



wrzesień

PALESTRA

9/2024

Pismo Adwokatury Polskiej

od 1924 roku



100-lecie
PALESTRY



PALESTRA

Pismo Adwokatury Polskiej



Zwiększ sprzedaż

w swojej firmie

**Przyjmuj płatności
bezgotówkowe
za 0 zł przez 12 miesięcy!**



**POLSKA
BEZGOTÓWKOWA
DLA FIRMY**

SPRAWDŹ



9/2024



PALESTRA

Pismo Adwokatury Polskiej

Rok LXIX nr 802



ADWOKATURA
POLSKA

Szanowni Czytelnicy!

Dziewiąty numer „Palestry” w jubileuszowym roku obchodów 100-lecia Pisma Adwokatury Polskiej poświęcony jest problematyce prawa karnemu skarbowemu, która nie jest aż tak rozwinięta w doktrynie karnistycznej. W aktualnym numerze „Palestry” można przeczytać artykuły: prof. dr hab. Violetty Konarskiej-Wrzošek pt. *Spektrum możliwości degresji karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, r.pr. prof. dr. hab. Leszka Wieczorka i adw. prof. dr. hab. Leszka Wilka pt. *Strona podmiotowa przestępstw i wykroczeń podatkowych – spojrzenie kryminologiczne i kar-nodogmatyczne*, r.pr. dr. hab. Jarosława Zagrodnika, prof. UŚ pt. *Wybrane aspekty praktyczne zakresu i realizacji prawa do obrony w sprawach o przestępstwa skarbowe*, r.pr. dr. hab. Tomasza Oczkowskiego, prof. UMK pt. *O niezamierzonej „dwukierun-kowości” Kodeksu karnego skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, dr. Olafa Włodkowskiego pt. *Warunkowe umorzenie postępowania karnego racjonalnym instrumentem polityki kryminalnej*, a także prof. dr. hab. Jerzego Skorupki pt. *Uwagi o przedłużaniu tymczasowego aresztowania*. Ponadto Czytelnicy kolejnego numeru „Palestry” będą mogli zapoznać się z omówieniem wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka autorstwa adw. Marka Antoniego Nowickiego, pt. *Brak wystarczających gwarancji prawnych ochrony przed arbitralnością i nadużyciami w sferze kontroli operacyjnej, przechowywania danych i dostępu do danych komunikacyjnych. Pietrzak oraz Bychawska-Siniarska i inni v. Polska (wyrok - 28 maja 2024r., Izba (Sekcja I), skargi nr 72038/17 i 25237/18)*.

Redaktor naczelny: Michał Bieniak; **Sekretarz redakcji:** Adam Koziński;

Redaktor języka angielskiego: Anna Setkiewicz;

Członkowie Kolegium Redakcyjnego: Stanislav Balik, Zbigniew Banaszczyk, Jacek Barcik, Wojciech Bergier, Józef Forystek, Piotr Fiedorczyk, Lech Gardocki, Paweł Gieras, Roman Hauser, Joseph Hoffmann, Krzysztof Kostański, Andrzej Kubas, Jan Kuklewicz, Katalin Ligeti, Erik Luna, Frank Meyer, Kamila Mrozek, Dariusz Mucha, Marek Antoni Nowicki, Piotr Ochwat, Szymon Pawelec, Krzysztof Piesiewicz, Piotr Piesiewicz, Krzysztof Pietrzykowski, Jerzy Pisuliński, Paweł Podrecki, Janusz Raglewski, Anna Rakowska-Trela, Stanisław Rymar, Marek Safjan, Philippe Sands, Piotr Sendecki, Elżbieta Skowrońska, Tomasz Sójka, Monika Strus-Wołos, Maciej Szpunar, Dobrosława Szumiło-Kulczycka, Dariusz Świecki, Jaromir Tauchen, Stephen C. Thaman, Andrzej Tomaszek, Józef Wójcikiewicz, Maria Zabłocka, Stanisław Zabłocki, Jerzy Zajadło, Piotr Zientarski, Jerzy Zięba

Wydawca: Naczelna Rada Adwokacka, ul. Świętojska 16/33, 00-202 Warszawa

Kontakt do redakcji: tel./fax 22 831 27 78, 22 505 25 34, 22 505 25 35, e-mail: redakcja@palestra.pl

Nakład 500 egz. ISSN: 0031-0344, indeks 36851

Projekt i przygotowanie okładki: Michał Kupidura – qpidu.com; **Skład, łamanie i druk:** 811 sp. z o.o.

Spis treści

OD REDAKCJI

Marek Bieniak

Prawo karne w „Palestrze”5

ARTYKUŁY

Violetta Konarska-Wrzosek

*Spektrum możliwości degresji karania za przestępstwa skarbowe
i wykroczenia skarbowe*.....7

Leszek Wieczorek, Leszek Wilk

*Strona podmiotowa przestępstw i wykroczeń podatkowych – spojrzenie
kryminologiczne i karnodogmatyczne*.....28

Jarosław Zagrodnik

*Wybrane aspekty praktyczne zakresu i realizacji prawa do obrony
w sprawach o przestępstwa skarbowe*.....47

Tomasz Oczkowski

*O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego
w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*.....62

Olaf Włodkowski

*Warunkowe umorzenie postępowania karnego racjonalnym instrumentem
polityki kryminalnej w sprawach o przestępstwa skarbowe*.....81

Jerzy Skorupka

Uwagi o przedłużaniu tymczasowego aresztowania.....103

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO

Marek Antoni Nowicki

Brak wystarczających gwarancji prawnych ochrony przed arbitralnością i nadużyciami w sferze kontroli operacyjnej, przechowywania danych i dostępu do danych komunikacyjnych. Pietrzak oraz Bychawska-Siniarska i inni v. Polska (wyrok z 28 maja 2024 r., Izba (Sekcja I), skargi nr 72038/17 i 25237/18).....116

ARTYKUŁ SPONSOROWANY

Polska Bezgotówkowa

Terminal płatniczy lub terminal w telefonie bezpłatnie dla każdego prawnika.....140

Prawo karne w „Palestrze”

Jak Państwo zapewne zauważyli, przez ostatnie półtora roku „Palestra” znacznie więcej miejsca zaczęła poświęcać szeroko pojętemu prawu związanemu z obrotem gospodarczym. Przykładem tego był m.in. zeszłoroczny numer poświęcony prawu nieruchomości. Jak Państwo wiecie, nie oznacza to jednak, że porzuciliśmy tematykę tradycyjnego prawa sądowego. Świadczył o tym numer specjalny poświęcony postępowaniu cywilnemu, ale również aktualny numer „Palestry”, który także ma charakter numeru tematycznego.

Tym razem oddaję w Państwa ręce numer dedykowany prawu karnemu. Zawsze szukamy tematyki, która nie jest szeroko opisywana, a przez to wnosi szczególną wartość w codziennej adwokackiej praktyce. Dlatego, precyzyjniej, numer ten jest poświęcony w przeważającej mierze prawu karnemu skarbowemu, któremu doktryna karnistyczna nie poświęcała wystarczającej uwagi, biorąc pod uwagę jego znaczenie dla współczesnej praktyki sądowej.

Jak mawia mój znajomy prawnik, kiedy musi jeszcze pracować, a jest bardzo zmęczony, wówczas czyta kodeks karny skarbowy. Zdaje sobie bowiem wówczas sprawę z tego, jak wielu naruszeń się dopuszcza i sen natychmiast go opuszcza. Ta jego żartobliwa (nie mam co do tego wątpliwości) wypowiedź pokazuje nam niestety realia polskiego systemu prawa. Od lat rośnie jego represyjność, i to zarówno w obszarze prawa karnego, jak i kar administracyjnych.

