może być odbierane przez społeczeństwo w sposób enigmatyczny, ponieważ dotyczy bliżej nieokreślonych podmiotów, których interesy związane są z egzekucją danin publicznych, co powoduje wysoce lekceważące podejście do obowiązku ich uiszczenia przez obywateli. Przy takim ujęciu problematyki karnej skarbowej społeczna szkodliwość czynów karnych skarbowych nie jest w wystarczający sposób eksponowana oraz podkreślana w ogólnych relacjach międzyludzkich, jak ma to miejsce w przypadku czynów zabronionych o charakterze kryminalnym.

Państwo powinno zatem szukać nowych, bardziej skutecznych metod zwalczania przestępczości, jak też podnoszenia świadomości obywateli w zakresie szkodliwości społecznej popełnianych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Taka potrzeba widoczna jest szczególnie w przypadku sprawców wykroczeń skarbowych, którzy stanowią niepokojąco liczną grupę sprawców, wykazujących lekceważący stosunek zarówno do popełnianego czynu, jak i do finansowych organów postępowania przygotowawczego w zakresie przeprowadzanej przez nich procedury karnej skarbowej.

Ponadto instytucja regresji karania, w większości możliwych do zastosowania przejawów, spełnia swoją rolę w zakresie kształtowania prawnie wymaganych postaw oraz pełnienia funkcji kompensacyjnej (wypełnienie uszczerbku, który powstał na skutek popełnienia czynu zabronionego) wobec sprawców przestępstw skarbowych oraz w pewnej części także sprawców wykroczeń skarbowych.

Przy ocenie skuteczności form regresji karania w zwalczaniu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych można stwierdzić, że zwłaszcza instytucje umiejscowione w ramach zaniechania ukarania sprawcy pełnią tę rolę w sposób zadowalający.

Znaczna większość spraw karnych skarbowych – zarówno w przypadku sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych – kończy się zastosowaniem którejś z instytucji degresji karania. Oczywiście każdą z jej form cechuje inna wartość procentowa (udział w ogólnej liczbie spraw), która zależy od badanego podmiotu. Można zatem uznać, że większość sprawców czynów zabronionych przez prawo karne skarbowe współpracuje z organami postępowania oraz wykazuje inicjatywę w naprawieniu wyrządzonej szkody.

Na szczególną uwagę zasługuje tutaj instytucja czynnego żalu skarbowego w postaci korekty zeznania podatkowego (art. 16a k.k.s.), z której dobrodziejstw obywatele korzystają, nie do końca nawet o tym wiedząc i uznając swoje zachowanie za właściwe i wymagane.

W przeprowadzonych badaniach udało się natomiast ustalić zadowalająco wysoki poziom świadomości społecznej dotyczącej czynnego żalu. Ponieważ znaczna większość osób (85,78%) deklaruje znajomość tej instytucji, należy uznać za bardzo prawdopodobne, że sprawcy przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych, uświadamiając sobie fakt popełnienia czynu zabronionego, wiedzą, że mogą skorzystać z przymiotu bezkarności, jeżeli zgłoszą ten fakt stosownemu organowi.

Niepokoić natomiast mogą liczne problemy związane z właściwą interpretacją przepisów karnych skarbowych wśród pracowników finansowych organów postępowania przygotowawczego.

Nie zmienia to jednak faktu, że choć w przypadku czynnego żalu, postępowania mandatowego czy dobrowolnego poddania się odpowiedzialności liczba opracowań naukowych występuje w ilości zadowalającej, to inne formy degresji karania w prawie karnym skarbowym mają niską liczbę dostępnych opracowań, zwłaszcza dotyczących badań o charakterze empirycznym.

Analizując problematykę karną skarbową w aspekcie badań empirycznych (rozstrzygnięcia w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe), jedno z pierwszych spostrzeżeń dotyczy znaczącej skali stosowania sankcji w postaci samoistnej kary grzywny. W zależności od ośrodka udział tej sankcji wynosi odpowiednio:

- Sąd Rejonowy w Olsztynie – 94,85%,
- Sąd Rejonowy w Elblągu – 97,68%,
- Sąd Rejonowy w Lidzbarku Warmińskim – 79,82%.

Dowodzi to tym samym dużej roli, jaką w postępowaniach karnych skarbowych stanowi cel kompensacyjny – jeden z podstawowych celów stawianych prawu karnemu skarbowemu. Powyższe rozwiązanie wykazuje się również pozytywnym wpływem na osobę sprawcy, poziom jego demoralizacji wywołanej popełnionym czynem zabronionym, co spełnia postulaty prewencji. W prawie karnym skarbowym, bardziej niż w przypadku przestępstw powszechnych, można zauważyć przewagę jego charakteru pragmatycznego oraz potrzeby

naprawienia szkody powstałej na skutek popełnienia czynu nad usankcjonowaniem sprawcy.