Z naszej adwokackiej perspektywy oznacza to, że – jako adwokaci – mamy więcej pracy, ale jako obywatele musimy się martwić ograniczeniem zakresu swobód obywatelskich. Zbyt szerokie zastosowanie represji karnej, zwłaszcza w sytuacji niejasności prawa podatkowego, celnego i dewizowego, pozwala bowiem niejednokrotnie na zastosowanie dewizy przypisywanej niesławnemu sowieckiemu prokuratorowi Wyszyńskiemu: „dajcie mi człowieka, a paragraf się znajdzie”. My natomiast musimy służyć w tej sytuacji obywatelowi, aby niewinny nie poniósł kary. W tym numerze staramy się więc dostarczyć wiedzy, abyśmy mogli jak najlepiej reprezentować klientów w sprawach karnych skarbowych, zwłaszcza że – jestem przekonany – ta kategoria spraw będzie odgrywała coraz większą rolę w naszej codziennej zawodowej praktyce.

Na koniec chcę serdecznie podziękować naszemu korporacyjnemu koledze adw. dr. hab. Dariuszowi Musze, profesorowi Uniwersytetu Opolskiego, za pomoc przy redakcji tego numeru. Bez niego ten numer by nie powstał.

Dziękuję więc za pomoc, a Państwa zapraszam do lektury!

adw. dr Michał Bieniak

redaktor naczelny miesięcznika „Palestra”

Pojęcia kluczowe: degresja karania, czynny żal karny skarbowy, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, warunkowe umorzenie postępowania, odstąpienie od wymierzenia kary, zastępowanie kary pozbawienia wolności karą ograniczenia wolności, skazanie bez przeprowadzenia rozprawy

Violetta Konarska-Wrzosek

Spektrum możliwości degresji karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

ABSTRAKT

Artykuł prezentuje wszystkie instytucje degresji karania przewidziane w prawie karnym skarbowym, które mogą być stosowane na kolejnych etapach toczącego się postępowania karnego skarbowego w związku z zarzutem popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a nawet jeszcze przed jego ujawnieniem i wszczęciem postępowania. Celem ich ustanowienia w tak dużej liczbie i szerokiego zastosowania jest zmobilizowanie sprawców, którzy swoim czynem doprowadzili do uszczuplenia należności publicznoprawnej, do jej jak najszybszego, dobrowolnego uregulowania, tak aby Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego czy Unia Europejska nie poniosły strat w swoich finansach i uzyskały należne im wpływy do swych budżetów – niezbędne do finansowania różnych doniosłych społecznie zadań. Ponieważ zapewnienie odpowiednich i regularnych wpływów pieniężnych do budżetów wymienionych podmiotów publicznoprawnych ma pierwszorzędne znaczenie dla ich funkcjonowania, dlatego w obszarze prawa karnego skarbowego realizację funkcji egzekucyjnej w zakresie odzyskiwania należności publicznoprawnych przedkłada się nad funkcję represyjną poprzez różne sposoby i zakresy redukcji konsekwencji prawnokarnych z uwagi na postawę sprawcy, który decyduje się na dobrowolne uiszczenie uszczuplonej bezprawnie należności publicznoprawnej. Są to rozwiązania ustawowe warte upowszechniania z uwagi na obopólne korzyści – zarówno dla sprawców czynów karnych skarbowych, jak i dla pokrzywdzonych podmiotów publicznoprawnych.

Degresja karania sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych nie powinna budzić zastrzeżeń ze względów sprawiedliwościowych, gdyż wiele penalizowanych czynów w k.k.s. to czyny bezskutkowe, a te skutkowe powodujące uszczuplenia należności publicznoprawnych dotyczą dóbr odnawialnych, które można w pełni skompensować.

I. WPROWADZENIE

Prawo karne skarbowe jak każde prawo karne ma charakter represyjny. Podstawowymi środkami reakcji na czyn zabroniony o statusie przestępstwa skarbowego są kary, które pod względem swojej treści nie różnią się od kar kryminalnych przewidzianych w prawie karnym powszechnym, a na czyn o statusie wykroczenia skarbowego – od kary grzywny przewidzianej za wykroczenia powszechne. Jedyna różnica zaznacza się w przypadku części kar w ich podstawowych, minimalnych i maksymalnych granicach. Kara pozbawienia wolności przewidziana za przestępstwa skarbowe wynosi minimum 5 dni, a maksimum 5 lat (zob. ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 628 – art. 27 § 1, dalej: k.k.s.), a w wymiarze wyższym może być orzeczona tylko w ramach instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary (por. art. 38 § 2 k.k.s.) albo jako kara łączna przy realnym zbiegu przestępstw skarbowych lub przestępstwa skarbowego z przestępstwem powszechnym lub przestępstwem wojskowym (por. art. 39 k.k.s.). Kara ograniczenia wolności w swym ustawowym wymiarze jest taka sama jak w przypadku przestępstw powszechnych i wynosi minimum miesiąc, a maksimum 2 lata, przy czym ta górna granica obowiązuje także wtedy, gdy jest orzekana jako kara łączna (por. art. 26 § 4 i art. 39 § 1 k.k.s.). Kara grzywny przewidziana za przestępstwa skarbowe jest określana w stawkach dziennych, których minimum jest takie same jak w przypadku przestępstw powszechnych i wynosi 10 stawek, natomiast górna granica jest wyższa i wynosi 720 stawek dziennych, a przy nadzwyczajnym obostrzeniu oraz przy wymiarze grzywny jako kary łącznej 1080 stawek (por. art. 23 § 1 i art. 38 § 2 oraz art. 39 § 1 k.k.s.). W przypadku przestępstw skarbowych istotnie różni się natomiast system określania jednej stawki dziennej grzywny i jej wysokość. Nie jest to bowiem system kwotowy, a system ułamkowo-iloczynowy¹ (parametryczno-liczbowy²) nawiązujący do określonych części minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w czasie popełnienia przestępstwa. Mając na uwadze maksymalną wysokość podstawowego, ustawowego wymiaru grzywny, jaką można orzec za przestępstwa powszechne, która może sięgnąć kwoty 1.080.000 zł (2000 zł x 540 stawek – por. ustawa z 6.6.1997 r. Kodeks karny, tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 17 – art. 33 § 1 i § 3, dalej: k.k.), należy wskazać, że maksymalna grzywna, jaką można orzec za przestępstwo skarbowe, jest 38 razy wyższa,

1 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, *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011, s. 177.

2 Nazywany też jako nazwowo-parametryczny, zob. J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialno-prawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017, s. 110.

gdyż może wynosić za czyn popełniony w drugim półroczu 2024 r. aż 41 279 040 zł (400 x 1/30 minimalnego wynagrodzenia³) x 720 stawek – por. art. 23 § 1 i § 3 k.k.s.

Katalog kar grożących za wykroczenia skarbowe jest dużo skromniejszy niż ten ustalony za wykroczenia powszechne, gdyż przewiduje jeden rodzaj kary w postaci grzywny kwotowej (zob. art. 47 § 1 k.k.s.). Zarówno minimalna, jak i maksymalna wysokość grzywny przewidzianej za wykroczenia skarbowe jest kilkanaście razy wyższa niż wysokości grzywny grożącej za wykroczenia powszechne. Zgodnie z przepisem art. 48 § 1 k.k.s. – co do zasady – kara grzywny orzeczona za wykroczenie skarbowe może wynosić od 1/10 do 20-krotności minimalnego wynagrodzenia, czyli za czyn popełniony w drugim półroczu 2024 r. w granicach od 430 zł do 86.000 zł.