Tym samym stosowanie poszczególnych instytucji degresji karania (nie uwzględniając przedawnienia karalności) stanowi wystarczającą formę egzekwowania należności związanych z popełnionym czynem zabronionym. Stwierdzenie to w najbardziej trafny sposób opisuje praktykę stosowaną wobec sprawców wykroczeń skarbowych.

Z pewnością większość instytucji degresji karania służy znacznemu skróceniu procesu karnego związanego z popełnieniem czynu zabronionego, podwyższając jednocześnie efektywność organów prowadzących postępowania karne skarbowe i wypełniając cele stawiane w chwili wszczęcia postępowania¹.

W kontekście rozważań o znaczeniu i istocie kary można stwierdzić, że stosowanie degresji karania jest doskonałym przykładem ograniczenia państwowego prawa karania (*ius puniendi*) przez zastosowanie zasad ekonomiki procesowej, według której w procesie penalizacyjnym należy dążyć przede wszystkim do zapewnienia ochrony pewnych interesów przy minimalnych kosztach sądowych, a ewentualnie orzeczona kara ma jedynie charakter symboliczny. Przedstawienie praktycznego funkcjonowania degresji karania w perspektywie dziesięcio- oraz sześcioletniej zwiększyło przekonanie o słuszności powyższych wniosków.

Nie zmienia to jednak faktu, że powyższe instytucje wymagają dopracowania w przepisach normatywnych, co zostało przedstawione w poszczególnych rozdziałach niniejszego opracowania oraz było przedmiotem rozważań w innych publikacjach naukowych. Pozwoliłoby to na lepsze wykorzystanie tej instytucji przez uprawnione organy, zwiększyło efektywność walki ze zjawiskiem przestępczości skarbowej oraz zminimalizowało straty w dochodach państwa z tytułu działalności podmiotów gospodarczych.

Warto także zwrócić uwagę na wnioski, które wynikły z przeprowadzonych badań empirycznych, a które nie były zamierzone w pierwotnym planie badawczym. Przede wszystkim należy zauważyć, że na terenie województwa warmińsko-mazurskiego sędziowie orzekający w różnych ośrodkach stosują te same zasady dotyczące orzekania sankcji oraz stosowania degresji karania. Można to uznać za pozytywną przesłankę, która dowodzi, że pomimo innego ośrodka miejskiego, innego miejsca zamieszkania i kształcenia, sędziowie zachowują takie same standardy prowadzenia procesu karnego skarbowego, uwzględniając te same czynniki wpływające na ich decyzję dotyczącą wydawanego rozstrzygnięcia.

W przypadku finansowych organów postępowania przygotowawczego widać już jednak daleko idącą rozbieżność, uwarunkowaną specyfiką organu oraz miejsca jego funkcjonowania.

¹ Przede wszystkim wskazują to przesłanki określone w art. 297 k.p.k. w zw. z 113 § 1 k.k.s. oraz 114 k.k.s.

BIBLIOGRAFIA

- Abramczyk A., *Zmowa „sypania”*, PiŻ 1999, nr 5.
- Bafia J., Mioduski K., Siewierski M., *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 1977.
- Bafia J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1978.
- Bałandynowicz A., *Probacja – wielopasmowa teoria resocjalizacji z udziałem społeczeństwa*, Probacja 2009, nr 1.
- Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005.
- Banasik K., *Karalność przestępstwa ze skutkiem oddalonym w czasie*, PiP 2014, nr 10.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Abolicja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2005.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2004.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., „Majątkowe” środki karne w k.k.s., MP 2001, nr 11.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003.
- Beccaria C., *O przestępstwach i karach*, Warszawa 1959.
- Bednarek W., Dobkowski J., Kopacz Z., *Uwagi i konstatacje ogólne na temat regresji karania w prawie karnym skarbowym* [w:] J. Błachut, M. Szewczyk, J. Wojcikiewicz (red.), *Nauka wobec przestępczości. Księga ku czci Profesora Tadeusza Hanauska*, Kraków 2001.
- Bieniek-Kosikowska A., Kosikowski C., *Prawo karne skarbowe czy Prawo karne finansowe*, NP 1967, nr 12.
- Bieńkowska E., *Obowiązek naprawienia szkody lub zadośćuczynienia w prawie karnym*, PiP 2012, nr 6.
- Błachnio A., *Pozytywne uwarunkowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014, cz. 1: nr 4, cz. 2: nr 5.
- Błachnio A., Rola-Stężycka K., *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, a przedawnienie karalności*, Prok. i Pr. 2009, nr 3.
- Bogdan G., Cwiąkański Z., Kardas P., Majewski J., Raglewski J., Szewczyk M., Wróbel W., Zoll A., *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Zakamycze 2004.
- Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Światłowski A., *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000.
- Bohdan G., *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, PS 1997, nr 15.
- Bojarski M., Radecki W., *Kodeks wykroczeń. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Bojarski T., *Kodeks karny skarbowy a Kodeks karny. Kilka uwag porównawczych* [w:] P. Hofmanski, K. Zgryzek (red.), *Współczesne problemy procesu karnego. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, Katowice 2003.
- Bojarski T., Michalska-Warias A., Piórkowska-Flieger J., Szwarczyk M., *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Bojarski T., Szwarczyk M., *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym* [w:] Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Postuszny, J. Stelmasiak (red.), *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr hab. Janowi Szrańnawskimu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemyśl 2000.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w kodeksie karnym skarbowym*, KPP 2000, nr 2.