Już to porównanie rodzajów i wysokości kar grożących za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz za przestępstwa i wykroczenia powszechne oraz fakt, że w Kodeksie karnym skarbowym każdy czyn zabroniony jest zagrożony karą grzywny (wyłącznie albo w sankcji alternatywno-kumulatywnej), wskazuje, że kara o charakterze majątkowym jest podstawowym instrumentem zwalczania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Znajduje to swoje uzasadnienie przede wszystkim w tym, że sprawcy czynów karnych skarbowych na ogół popełniają je w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, więc najodpowiedniejszą reakcją prawnokarną na tego typu zachowania są kary i środki penalne, które dowodzą, że ich popełnianie po prostu nie opłaca się finansowo. Stąd zagrożenie surowymi grzywnami, stosunkowo często obligatoryjnym przepadkiem przedmiotów oraz przepadkiem korzyści majątkowej, a zdecydowanie rzadziej karą pozbawienia wolności, i to niezbyt surową, pozostawioną sądom do wyjątkowego orzekania jako *ultima ratio* (por. kształt sankcji z pozbawieniem wolności w części szczególnej k.k.s. oraz treść art. 58 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) czy karą ograniczenia wolności, przewidzianą szerzej do orzekania w charakterze kary zamiennej (zob. art. 26 § 1 k.k.s.) lub w przypadku korzystania przez sądy z nadzwyczajnego złagodzenia albo nadzwyczajnego obostrzenia kary (por. art. 36 § 1 pkt 1 k.k.s. oraz art. 38 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s.).

W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że odpowiedzialność karna skarbowa jest odpowiedzialnością dodatkową egzekwowaną obok odpowiedzialności finansowej wynikającej z niewywiązania się z uregulowania wymagalnej należności publiczno-prawnej. Zgodnie bowiem z postanowieniem art. 15 § 1 k.k.s. orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publiczno-prawnej. Co więcej, Kodeks karny skarbowy przewiduje szereg instytucji pozwalających na znaczącą degresję karaną, z których korzystanie uzależnia od uiszczenia w całości wymagalnej należności

3 Minimalne wynagrodzenie w drugim półroczu 2024 r. wynosi 4300 zł – zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 14.09.2023 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2024 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 1893).

publicznoprawnej, jeśli czyn karny skarbowy wiązał się z jej uszczupleniem. Ta chęć jak najszybszego i najpełniejszego oraz bezkosztowego odzyskania należności publicznoprawnych zasilających Skarb Państwa czy budżety jednostek samorządu terytorialnego albo Unii Europejskiej legła u podstaw swoistej filozofii karania sprawców przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przyjętej na gruncie prawa karnego skarbowego, gdzie w przypadku uregulowania uszczuplonej należności publicznoprawnej sprawcy mogą liczyć na łagodne potraktowanie (zob. art. 13 § 1 k.k.s. oraz instytucje degresji karania omówione poniżej).

Kodeks karny skarbowy przewiduje wyjątkowo dużo instytucji łagodzących ostrze represji karnej przewidzianej w sankcjach przepisów szczególnych typizujących czyny naganne, które mają zastosowanie do wszystkich grup przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, tj. zarówno podatkowych jak i związanych z dotacjami lub subwencjami, celnych, dewizowych i hazardowych. Część tych instytucji jest wspólna dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, a część przewidziana jest tylko dla sprawców czynów mających status przestępstw skarbowych. Wynika to stąd, że przy zagrożeniu wykroczeń skarbowych tylko jednym rodzajem kary, jakim jest grzywna, i to zawsze w takiej samej rozpiętości, a ponadto w niezbyt wysokim ustawowym wymiarze, stosowanie wszystkich instytucji degresji karania przewidzianych dla sprawców przestępstw nie jest ani możliwe, ani celowe.

II. CZYNNY ŻAL KARNY SKARBOWY

Prezentację instytucji pozwalających na degresję karania sprawców czynów karnych skarbowych należy zacząć od specyficznej instytucji prawa karnego skarbowego o tradycji sięgającej jeszcze ustawodawstwa zaborczego, które obowiązywało w Polsce przed wejściem w życie pierwszej rodzimej ustawy karnej skarbowej z 1926 r., jaką jest czynny żal karny skarbowy⁴. Zaznaczyć w tym miejscu należy, że nie jest to co prawda instytucja degresji karania, gdyż korzystanie z niej prowadzi do całkowitej bezkarności sprawcy, jednak jej istnienie w obszarze prawa karnego skarbowego jest najdalej idącym dobrodziejstwem dla osób, które dopuściły się jakiegoś przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i chciałyby uniknąć poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej związanej z popełnionym czynem nagannym.

Specyfika instytucji czynnego żalu karnego skarbowego, uregulowanej w art. 16, 16a i 16 b k.k.s. – różni ją od instytucji czynnego żalu związanej z formami stadialnymi przestępstw powszechnych (zob. art. 15 § 1 i art. 17 oraz art. 23 § 1 k.k.) lub wykroczeń powszechnych (zob. ustawa z 20.5.1971 r. – Kodeks wykroczeń, tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2119 – art. 11 § 4, dalej: k.w.), jak i przestępstw skarbowych (zob. art. 15 § 1 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. oraz art. 23 § 1 k.k. w zw.

⁴ Zob. bliżej V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice...*, s. 169.

z art. 20 § 2 k.k.s.) – polega na tym, że ustawowo gwarantuje bezkarność sprawcom, którzy w mniej lub bardziej odległym czasie dokonali przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, czyli w pełni zrealizowali ich ustawowe znamiona, a z uwagi na to, że nie doszło jeszcze do przedawnienia karalności popełnionych czynów, mogliby zostać pociągnięci za nie do odpowiedzialności karnej, gdyby zostali wykryci. Oczywiście wskazane przepisy k.k.s. określają warunki skorzystania z tej ustawowej klauzuli niepodlegania karze w postaci: 1) samodenuncjacji, czyli zawiadomienia o tym fakcie organu powołanego do ścigania wraz z wyjawieniem istotnych okoliczności czynu, w tym w szczególności osób współdziałających w jego popełnieniu, jeśli sprawca nie działał sam (zob. art. 16 § 1 k.k.s. oraz por. art. 16a k.k.s.); 2) dokonania samodenuncjacji na piśmie lub ustnie do protokołu lub za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym (zob. art. 16 § 4 i 4a k.k.s.); 3) zawiadomienia o dokonanym bezprawiu w czasie, kiedy organ ścigania nie miał jeszcze wyraźnie udokumentowanej wiadomości o popełnieniu czynu karnego skarbowego ani nie rozpoczął czynności służbowej zmierzającej do jego ujawnienia, z wyłączeniem sytuacji, gdy ją bezskutecznie zakończył, gdyż wtedy odżywa prawo do złożenia skutecznego czynnego żalu karnego skarbowego (por. art. 16 § 5 k.k.s.); 4) uiszczenia w całości wymagalnej należności publicznoprawnej (co nie obejmuje karnych odsetek za zwłokę⁵) w terminie wyznaczonym przez organ postępowania przygotowawczego, oczywiście tylko wówczas, gdy popełniony czyn łączył się z uszczupleniem takiej należności; 5) złożenia przedmiotów, gdy przepadek przedmiotów ma charakter obligatoryjny, a w razie niemożności ich złożenia – uiszczenia ich równowartości (por. art. 16 § 2 k.k.s.).

Tak jak nie ma wyłączeń przedmiotowych co do rodzaju i typów przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych, których popełnienie uniemożliwiłoby skorzystanie z instytucji czynnego żalu karnego skarbowego i związanej z nim klauzuli niepodlegania karze, tak w art. 16 § 6 k.k.s. przewidziano wyłączenia podmiotowe spod możliwości skorzystania z tego dobrodziejstwa. Wyłączenia te obejmują cztery kategorie sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych, a mianowicie: 1) takich, którzy kierowali wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego (tzw. sprawców kierowniczych), 2) takich, którzy wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecili jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego (tzw. sprawców polecających), 3) takich, którzy zorganizowali grupę lub związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego albo kierowali taką grupą lub związkiem, z wyjątkiem sytuacji, gdy dokonali samodenuncjacji wraz ze wszystkimi

5 L. Wilk (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Warszawa 2016, s. 94–95; G. Łabuda (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Warszawa 2017, s. 301; A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument polityki kryminalnej wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych*, Brzezia Łąka 2021, s. 249–251; I. Zgoliński (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 131–132. Odmienne pierwotnie V. Konarska-Wrzosek (w:) *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, red. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Warszawa 2013, s. 171; M. Błaszczuk, M. Zbrojewska, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 82.

członkami grupy lub związku (co umożliwi im wszystkim skorzystanie z niepodlegania karze z powodu złożenia czynnego żalu karnego skarbowego), 4) takich, którzy nakłonili inną osobę do popełnienia czynu karnego skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn (tj. prowokatorów).

Czynny żal karny skarbowy skutkujący niepodleganiem karze sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego został także uregulowany w art. 16a k.k.s. Charakteryzuje się on uproszczoną formą jego wyrażenia, polegającą na złożeniu korekty deklaracji podatkowej lub księgi, która dotyczy obowiązku, którego nieprawidłowe wykonanie stanowi ten czyn zabroniony. Oznacza to, że czynny żal karny skarbowy wyrażany w formie korekty deklaracji podatkowej lub księgi może być składany tylko w przypadku przestępstw lub wykroczeń z grupy podatkowych, i to nie wszystkich, a tylko tych z nich, których popełnienie łączy się ze składaniem nierzetelnych deklaracji podatkowych lub nierzetelnie prowadzonych ksiąg. Przy czym, zgodnie z art. 53 § 21 k.k.s., za księgę uważa się księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów oraz ewidencje, rejestry i inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej. Skorzystanie z tej uproszczonej formy czynnego żalu karnego skarbowego będzie więc możliwe w przypadku popełnienia przestępstwa lub wykroczenia oszustwa podatkowego z art. 56 § 1–3 k.k.s.; przestępstwa lub wykroczenia przesłania organowi podatkowemu nierzetelnej księgi z art. 61a § 1 lub 2 k.k.s.; przestępstwa lub wykroczenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej z art. 76 k.k.s. Ta ograniczona przedmiotowo, uproszczona i szczególna forma składania czynnego żalu karnego skarbowego ma nieco inaczej określony czas, w którym może być złożona ze skutkiem niepodlegania karze. Zgodnie z art. 16a § 3 k.k.s. ustawowo zagwarantowana bezkarność wchodzi w grę, jeśli korekta deklaracji lub księgi została złożona, zanim zostało wszczęte postępowanie przygotowawcze dotyczące tego czynu zabronionego lub zanim ujawniono dany typ czynu w toku toczącego się postępowania przygotowawczego, dodajmy – o inny czyn zabroniony. Oczywiście warunkiem skutecznego czynnego żalu karnego skarbowego, który musi być spełniony w przypadku każdego typu czynu zabronionego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, jest jej uiszczenie w całości – niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie wyznaczonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego (por. art. 16a § 2 k.k.s.). Zaznaczyć w tym miejscu należy, że przepis art. 16a k.k.s. nie przewiduje żadnych wyłączeń podmiotowych spod możliwości składania skutecznego czynnego żalu w formie korekty deklaracji podatkowej lub księgi. W związku z brakiem wskazania takich wyłączeń w art. 16a k.k.s. w doktrynie zarysował się spór, czy rzeczywiście żadne wyłączenia podmiotowe spod możliwości skorzystania z instytucji czynnego żalu karnego skarbowego z art. 16a k.k.s. nie obowiązują w przypadku przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, o których mowa w tym przepisie.

Porównanie treści przepisu art. 16 k.k.s. z unormowaniami przesłanek czynnego żalu z art. 16a k.k.s. prowadzi do jednoznacznego wniosku, że skoro ustawodawca nie zadekretował w tym przepisie żadnych ograniczeń, to należy przyjąć, że z tej instytucji mogą korzystać wszyscy sprawcy czynów zabronionych bez względu na to, w jakiej formie sprawstwa ich się dopuścili. Jednak nie wszyscy akceptują taki pogląd, odwołując się do zasady równości wobec prawa, która przy takiej tezie zostałaby złamana, oraz twierdząc, że sprzeciwiają się temu względy politycznokryminalne. W rozstrzygnięciu tego sporu wydaje się, że szczególnie pomocne będzie ustalenie statusu i relacji czynnego żalu karnego skarbowego z art. 16a k.k.s. względem czynnego żalu karnego skarbowego z art. 16 k.k.s. Według części przedstawicieli doktryny prawa karnego przepis art. 16a k.k.s. stanowi *lex specialis* względem uregulowań czynnego żalu z art. 16 k.k.s. i określa w sposób samodzielny i pełny warunki korzystania z niego⁶, według innych jest to przepis uzupełniający regulację czynnego żalu z art. 16 k.k.s. – krzyżujący się z nią⁷, co sprawia, że również przy tej uproszczonej formie składania czynnego żalu obowiązują wyłączenia podmiotowe, określone w art. 16 § 6 k.k.s. Podzielając pogląd, że przepis art. 16a k.k.s. stanowi *lex specialis* względem postanowień art. 16 k.k.s. i zupełnie samodzielnie normuje wszystkie warunki skutecznego czynnego żalu, a jednocześnie mając na uwadze fakt, że nie określono w nim żadnych wyłączeń podmiotowych – uznać należy, że prawo do jego skutecznego złożenia w formie korekty deklaracji lub księgi mają nie tylko sprawcy wykonawczy, ale także sprawcy polecający, kierowniczy, prowokatorzy oraz organizatorzy i kierownicy zorganizowanych grup lub związków przestępczych, w ramach których dopuszczano się określonych, oszukańczych czynów z grupy podatkowych. W kwestii możliwości składania czynnego żalu karnego skarbowego w formie korekty deklaracji lub księgi należy podzielić pogląd wyrażany w orzecznictwie, że skorzystaniu z tej uproszczonej (łatwiejszej) formy stoi na przeszkodzie kumulatywna kwalifikacja prawna czynu z przepisu, który nie penalizuje czynów, których popełnienie nie polega na złożeniu deklaracji lub przesłaniu księgi⁸. W takich przypadkach do złożenia skutecznego czynnego żalu gwarantującego bezkarność sprawcy czynu karnego skarbowego – skutkującego niewszczęciem postępowania karnego, a w razie wszczęcia jego umorzeniem na podstawie art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. – niezbędne jest skorzystanie z instytucji czynnego żalu karnego skarbowego z art. 16 k.k.s. i spełnienie wszystkich warunków tam określonych, gdyż ta instytucja ma charakter generalny i przedmiotowo nieograniczony, a więc uniwersalny. Dodać w tym miejscu należy, że może być ona wykorzystywana

6 Por. L. Wilk (w:) *Kodeks...*, s. 97–98; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 168–169.

7 I. Zgoliński (w:) *Kodeks...*, s. 139.

8 Por. postanowienie SN z 20.06.2012 r. (I KZP 3/12), OSNKW 2012/8, poz. 80 i wyrok SA w Katowicach z 16.02.2016 r. (II AKa 464/16), LEX nr 2333064.

także przez sprawców czynów karnych skarbowych spełniających wyłącznie kryteria wskazane w art. 16a § 1 k.k.s., dla których przewidziano dodatkowo możliwość składania czynnego żalu w formie łatwiejszej, tj. korekty deklaracji lub księgi.