- Buchała K. (red.), Ćwiąkowski Z., Szewczyk M., Zoll A., *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994.
- Buchała K., *Dyrektywy sądowego wymiaru kary*, Warszawa 1964.
- Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995.
- Bury J., Kasprzak J., *Prawo karne islamu*, Warszawa 2007.
- Cholewicki J., *Restrykcyjność polskiego modelu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2014, nr 4.
- Cieślak M., *O węzłowych pojęciach związanych z sensem kary*, NP 1969, nr 2.
- Idem, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995.
- Idem, *Zbieg szczególnego złagodzenia ze szczególnym obostrzeniem kary*, Palestra 1977, nr 5.
- Ćwiąkowski Z., *Nadzwyczajne złagodzenie kary w praktyce sądowej*, Warszawa 1982.
- Idem, *O niektórych pojęciach związanych z wymiarem kary*, NP 1989, nr 4.
- Idem, *O warunkach zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary*, Palestra 1979, nr 8–9.
- Dadak W., *Grzywna samoistna w stawkach dziennych*, Warszawa 2011.
- Daszkiewicz K., *Mały świadek koronny*, Palestra 1999, nr 3–4 (cz. I), nr 5–6 (cz. II).
- Eadem, *Nadzwyczajne złagodzenie kary w polskim kodeksie karnym*, Warszawa 1976.
- Derlatka M., *Motywacja w sądowym wymiarze kary*, Prok. i Pr. 2012, nr 6.
- Długosz J., *Obligatoryjna postpenalna izolacja sprawcy przestępstwa*, Prok. i Pr. 2013, nr 7–8.
- Duży J., *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, Prok. i Pr. 2014, nr 1.
- Filar M., *Dekryminalizacja i jej efekty*, NP 1975, nr 12.
- Foucault M., *Nadzorować i karać*, Warszawa 1998.
- Frąckowiak K., Frąckowiak H., *Ograniczenia udziału radycy prawnego w postępowaniu karnym skarbowym*, Studia Prawnoustrojowe 2011, nr 11.
- Frąckowiak K., Kurzyński M., *Zasada ustalania pojedynczej stawki dziennej kary grzywny w kontekście odpowiedzialności posiłkowej (subsydiarnej) w prawie karnym skarbowym*, Studia Prawnoustrojowe 2012, nr 15.
- Frąckowiak K., *Przestępstwo firmantwa i firmowania – wybrane problemy penalizacji karno-skarbowej* [w:] S. Pikulski, M. Romańczuk-Grącka, Orłowska-Zielińska B. (red.), *Tożsamość polskiego prawa karnego*, Olsztyn 2011.
- Gajdus D., *Czynny żal w polskim prawie karnym*, Toruń 1984.
- Gajewska-Kraczkowska H., Suchocki P., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu karnym skarbowym i jego wpływ na postępowanie przed sądami administracyjnymi*, PP 2012, nr 9.
- Gajewski M., *Wysokość stawki dziennej kary grzywny w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 23 § 3 kks in fine)*, PiP 2000, nr 9.
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2009.
- Idem, *Prawo karne*, Warszawa 1996.
- Gensikowski P., *Aktualne problemy odstąpienia od wymierzenia kary jako klauzuli generalnej (art. 59 k.k.)*, PS 2009, nr 7–8.
- Idem, *Glosa do wyroku SA w Białymstoku z 24.02.2004 r. II Aka 12/04*, PS 2006, nr 11/12.
- Idem, *Odstąpienie od wymierzenia kary w polskim prawie karnym*, Warszawa 2011.
- Giętkowski R., *Kara ograniczenia wolności w polskim prawie karnym*, Warszawa 2007.
- Goettel M., Lemonnier M., Goettel A., Orłowski J., Pahl B., Tyrakowski M., Wardencka K., Jan J., *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Gostyński Z., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II, Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III, Postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000.
- Idem, *Prawo o wykroczeniach i prawo karne skarbowe w zarysie. Część I. Prawo o wykroczeniach*, Katowice 1982.
- Gradoń K., *Granice przebaczenia – spór o zakres stosowania sprawiedliwości naprawczej* [w:] M. Płatek, M. Fajst (red.), *Sprawiedliwość naprawcza. Idea. Teoria. Praktyka*, Warszawa 2005.
- Grzegorzcyk T., Gubiński A., *Prawo wykroczeń*, Warszawa 1996.