III. DOBROWOLNE PODDANIE SIĘ ODPOWIEDZIALNOŚCI

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (w poprzednich ustawach i dekretach karnych skarbowych zwane dobrowolnym poddaniem się karze) to instytucja degresji karania przewidziana dla sprawców wszystkich wykroczeń skarbowych oraz dla sprawców drobniejszych przestępstw skarbowych, tj. takich, które zostały zagrożone w sankcji jedynie karą grzywny. Nie może ona mieć zastosowania do sprawców przestępstw skarbowych zagrożonych surowszymi rodzajami kar w postaci kary ograniczenia wolności albo kary pozbawienia wolności (por. art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s.). Co więcej, spod dobrodziejstwa skorzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności są wyłączeni sprawcy przestępstw skarbowych zagrożonych wyłącznie karą grzywny, gdy dopuścili się ich w warunkach przewidzianych w art. 37 § 1 lub art. 38 § 2 k.k.s. obligujących do zastosowania względem nich nadzwyczajnego obostrzenia kary (por. art. 17 § 2 pkt 2 k.k.s.). Niedopuszczalne jest też udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli została zgłoszona interwencja co do przedmiotu podlegającego przepadkowi, chyba że zostanie cofnięta przez interwenienta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu (art. 17 § 2 pkt 3 k.k.s.), gdyż wymaga ona przeprowadzenia postępowania dowodowego w celu jej rozstrzygnięcia. Skorzystanie z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, którego jednym z warunków jest oczywiście uiszczenie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej, jeśli czyn sprawcy spowodował jej uszczuplenie, a także wyrażenie zgody na przepadek przedmiotów, jeśli przy danym typie czynu ma on charakter obligatoryjny (a w razie niemożności ich złożenia – uiszczenie ich równowartości), oraz poniesienie innych ujemnych konsekwencji finansowych (zob. art. 17 § 1 k.k.s.), ma przede wszystkim tę zaletę, że nie stygmatyzuje sprawcy piętnem skazania, co jest niezwykle istotne z punktu widzenia jego sytuacji prawnej i społeczno-zawodowej. Wynika to stąd, że w myśl art. 18 § 2 i 3 k.k.s. prawomocny wyrok sądu o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego, a uiszczenie określonej kwoty tytułem kary grzywny za przestępstwo skarbowe w drodze DPO nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej, określonej w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s., która obligowałaby w przypadku popełnienia kolejnego przestępstwa skarbowego tego samego rodzaju do tradycyjnego skazania przez sąd, i to z obligatoryjnym zastosowaniem nadzwyczajnie obostrzonego wymiaru kary. Nie są to jedyne korzyści wynikające ze skorzystania przez sprawcę z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Ma on bowiem także ograniczoną ustawowo

wysokość konsekwencji finansowych popełnionego przez siebie czynu karnego skarbowego, które będzie musiał ponieść. Wskazać bowiem należy, że sprawca, decydując się na złożenie wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, o którym to prawie należy go pouczyć (por. art. 142 § 1 i 2 k.k.s.), zobligowany jest do uiszczenia, oprócz uszczuplonej należności publicznoprawnej, dodatkowo tytułem kary grzywny kwotą odpowiadającą co najmniej 1/3 minimalnego wynagrodzenia, a za wykroczenie skarbowe – kwotą odpowiadającą co najmniej 1/10 tego wynagrodzenia (czyli kwoty odpowiadające wartości minimalnej grzywny grożącej za przestępstwa skarbowe albo za wykroczenia skarbowe) oraz co najmniej zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania (które w przypadku przestępstwa zostały określone w wysokości 1/10 minimalnego wynagrodzenia, a w przypadku wykroczeń skarbowych w wysokości 1/12 minimalnego wynagrodzenia⁹) – por. art. 143 § 1 pkt 2 i 3 k.k.s.). Dodatkowo, jeśli czyn sprawcy jest zagrożony obligatoryjnym przepadem przedmiotów, to sprawca jest obowiązany wyrazić zgodę na ich przepadek, a w razie niemożności ich złożenia – uiścić ich równowartość pieniężną (por. art. 143 § 2 k.k.s.). Gdy ustawa przewiduje przepadek fakultatywny – sprawca może ograniczyć wyrażenie zgody na przepadek tylko do niektórych przedmiotów, a nawet złożyć wniosek o całkowite zaniechanie orzeczenia przepadku przedmiotów lub uiszczenia ich równowartości pieniężnej (por. art. 143 § 3 k.k.s.). Należy w tym miejscu zaznaczyć, że taka zastępcza zapłata równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie wchodzi w grę, gdy przepadek dotyczy tzw. przedmiotów zakazanych, o których mowa w art. 29 pkt 4 k.k.s. (por. art. 143 § 4 k.k.s.).

Spełnienie tych minimalnych warunków wymaganych do ubiegania się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może okazać się w ocenie finansowego organu postępowania przygotowawczego niewystarczające dla zaspokojenia uzasadnionego interesu finansowego Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej, czyli podmiotów pokrzywdzonych czynem karnym skarbowym. Dlatego też w art. 146 § 2 k.k.s. finansowy organ postępowania przygotowawczego został upoważniony do uzależnienia złożenia swojego wniosku o udzielenie sprawcy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (zamiast wniesienia do sądu aktu oskarżenia) od uiszczenia tytułem kary grzywny dodatkowej kwoty, wyrażenia zgody na przepadek przedmiotów nieobjętych wnioskiem albo uiszczenia ich równowartości pieniężnej oraz od uiszczenia pozostałych (rzeczywistych, a nie zryczałtowanych) kosztów postępowania. W praktyce nierzadko zdarza się tak, że finansowy organ postępowania przygotowawczego od razu proponuje sprawcy bardziej dolegliwe warunki finansowe dobrowolnego poddania się odpowiedzialności niż te

9 Zob. rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 8.12.2005 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. z 2005 r. nr 244 poz. 2074).

określone w art. 143 § 1–3 k.k.s. i albo sprawca się na nie zgodzi lub ewentualnie uda mu się wynegocjować pewne ich złagodzenie i wtedy organ zdecyduje się na zawniaskowanie do sądu o udzielenie sprawcy takiego zezwolenia, albo sprawca nie wyrazi zgody na warunki zaproponowane przez organ – wtedy organ skieruje do sądu akt oskarżenia celem normalnego procedowania i ewentualnego skazania za zarzucony czyn zabroniony. Trzeba jednak zaznaczyć, że choć finansowy organ postępowania przygotowawczego może określić mniej korzystne warunki, na jakich jest gotowy zawniaskować do sądu o udzielenie sprawcy zezwolenia na DPO, to jednak oprócz dobrodziejstw wskazanych na wstępie, jakie sprawca uzyskuje dzięki skorzystaniu z tej instytucji, ma też pewność, że kwota, którą będzie musiał uiścić tytułem kary grzywny, nie będzie mogła przekroczyć łącznie z kwotą już wpłaconą wysokości połowy sumy odpowiadającej górnej granicy ustawowego zagrożenia za dany czyn zabroniony (por. art. 146 § 2 pkt 1 k.k.s.). To oznacza, że dzięki dobrowolnemu poddaniu się odpowiedzialności sprawca przestępstwa skarbowego ma gwarancję, że kwota uiszczona tytułem kary grzywny nie będzie mogła być wyższa niż 1/2 górnej granicy grzywny wskazanej w sankcji za dany typ zachowania naganego, a w przypadku wykroczenia skarbowego – od dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia, co wynika stąd, że każde wykroczenie skarbowe jest zagrożone grzywną w pełnej jej rozpiętości, tj. do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia (por. art. 48 § 1 k.k.s. i sankcje z części szczególnej grożące za poszczególne typy wykroczeń skarbowych).

Sąd – zgodnie z treścią art. 18 § 1 k.k.s. – udzielając sprawcy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, może orzec tytułem kary grzywny kwotę uiszczoną przez sprawcę – nie inną; przepadek przedmiotów tylko w takich granicach, w jakich sprawca wyraził na to zgodę, a w razie niemożności ich złożenia – to w wysokości uiszczonej kwoty ich równowartości. Z racji zezwolenia sprawcy przez sąd na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na warunkach wcześniej przez niego zaakceptowanych – możliwość uchylecia lub zmiany takiego wyroku sądu w razie jego zaskarżenia jest możliwa tylko wtedy, gdy sąd orzekł niezgodnie z wnioskiem co do kwoty uiszczanej tytułem grzywny lub przepadek przedmiotów albo uiszczenie ich równowartości w zakresie nieobjętym zgodą sprawcy (por. art. 149 § 1 k.k.s.).

IV. WARUNKOWE UMORZENIE POSTĘPOWANIA

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego jest kolejną instytucją degresji karania, ale na wstępie zaznaczyć należy, że ma ona zastosowanie tylko do sprawców czynów karnych skarbowych o statusie przestępstw. Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego, podobnie jak DPO, nie daje piętna skazania (choć jest odnotowywane w Krajowym Rejestrze Karnym), co jest niewątpliwie jego doniosłą zaletą, ale nie jedyną, gdyż stanowi także rezygnację z ukarania

sprawcy karami kryminalnymi i środkami karnymi. Jest ono przewidziane do stosowania wobec sprawców wszystkich typów przestępstw skarbowych bez względu na rodzaj i wysokość kary grożącej, pod warunkiem jednak, że wina i społeczna szkodliwość konkretnego czynu nie są znaczne, okoliczności jego popełnienia nie budzą wątpliwości, sprawca nie był dotąd karany za przestępstwo umyślne, a przy tym jego postawa, właściwości i warunki osobiste oraz dotychczasowy sposób życia uzasadniają przypuszczenie, że pomimo umorzenia postępowania będzie przestrzegał porządku prawnego, a w szczególności nie popełni przestępstwa (por. art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Z mocy postanowień art. 66 § 1 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) spod dobrodziejstwa zastosowania instytucji warunkowego umorzenia postępowania są wyłączeni sprawcy przestępstw skarbowych, którzy byli wcześniej karani za jakiekolwiek przestępstwo umyślne (a nie nastąpiło jeszcze zatarcie skazania), a z mocy art. 41 § 1 k.k.s. sprawcy przestępstw skarbowych, z którymi art. 37 § 1 pkt 1–3 oraz 5–7 oraz art. 38 § 2 k.k.s. łączy obowiązek ukarania z zastosowaniem nadzwyczajnego obostrzenia kary. Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego następuje na okres próby, który może wynosić minimum rok, a maksimum 3 lata, a rozpoczyna swój bieg od uprawomocnienia się wyroku sądu warunkowo umarzającego postępowanie. Przy warunkowym umorzeniu postępowania karnego skarbowego na sprawcę nakładane są pewne obowiązki, co sprawia, że nie jest on tak zupełnie wolny od odpowiedzialności. W szczególności jeśli sprawca spowodował swoim czynem uszczuplenie należności publicznoprawnej i jej do czasu wyrokowania nie uiścił, sąd obligatoryjnie orzeka obowiązek uregulowania w całości wymagalnej należności¹⁰, zakreślając, w jakim terminie ma to nastąpić (art. 41 § 2 k.k.s.). Ze względu na odpowiednie stosowanie art. 67 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., sąd może na sprawcę dodatkowo nałożyć obowiązki probacyjne wymienione w art. 72 § 1 pkt 1–3, 5–6b, 7a lub 7b k.k., przy czym trzeba zaznaczyć, że nie wszystkie z nich będą odpowiednie dla sprawców przestępstw skarbowych (jak chociażby obowiązek przeproszenia pokrzywdzonego czy powstrzymania się od kontaktowania z pokrzywdzonym lub zbliżania do niego, czy opuszczenia lokalu zajmowanego wspólnie z pokrzywdzonym). Zarówno przy nałożeniu obowiązku uiszczenia nieuregulowanej dotąd należności publicznoprawnej, jak i innych obowiązków probacyjnych, sąd, określając czas i sposób ich wykonania, powinien uczynić to po wysłuchaniu sprawcy, a nakładając obowiązek poddania się terapii uzależnień lub innej terapii, w tym w szczególności psychoterapii lub psychoedukacji – uzyskać zgodę sprawcy. Umarzając warunkowo postępowanie, sąd może w okresie próby oddać sprawcę pod dozór kuratora lub osoby godnej zaufania lub innego, uprawnionego podmiotu, przy czym w przypadku sprawcy młodocianego

10 Uszczuplenie należności i jej wymagalność to dwa warunki, które muszą wystąpić łącznie, aby sąd był zobowiązany do określenia jej uiszczenia jako obowiązku probacyjnego przy warunkowym umorzeniu postępowania wobec sprawcy przestępstwa skarbowego – por. postanowienie SN z 9.11.2020 r. (V KK 295/19), LEX nr 3170927.

oddanie go pod dozór ma charakter obligatoryjny (por. art. 67 § 2 k.k. i art. 73 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Również w okresie próby sąd może ustanawiać, rozszerzać lub zmieniać obowiązki wymienione w art. 72 § 1 pkt 3, 5, 6, 6a, 6b, 7a, 7b k.k. albo od tych obowiązków zwolnić, jak również oddać sprawcę pod dozór albo od dozoru zwolnić – jeżeli przemawiają za tym względy wychowawcze (por. art. 74 § 2 k.k. w zw. z art. 67 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Sprawcy przestępstwa skarbowego sąd nie może jednak zwolnić od obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, którą uszczuplił swoim czynem (por. art. 74 § 2 k.k. i art. 67 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. oraz art. 41 § 2 k.k.s.). Jeżeli sprawca w okresie próby popełnił jakiegokolwiek przestępstwo umyślne, za które został prawomocnie skazany, sąd ma obowiązek podjąć postępowanie wcześniej warunkowo umorzone i kontynuować je w celu skazania i ukarania sprawcy (por. art. 68 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Podjęcie postępowania warunkowo umorzonego jest fakultatywne, gdy sprawca w okresie próby rażąco narusza porządek prawny, w szczególności gdy popełnił inne przestępstwo niż takie, które powoduje obligatoryjne podjęcie postępowania karnego skarbowego; jeżeli uchyła się od dozoru, wykonania nałożonego obowiązku, w tym zwłaszcza obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (por. art. 68 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 41 § 3 k.k.s.). Podjęcie postępowania karnego skarbowego staje się również obligatoryjne wtedy, gdy wskazane powyżej podstawy do jego fakultatywnego podjęcia zaistnieją po udzieleniu sprawcy pisemnego upomnienia przez sądowego kuratora zawodowego, chyba że przemawiać będą przeciwko temu jakieś szczególne względy (por. art. 68 § 2a k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Sąd może także podjąć postępowanie karne skarbowe wtedy, gdy sprawca rażąco narusza porządek prawny, a w szczególności gdy popełni jakieś przestępstwo w okresie po wydaniu wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne, a przed jego uprawomocnieniem się (por. art. 68 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Warunkowo umorzonego postępowania karnego skarbowego nie można podjąć później niż w ciągu 6 miesięcy od zakończenia okresu próby (por. art. 68 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), gdyż po tym czasie staje się ono umorzeniem bezwarunkowym i definitywnym.