- Grzegorzczak T., *Instytucja czynnego żalu w ustawie karnej skarbowej i projekcie nowej u.k.s.*, Palestra 1996, nr 9–10.
- Idem, *Instytucja dobrowolnego poddania się karze w procesie karnym skarbowym de lege lata i de lege ferenda*, ZNUŁ 1997, nr 65.
- Idem, *Instytucja tzw. małego świadka koronnego w znowelizowanym prawie karnym skarbowym*, Przegląd Sądowy 2006, nr 4.
- Idem, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001, Warszawa 2009.
- Grzeszczyk W., *Zmiany w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2006, nr 2.
- Grześkowiak A., *Chrześcijańska wizja kary Giuseppe Bettiola*, Tygodnik Powszechny 1985, nr 2.
- Idem, *Funkcje kary w świetle projektów zmian kodeksu karnego* [w:] A. Dębiński, A. Grześkowiak, K. (red.), *K. Wiak, Ius et lex. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Adama Strzembosza*, Lublin 2002.
- Hart H.L.A., *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998.
- Haytler J., *U źródeł prawa karnego*, Warszawa 1934.
- Hoc S., *Czynny żal sprawców niektórych przestępstw przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, WPP 2002, nr 2.
- Idem, *Karnoprawna ochrona tajemnicy zawodowej, funkcyjnej i służbowej*, Gdańskie Studia Prawnicze 2008, t. XIX.
- Hołyst B., *Wiktymologia*, Warszawa 1997.
- Horoszowski P., *Kryminologia*, Warszawa 1969.
- Hube R., *O teoriach prawa kryminalnego. Rzecz czytana na publicznym posiedzeniu królewskiego uniwersytetu dnia 19 września 1827 r.* [w:] K. Dunin, *Romualda Hubego pisma poprzedzone zarysem biograficzno-krytycznym*, t. I, Warszawa 1905.
- Huszcz Z., *Glosa do wyroku TK z 12 września 2005r., Sk 13/05, W jakim zakresie podatnik może zeznać nieprawdę w deklaracji podatkowej?*, Pr. i Pod. 2006, nr 4.
- Indecki K., Liszewska A., *Prawo karne materialne. Nauka o przestępstwie, karze i środkach karnych*, Warszawa 2002.
- Kaczmarek T., *Ogólne dyrektywy wymiaru kary w teorii i praktyce sądowej*, Wrocław 1980.
- Idem, *Utylitaryzm karania. Prewencja szczególna* [w:] T. Kaczmarek, *Rozważania o przestępstwie i karze. Wybór prac z okresu 40-lecia naukowej twórczości*, Warszawa 2006.
- Idem, *Sędziowski wymiar kary w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w świetle badań ankietowych* [w:] T. Kaczmarek, *Rozważania o przestępstwie i karze. Wybór prac z okresu 40-lecia naukowej twórczości*, Warszawa 2006.
- Idem, *Z rozważań nad ekonomiczną teorią kary*, CPKiNP 2004, nr 2.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Idem, *Ustawa karna skarbowa. Zestawienie porównawcze przepisów ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. i ustawy karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.*, Palestra 1972, nr 4.
- Konarska-Wrzosek V., *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w kodeksie karnym skarbowym?* [w:] V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010.
- Eadem, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002.
- Eadem, *Kodeks karny a Karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji* [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Toruń 2011.
- Eadem, *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodową i zorganizowaną przewidziane w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 4.
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005.

- Konarska-Wrzošek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2011.
- Konarska-Wrzošek V., *Sprawstwo w prawie karnym skarbowym*, ZNWSSM 2004, nr 10.
- Koper R., Sychta K., Zagrodnik J., *Karnomaterialne aspekty instytucji przedawnienia – zagadnienia wybrane* [w:] Z. Ćwiakalski, G. Artymiak (red.), *Współzależność prawa karnego materialnego i procesowego w świetle kodyfikacji karnych z 1997 r. i propozycji ich zmian*, Warszawa 2009.
- Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Krukowski A., „Znikome społeczne niebezpieczeństwo czynu” na tle problematyki materialnej (społecznej) treści przestępstwa w k.k. z 1969 r., *Palestra* 1970, nr 2.
- Krzymuski E., *System prawa karnego ze stanowiska nauki i trzech kodeksów obowiązujących w Polsce*, część I, Kraków 1921.
- Kubacki R., *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, PP 2001, nr 2.
- Kulczycki M., Zduńczyk J., *Wyjątkowo – nie znaczy nigdy*, GS 1974, nr 21.
- Kurzyński M., *Kilka uwag na temat odstąpienia od ukarania sprawcy w Kodeksie karnym skarbowym* [w:] J. Dobkowski (red.), *Prawo. Administracja. Policja. Książka jubileuszowa prof. W. Bednarka*, Olsztyn 2006.
- Idem, *Odpowiedzialność karna skarbową za oszustwo podatkowe a błąd podatnika – analiza problemu* [w:] S. Pikulski, M. Romańczuk-Grącka, B. Orłowska-Zielińska (red.), *Tożsamość polskiego prawa karnego*, Olsztyn 2011.
- Idem, *Wybrane związki kontroli podatkowej i prawa o postępowaniu karnym skarbowym* [w:] W. Bednarek, J. Dobkowski (red.), *Wybrane problemy prawa publicznego i administracji*, Olsztyn 2004.
- Legutko-Kasica A., *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 4.
- Lewczyk P., *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 2.
- Idem, *Usiłowanie przestępstwa skarbowego*, Prok. i Pr. 2012, nr 31.
- Liżyńska K., *W sprawie środka zabezpieczającego z art. 95a k.k.*, PiP 2012, nr 4.
- Lombroso C., *Geniusz i Obląkanie*, Warszawa 1987.
- Łabuda G., Razowski T., *Czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2007, nr 2.
- Łabuda G., Razowski T., *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r.*, Nowa Kodyfikacja Karno. Krótkie Komentarze 2006, z. 34.
- Łabuda G., *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznonprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11.
- Majewski J., *Glosa do wyroku SN z 4.XI.1999 r. WKN 38/99*, PiP 2001, nr 1, s. 109–112.
- Makarewicz J., *Kodeks karny z komentarzem*, Lwów 1938.
- Idem, *Prawo karne ogólne*, Kraków 1914.
- Marek A., *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1999.
- Idem, *Prawo karne w pytaniach i odpowiedziach*, Toruń 2007.
- Idem, *Prawo karne*, Warszawa 1994.
- Idem, *Przestępczość zorganizowana. Zarys problematyki* [w:] A. Marek, W. Pływaczewski (red.), *Kryminologiczne i prawne aspekty przestępczości zorganizowanej*, Szczytno 1992.
- Marek A., Oczkowski t. (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu katedr Prawa Karnego, Toruń 20–22 września 2010 r.*, Warszawa 2011.
- Marszał K., *Przedawnienie w prawie karnym*, Warszawa 1972.
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego, Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000.
- Michalski W., *Wychowawcza funkcja sądu w postępowaniu karnym*, Warszawa 1976.
- Migdał J., *Prawo Kodeksu Karzącego dla Królestwa Polskiego*, Gdańsk 2006.
- Młynarczyk Z., *Nadzwyczajne złagodzenie kary ze szczególnym uwzględnieniem grzywny*, Prok. i Pr. 1997, nr 9.

- Mucha M., *Korekta deklaracji a zastosowanie sankcji karnych skarbowych*, MP 2003, nr 3.
- Muszyńska A., *Naprawienie szkody wyrządzonej przestępstwem*, Warszawa 2010.
- Orłowska-Zielińska B., *Odpowiedzialność podatnika podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w świetle art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego*, PPLFS, Warszawa 2007, nr 6.
- Palatyński J., Wurzel S., *Wybrane zagadnienia z ustawy karnej skarbowej w świetle praktyki i orzecznictwa*, Palestra 1973, nr 3.
- Pera Z., *Instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary w praktyce sądów woj. bydgoskiego*, Problemy Praworządności 1971, nr 11.
- Pikulski S., *Glosa do postanowienia SN z 12.12.2007 r. III KK 245/07*, Studia Prawnoustrojowe, Olsztyn 2010, nr 10.
- Idem, *Karnomaterialne i kryminologiczne aspekty bezpieczeństwa państwa*, Warszawa 1996.
- Pikulski S., Szczechowicz K., *Kara ograniczenia wolności w świetle sądowego wymiaru kary*, SPiA 2010, nr 1.
- Pikulski S., Szwejkowska M., *Współczesne wykorzystanie wiedzy z zakresu psychiatrii i psychologii na potrzeby stosowania internacji psychiatrycznej* [w:] A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak (red.), *Księga Jubileuszowa ku czci prof. M. Filara*, t. II, Toruń 2012.
- Pikulski S., *Zabójstwo pod wpływem silnego wzburzenia usprawiedliwionego okolicznościami* [w:] V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Prof. Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010.
- Piszczek P., *Postępowanie uproszczone w polskim procesie karnym. Model kodeksowy*, Olsztyn 2004.
- Płatek M., *Granice racjonalnej polityki karnej i penitencjarnej* [w:] M. Zubik (red.), *Prawo a polityka*, Warszawa 2007.
- Politowicz K.A., *Problem wykonania kary łącznej grzywny (w świetle uchwały Sądu Najwyższego)*, PiP 2014, nr 3.
- Popławski H., Surkont M., *Nadzwyczajne złagodzenie kary lub odstąpienie od jej wymierzenia za przestępstwo łapownictwa*, Problemy Praworządności 1971, nr 4.
- Postulski K., *Umorzenie grzywny i innych „należności sądowych”*, Prok. i Pr. 2014, nr 5.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1, Zakamycze 2006.
- Idem, *Normatywne i pragmatyczne aspekty dobrowolnego poddania się karze*, NP 1980, nr 3.
- Idem, *Odrębności postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych*, WPP 1986, nr 3.
- Idem, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996.
- Prusak F., Świda W., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989.
- Radecki W., *Prawne i moralne oceny czynnego żalu*, Palestra 1976, nr 12.
- Radzikowska Z., *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym*, Kraków 1986.
- Raglewski J., *Czynny żal w części ogólnej k.k. (wybrane zagadnienia)*, Jurysta 2000, nr 1.
- Idem, *Dobrowolne odstąpienie od czynu jako przesłanka instytucji czynnego żalu*, Prok. i Pr. 1997, nr 3.
- Idem, *Model nadzwyczajnego złagodzenia kary w polskim systemie prawa karnego (analiza dogmatyczna w ujęciu materialnoprawnym)*, Kraków 2008.
- Razowski T., *Sposób określenia we wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności kwoty uiszczonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego*, PS 2004, nr 11–12.
- Rogoziński Z., *Metody statystyczne w prawoznawstwie*, Warszawa 1978.
- Rotkiewicz A., *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, Studia Prawnoustrojowe 2011, nr 11.