V. ODSTĄPIENIE OD WYMIERZENIA KARY

Odstąpienie od wymierzenia kary, a nawet środka karnego, jest instytucją degresji karania, przeznaczoną do stosowania zarówno do sprawców przestępstw skarbowych (choć nie wszystkich), jak i do sprawców wykroczeń skarbowych (por. art. 19 § 1 k.k.s.), która jest o tyle mniej korzystna dla sprawców niż DPO czy warunkowe umorzenie postępowania karnego (przewidziane tylko dla sprawców przestępstw skarbowych), że łączy się ze skazaniem i pociąga za sobą wszystkie negatywne skutki tego

faktu, a jej głównym dobrodziejstwem jest jedynie odstąpienie od ukarania – zupełne (całkowite) lub niezupełne (częściowe).

Odstąpienie od wymierzenia kary jest instytucją sądowego wymiaru kary o charakterze fakultatywnym, której zastosowanie zależy od swobodnego uznania sądu. Również od uznania sądu zależy zakres odstąpienia od wymierzenia kary, który w wariancie zupełnym polega na skazaniu z jednoczesnym powstrzymaniem się od orzeczenia wobec sprawcy kary, jak i jakichkolwiek innych środków reakcji prawnokarnej (por. art. 19 § 1 i 3 k.k.s.), a w wariancie niezupełnym na odstąpieniu od wymierzenia kary z jednoczesnym orzeczeniem wobec sprawcy samoistnego środka karnego z art. 22 § 2 pkt 2–6 lub z art. 47 § 2 k.k.s – jako jedynej reakcji na czyn karny skarbowy przypisany sprawcy, pod warunkiem jednak, że zachodzą ustawowe przesłanki do jego orzeczenia i w ten sposób cele kary zostaną osiągnięte (por. art. 19 § 1 k.k.s.)¹¹. To oznacza, że samoistne orzeczenie środka karnego ma być formalnie dopuszczalne (por. art. 30–31 i art. 49 k.k.s. odnośnie do orzekania przypadku przedmiotów), a niekiedy także merytorycznie uzasadnione (zob. art. 34 § 1–2 k.k.s. i art. 41 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. odnośnie do zakazu prowadzenia działalności gospodarczej), a przy niektórych środkach musi wypełniać tylko przesłanki merytoryczne (tak przy zakazie wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska oraz przy podaniu wyroku do publicznej wiadomości w szczególny sposób – zob. art. 41 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. oraz art. 35 k.k.s.). Zwrócić w tym miejscu należy uwagę, że przy odstąpieniu od wymierzenia kary przepis art. 19 § 1 k.k.s. nie dopuszcza samoistnego orzeczenia środka karnego pozbawienia praw publicznych, co ma niewątpliwie związek z treścią art. 34 § 3 k.k.s. i szczególną dolegliwością tego środka oraz ograniczeniem jego stosowania do przestępców zasługujących na szczególnie surowe ukaranie.

W świetle postanowień art. 19 § 1 k.k.s. sąd ma możliwość zastosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary wobec sprawcy czynu karnego skarbowego w trzech następujących wypadkach:

1. wtedy, gdy k.k.s. w przepisie części ogólnej lub części szczególnej Tytułu I wyraźnie dopuszcza taką możliwość (zob. np. art. 10 § 5, art. 11 § 2 i 3, art. 20 § 3, art. 36 § 1 pkt 2, art. 57 § 2, art. 77 § 4 i 5 k.k.s.);
2. przy wszystkich bez wyjątku typach wykroczeń skarbowych w wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie, mając na uwadze charakter i okoliczności popełnienia danego wykroczenia, właściwości i warunki osobiste sprawcy oraz jego zachowanie po popełnieniu tego wykroczenia;
3. przy przestępstwach skarbowych zagrożonych tylko karą grzywny lub też karą ograniczenia wolności lub sankcją alternatywno-kumulatywną przewidującą także możliwość orzeczenia kary pozbawienia wolności, jednak

11 V. Konarska-Wrzosek (w:) *Prawo...*, s. 173–174.

w wymiarze nie wyższym niż 3 lata. To oznacza, że nie można zastosować tej instytucji do najpoważniejszych typów przestępstw skarbowych, które zostały zagrożone surowszą karą pozbawienia wolności, czyli w aktualnym stanie prawnym w wysokości maksymalnej, wynoszącej lat 5. Dla możliwości odstąpienia od wymierzenia kary przy skazywaniu sprawców przestępstw skarbowych jest niezbędne, aby stopień społecznej szkodliwości popełnionego czynu nie był znaczny w danym konkretnym przypadku. Ponadto spod zastosowania tego dobrodziejstwa są wyłączeni sprawcy przestępstw skarbowych (zagrożonych jakimkolwiek rodzajem kary), popełnionych w warunkach obligujących sąd do zastosowania wobec nich instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary.

W przypadku popełnienia przez sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, w wyniku którego nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, warunkiem bezwzględnym zastosowania wobec sprawcy instytucji odstąpienia od wymierzenia kary jest uiszczenie w całości wymagalnej należności przed wydaniem wyroku (por. art. 19 § 2 k.k.s.).

Niezmiernie istotne jest również to, że gdy sąd postanowi zastosować wobec sprawcy instytucję odstąpienia od wymierzenia kary, to może również odstąpić od wymierzenia środka karnego, którego orzeczenie było obligatoryjne, co dotyczy w szczególności tak dolegliwych środków jak przepadek przedmiotów związanych z popełnionym przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym lub też przepadek korzyści majątkowej osiągniętej chociażby pośrednio z przestępstwa skarbowego. Możliwość odstąpienia od orzeczenia przepadku nie obejmuje tzw. przedmiotów zakazanych, określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s., czyli takich, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewożenie, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione (zob. art. 19 § 3 k.k.s.).

Uzupełniająco trzeba wskazać, że ze względów czysto pragmatycznych (a nie ze względu na przekonanie sądu, że cele stawiane przed orzeczeniem o karze zostaną w ten sposób osiągnięte) możliwe jest również orzeczenie wyroku skazującego bez powoływania się na instytucję odstąpienia od wymierzenia kary, ograniczającego się do orzeczenia przepadku przedmiotów, czyli wydania wyroku, który można nazwać kadłubowym¹². Możliwość taka została przewidziana w postępowaniu w stosunku do nieobecnych (por. art. 19 § 4 k.k.s.). W tym przypadku bowiem orzekanie jakichkolwiek kar, środków karnych lub innych środków jest bezcelowe, gdyż na ogół byłoby i tak niemożliwe do wykonania ze względu na stałe przebywanie skazanego za granicą lub niemożność ustalenia jego miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju (por. art. 173 k.k.s.). W takim przypadku sąd może wydać wyrok skazujący ograniczający się tylko do orzeczenia środka karnego w postaci przepadku przedmiotów, pod warunkiem,

12 V. Konarska-Wrzosek (w:) *Prawo...*, s. 175–176.

że zachodzą ustawowe przesłanki jego orzeczenia i że przedmioty te zostały zabezpieczone w kraju¹³.