- Rybak B., *Zbieg podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia i obostrzenia kary, czyli rozważania o roli art. 57 § 2 w KK z 1997 r.*, Palestra 2000, nr 5–6.
- Sarna A., *Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej*, PP 2006, nr 3.
- Sawicki J., *Czynny żal skarbowy jako instrument regresji karania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, PPIA, Wrocław 2005.
- Idem, *Nadzwyczajne zaostrzenie kary w kodeksie karnym skarbowym*, [w:] *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, t. 18, Wrocław 2005.
- Idem, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- Idem, *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2013, nr 6.
- Sienkiewicz Z., *O podstawach nadzwyczajnego złagodzenia kary*, [w:] *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, t. 5, Wrocław 2000.
- Idem, *Powrót do przestępstwa* [w:] M. Kalitowski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Gdańsk 1999
- Siwek K., *Kara nadzwyczajnie złagodzona za zbrodnie*, Prok. i Pr. 2013, nr 1.
- Siwik Z., *Dobrowolne poddanie się karze w prawie karnym skarbowym*, *Finanse* 1978, nr 10.
- Idem, *Kara ograniczenia wolności w prawie karnym skarbowym*, *Palestra* 1980, nr 2.
- Idem, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, PP 1999, nr 12.
- Idem, *„Odpowiednie” stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (Studium na tle systemu środków penalnych)*, PPA, t. 23, Wrocław 1987.
- Idem, *Odstąpienie od wymierzenia kary w prawie karnym skarbowym*, *Palestra* 1980, nr 10.
- Idem, *System środków penalnych w polskim prawie karnym skarbowym*, Wrocław 1986.
- Idem, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Idem, *Wymiar kary grzywny za przestępstwa skarbowe*, PiP 1979, nr 8–9.
- Idem, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu karnym skarbowym przed sądem*, *Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo* 1990, t. CLXXII
- Idem, *Założenia trybu uproszczonego w sprawach o przestępstwa skarbowe*, NP 1981, nr 1.
- Idem, *Źródła do nauki prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1982.
- Skowron A., *Kontrowersje wokół regulacji postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe*, Prok. i Pr. 2000, nr 12.
- Idem, *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2001, nr 5.
- Skowronek G., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2005, nr 3.
- Idem, *Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2005.
- Idem, *Nowatorskie rozwiązania Kodeksu karnego skarbowego na przykładzie postępowania mandatowego*, RPEiS 2003, nr 1.
- Skretowicz E., *Odstąpienie od wymierzenia kary jako postać skazania*, NP 1980, nr 6.
- Skupiński J., *Zakaz pracy przymusowej lub obowiązkowej a prawo karne* [w:] J. Skupiński (red.), *Standardy praw człowieka a polskie prawo karne*, Warszawa 1995.
- Skwarczyński H., *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, MP 2006, nr 2.
- Soboń M., *Kara ograniczenia wolności i problemy związane z wykonaniem obowiązku nieodpłatnej kontrolowanej pracy*, *Studia Prawnoustrojowe* 2009, nr 10.
- Sobońska M., *Rola negocjacji w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności a problem winy sprawcy w postępowaniu karnym skarbowym*, PP 2013, nr 4.
- Sójka-Zielińska K., *Historia prawa*, Warszawa 1995.
- Stefański R.A., *Glosa do wyroku SN z 30.X.1996r. V KKN 83/96*, WPP 1997, nr 1.
- Idem, *Wniosek prokuratora o skazanie oskarżonego bez rozprawy*, Prok. i Pr. 1998, nr 2.
- Stępień T., Stępień K., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Toruń 2000.

- Stopińska J., Chodorowska A., *Świadek koronny w świetle kodeksu karnego (art. 60 § 3–5 i art. 61 k.k.)*, Przegląd Policyjny 2007, nr 4.
- Sygit B., Palka P., *Interes publiczny i prywatny w prawie karnym. Uwagi na marginesie art. 231 kk [w:] A. Przyborowska-Klimczak (red.), Iudicium Est Scientia. Księga jubileuszowa Profesora Romualda Kmiecika*, Warszawa 2011.
- Szczechowicz K., Orłowska-Zielińska B., Dziembowski R., *Kontrowersje w aspekcie spójności prawa karnego i prawa wykroczeń*, Przegląd Policyjny 2011, nr 2.
- Szerer M., *Problematyka społecznego oddziaływania kary*, PiP 1974, nr 5.
- Szumski J., *O celowości recepcji systemu grzywnien stawek dziennych*, PiP 1991, nr 2.
- Szwedek E., *Głosa do uchwały składu siedmiu sędziów, (IK) z dnia 31 lipca 1974 r. VI KZP 9/74*, OSPiKA 1975, nr 10.
- Szymanowski T., *Skazania na bezwzględne kary pozbawienia wolności jako następstwo nieefektywnej polityki karnej*, PiP 2014, nr 4.
- Śliwowski J., *Prawo karne*, Warszawa 1975.
- Idem, *Prawo karne. Cz. II. Zagadnienie kary i przepisy jej dotyczące*, Toruń 1960.
- Świda W., *Prawo karne*, Warszawa 1978.
- Świecki D., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, PS 2001, nr 3.
- Taubenschlach G., *Przedmowa [w:] idem, Prawo karne skarbowe*, Łódź 1927.
- Tyszka P., *Zadania prawa karnego i skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, Prok. i Pr. 2007, nr 1.
- Utrat-Milecki J., *Kara w nauce i kulturze*, Warszawa 2009.
- Idem, *Podstawy penologii. Teoria kary*, Warszawa 2006.
- Warylewski J., *Kara. Podstawy filozoficzne i historyczne*, Gdańsk 2007.
- Idem, *Prawo karne*, Warszawa 2005.
- Wilk L., *Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych*, PS 2004, nr 7–8.
- Idem, *Korekta deklaracji podatkowej w świetle prawa karnego skarbowego*, PS 2000, nr 11.
- Idem, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003, nr 4.
- Idem, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
- Idem, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
- Wilk L., *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 6.
- Idem, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 7–8.
- Wojciechowska J., *Ogólne dyrektywy sądowego wymiaru kary [w:] G. Rejman (red.), Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999.
- Wróbel W., *Spór o „dostateczny poziom represyjności” prawa karnego w płaszczyźnie legislacyjnej [w:] A.J. Szwarc (red.), Represyjność polskiego prawa karnego. Materiały Zjazdu Katedr Prawa Karnego, Gniezno 26–29.09.2006 r.*, Poznań 2008.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010.
- Wróblewski B., *Penologia. Socjologia kar*, t.1–2, Wilno 1926.
- Wróblewski B., *Ustawowy a sędziowski wymiar kary (Referat sprawozdawczy) [w:] Pamiętnik III-go Zjazdu Prawników Polskich*, Warszawa 1937.
- Wyrembak J., *Idea sprawiedliwości naprawczej jako wyznacznik kryminalizacji [w:] M. Płatek, M. Fajst (red.), Sprawiedliwość naprawcza. Idea. Teoria. Praktyka*, Warszawa 2005.
- Zajac A., *Instytucja czynnego żalu*, GS 1977, nr 7.

- Zalewski W., *Naprawienie szkody w polskim prawie karnym, a postulaty restorative justice* [w:] S. Waltoś, B. Nita, P. Trzaska, M. Żurek (red.), *Kompensacyjna funkcja prawa karnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Zbigniewa Gostyńskiego*, Kraków 2002.
- Zgoliński I., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.

Inne opracowania

- Bełza M., *Skarbowka i pierogi. Sensacja na wiejskim festynie*, Gazeta Wyborcza. Olsztyn, z dnia 20-21 sierpnia 2011, nr 193 (7315).
- Idem, *Wiejskie kobiety mają dość. Więcej pierogów nie zrobią*, Gazeta Wyborcza. Olsztyn, z dnia 12 października 2011, nr 238 (7360).
- Pochrzaszcz A., *Postępowanie mandatowe*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2009, nr 1. http://www.monitorc.pl/index.php?site=indeks_artykuly&autor=Andrzej%20Pochrz%20B1szcz [dostęp: 01.12.2012].
- PAP, *Warmińsko-mazurskie. Biskupiec skarży się na celników po kiermaszu pierogów*, http://wiadomosci.gazeta.pl/wiadomosci/1,114873,10143338,Warmińsko_mazurskie__Biskupiec_skarzy_sie_na_celnikow.html [dostęp: 12.12.2012].
- Stanowisko Rady Miejskiej w Biskupcu z dnia 18 sierpnia 2011 r. w sprawie interwencji służb państwowych na „V Warmińskiej Uczcie Pierogowej”, <http://m.wm.pl/2011/08/rada-66517.pdf> [dostęp: 12.12.2012].

Wykaz orzecznictwa

- Wyrok TK z 12 września 2005 r., Sk 13/05, Dz.U. z 2005 r., Nr 186, poz. 1566.
- Wyrok z TK dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, Dz.U. z 2012 r., poz. 848.
- Uchwała SN z dnia 31 lipca 1974 r., IV KZP 9/74, OSPiKA 1975, z. 10, poz. 218.
- Uchwała SN z dnia 29 października 2004 r., I KZP 24/04, OSPIKW 2004, nr 10, poz. 92.
- Uchwała SN z dnia 25 października 2010 r., I KZP 24/00 OSNIKW 2000, nr 11–12, poz. 96.
- Wyrok SN z dnia 9 października 1968 r., II KR 140/68, OSN 1969, nr 5, poz. 86, s. 16.
- Wyrok SN z dnia 10 kwietnia 1987 r., IV KR 96/87, OSN 1988, nr 6, poz. 59.
- Wyrok SN z dnia 22 lutego 1973 r., RW 136/73, OSNKW 1973, nr 6, poz. 82.
- Wyrok SN z dnia 28 stycznia 1975 r., III KR 184/74, niepublikowany.
- Wyrok SN z dnia 31 maja 1977 r., VI KRN 97/77, OSNKW 1977, nr 7–8, poz. 81.
- Wyrok SN z dnia 30 października 1996 r., V KKN 83/96, Prok. i Pr. 1997, nr 4, poz. 6.
- Wyrok SN z dnia 4 listopada 1999 r., II KKN 333/97, Prok. i Pr. 2000, nr 4, poz. 3.
- Wyrok SN z dnia 5 marca 2008 r., Prok. i Pr. 2008, nr 9, poz. 2, s. 7.
- Wyrok SN z dnia 5 listopada 2008 r., V KK 116/08, OSNKW 2009, z. 1, poz. 8.
- Wyrok SN z dnia 4 marca 2009 r., III KK 322/08, OSNKW 2009, nr 8, poz. 64, s. 20.
- Wyrok SN z dnia 22 października 2009 r., IV KK 446/08, KZS 2010, nr 2, poz. 16, Legalis.
- Wyrok SN z dnia 9 października 1968 r., II KR 140/68, OSNKW 1969, nr 4, poz. 49.
- Postanowieniu SN z dnia 20 lutego 2003 r., II KK 113/02, OSNIKW 2003, nr 5–6, poz. 52.
- Postanowienie SN z dnia 12 grudnia 2007 r., III KK 245/07, OSNKW 2008, nr 1, poz. 16..
- Postanowienie SN z dnia 26 marca 2009 r., OSNKW 2009, nr 5, poz. 36.
- Wyrok SA w Białymstoku z dnia 24 lutego 2004 r., niepubl.
- Wyrok SA w Katowicach z dnia 12 grudnia 1996 r., niepubl.

Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78 poz. 483, ze zm.).
- Ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U.R.P. Nr 105 poz. 609).
- Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 r. (Dz.U.R.P. Nr 34 poz. 355).
- Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. Nr 21 poz. 123).
- Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 13 poz. 94 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (t.j.: Dz.U. z 2010 r. Nr 46 poz. 275 ze zm.).
- Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (t.j.: Dz.U. z 1984 r. Nr 22 poz. 103 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (tj. Dz.U. z 2014 r. poz. 282).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 553).
- Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urządach i izbach skarbowych (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 578).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 88 poz. 553 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. Nr 90 poz. 557 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89 poz. 555 ze zm.).
- Ustawa z dnia 25 czerwca 1997 r. o świadku koronnym (tj. Dz.U. z 2014 r. poz. 1801).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2015 r. 613 ze zm.).
- Ustawa z dnia 3 lipca 1998 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 108 poz. 682).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83 poz. 931).
- Ustawa z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym (tj. Dz.U. z 2012 r. poz. 654 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 133).
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tj. Dz.U. z 2013 poz. 395 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169 poz. 1387).
- Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tj. Dz.U. z 2014 r. poz. 1417 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. Nr 200, poz. 1679 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 17 poz. 155).
- Ustawa z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 162 poz. 1569).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143 poz. 1199).
- Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz ustawy – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. Nr 143 poz. 1203).
- Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178 poz. 1479).
- Ustawa z dnia 28 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 191 poz. 1413).
- Ustawa z dnia 15 marca 2007 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 112 poz. 766).

Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 215 poz. 1355).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 1404 ze zm.).

Ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Kodeks karny wykonawczy, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 206 poz. 1589).

Ustawa z dnia 11 lipca 1835 r. (Zbiór austriackich ustaw politycznych, t. 63, nr 112).

Ustawa z dnia 26 lipca 1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich (Zbiór ustaw niemieckich).

Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U.R.P. Nr 84 poz. 581).

Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32 poz. 140).

Obwieszczenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2010 r. (M.P. Nr 48 poz. 709).

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny (Dz.U.R.P. Nr 60 poz. 571).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 października 1999 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (Dz.U. Nr 85 poz. 946).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 października 2002 r. w sprawie sądów apelacyjnych, sądów okręgowych i sądów rejonowych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz.U. Nr 180 poz. 1508 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. Nr 209 poz. 2027 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 165 poz.1371 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (Dz.U. Nr 244 poz. 2074).

Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 1074).

Ogólnoniemiecka ordynacja podatkowa z dnia 13 grudnia 1919 r. (Dz.U. Rzeszy, s. 1993).

Zbiór ustaw rosyjskich (t. V i VI) z 1864 r.