VI. MOŻLIWOŚĆ STOSOWANIA KARY OGRANICZENIA WOLNOŚCI ZAMIAST KARY POZBAWIENIA WOLNOŚCI

Kara ograniczenia wolności będąca jedną z kar przewidzianych do stosowania względem sprawców przestępstw skarbowych (zob. art. 22 § 1 pkt 2 k.k.s.) została przewidziana tylko w jednej sankcji przepisu art. 110 k.k.s. statuującego typ przestępstwa merkantylnego, nielegalnego trudnienia się sprzedażą losów lub innych dowodów udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie. Dużo większą rolę odgrywa kara ograniczenia wolności w degresji karania sprawców przestępstw skarbowych, występując w ramach tzw. zwykłego wymiaru kary w charakterze kary zamiennej. Na marginesie rozważań należy wskazać, że kara ograniczenia wolności jest wykorzystywana także w ramach nadzwyczajnego wymiaru kary, zarówno przy stosowaniu instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary (zob. art. 36 § 1 pkt 1 k.k.s.), jak i przy instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary (por. art. 38 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s.).

W myśl postanowień art. 26 § 1 k.k.s. kara ograniczenia wolności może być stosowana przez sąd wobec sprawców wszystkich typów przestępstw skarbowych, które zostały zagrożone karą pozbawienia wolności zamiast tej kary. Orzeczenie kary ograniczenia wolności zamiast kary pozbawienia wolności pozostawione zostało swobodnemu uznaniu sądu i nie jest uzależnione od zaistnienia żadnych specjalnych warunków. To oznacza, że orzekanie kary ograniczenia wolności zamiast grożącej kary pozbawienia wolności zostało przewidziane do szerokiego stosowania wobec sprawców przestępstw skarbowych cechujących się *in abstracto* najwyższym ciężarem gatunkowym¹⁴. We wskazanym przepisie wskazuje się jedynie, że sądy powinny korzystać z tej wolnościowej kary zamiennej w szczególności wtedy, gdy orzekają równocześnie jakiś ze środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s. Podkreślić jednak należy, że orzekanie kary ograniczenia wolności zamiast przewidzianej w sankcji kary pozbawienia wolności nie jest warunkowane orzeczeniem środka karnego obok tej kary zamiennej. Natomiast sąd, orzekając karę ograniczenia wolności zamiast grożącej kary pozbawienia wolności, może orzec kumulatywnie wraz z tą karą wolnościową karę grzywny, która grozi w sankcji za przypisane przestępstwo obok kary pozbawienia wolności. Pozwala to niewątpliwie na sumaryczne podwyższenie dolegliwości zadawanych sprawcy w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego. Jest to bardzo specyficzny zestaw dwóch rodzajów kar wolnościowych w postaci kary ograniczenia wolności i kary grzywny, orzekanych obok siebie za jeden czyn zabroniony, który jest

13 Tak też M. Błaszczuk, *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016, s. 303.

14 Por. V. Konarska-Wrzosek (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 202.

możliwy w obszarze prawa karnego skarbowego, a nie jest dopuszczalny w obszarze prawa karnego powszechnego ani w obszarze powszechnego prawa wykroczeń.

Skorzystanie przez sąd z kary ograniczenia wolności jako kary zamiennej w miejsce grożącej kary pozbawienia zostało wykluczone tylko wobec sprawców przestępstw, którzy dopuścili się ich w warunkach, o których mowa w art. 37 § 1 lub art. 38 § 2 k.k.s., i względem których sąd ma obowiązek zastosować nadzwyczajne obustrzenie kary (por. art. 26 § 3 k.k.s.).

Sąd, decydując się na orzeczenie zamiennej kary ograniczenia wolności wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, gdy sprawca jej dotąd nie uregulował, ma obowiązek nałożyć w wyroku obowiązek uiszczenia w całości tej należności w określonym terminie (por. art. 26 § 2 k.k.s.). Niewykonanie tego obowiązku w określonym terminie jest traktowane jako uchylanie się od wykonania kary ograniczenia wolności (zob. art. 188 k.k.s.), co prowadzi do zarządzenia wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności (por. art. 65 § 1 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.).

VII. DEGRESJA KARANIA W RAZIE SKAZANIA BEZ PRZEPROWADZENIA ROZPRAWY

Bardzo znaczną degresję karania sprawcy przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych mogą uzyskać, gdy na skutek porozumień karnoprocesowych zdecydują się na skazanie bez przeprowadzenia rozprawy. Jeżeli okoliczności czynu zabronionego nie budzą wątpliwości, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte, prokurator, a także finansowy organ postępowania przygotowawczego, może dołączyć do aktu oskarżenia wnioski o wydanie przez sąd wyroku skazującego bez przeprowadzenia rozprawy i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kary lub środka karnego za zarzucone mu przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (por. art. 156 § 1 k.k.s.).

W zakresie skazania i orzeczenia o karze wydanego na posiedzeniu bez przeprowadzania rozprawy treść wniosku prokuratora lub finansowego organu postępowania przygotowawczego uzgodnionego z oskarżonym może w przypadku przestępstw skarbowych dotyczyć (por. art. 156 § 2 pkt 1 k.k.s.): 1. wymierzenia kary z zastosowaniem nadzwyczajnego jej złagodzenia; 2. orzeczenia środka karnego określonego w art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s.; 3. odstąpienia od wymierzenia zarówno kary, jak i środków karnych; 4. warunkowego zawieszenia wykonania orzeczonej kary pozbawienia wolności. W świetle postanowień art. 36 § 1 i 2 k.k.s., który w sposób zupełnie samodzielny i niezależny od uregulowań Kodeksu karnego (brak recepcji art. 60 § 6 i 7 k.k. przez art. 20 § 2 k.k.s.) normuje sposoby nadzwyczajnego złagodzenia kary w przypadku przestępstw skarbowych, należy wskazać, że jeśli chodzi o czyn zagrożony karą pozbawienia wolności, to nadzwyczajne złagodzenie kary polega na orzeczeniu kary

zamiennej w postaci kary ograniczenia wolności, a jeśli chodzi o czyn powodujący uszczuplenie należności publicznoprawnej (pod warunkiem, że została ona w całości wyrównana przed wydaniem wyroku), nadzwyczajne złagodzenie kary może polegać na orzeczeniu tylko kary grzywny nie wyższej niż połowa górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za popełniony czyn. Może też polegać na odstąpieniu od wymierzenia kary i samoistnym orzeczeniu środka lub środków karnych z art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s. (tj. przypadku przedmiotów; ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów; przypadku korzyści majątkowej; ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej; zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej; wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska; podania wyroku do publicznej wiadomości). Najdalej idące nadzwyczajne złagodzenie kary może polegać na jednoczesnym odstąpieniu od wymierzenia kary i odstąpieniu od wymierzenia środka karnego, chociażby jego orzeczenie było obowiązkowe¹⁵. Takie też korzyści z przystania przez oskarżonego na propozycję skazania bez przeprowadzenia rozprawy może on uzyskać w myśl postanowień art. 156 § 2 pkt 2 k.k.s. Natomiast w przypadku, gdyby prokurator uznał za niezbędne wymierzenie oskarżonemu kary pozbawienia wolności, wniosek będący rezultatem porozumień karnoprocesowych może dotyczyć wymierzenia tej kary z warunkowym zawieszeniem jej wykonania. Zaznaczyć jednak należy, że w myśl postanowień przepisu art. 156 § 2 pkt 1 *in fine* k.k.s. możliwość złożenia wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy ze wskazanymi możliwościami degresji karania została wyłączona wobec oskarżonych o popełnienie przestępstwa skarbowego, o których mowa w art. 37 § 1 i art. 38 § 2 k.k.s., wobec których ustawa obliuguje do wymierzenia przez sąd kary nadzwyczajnie obostrzonej.

W sprawie o wykroczenie skarbowe wnioski o skazanie oskarżonego bez przeprowadzania rozprawy będący wynikiem porozumień karnoprocesowych z oskarżonym może dotyczyć: 1. wymierzenia sprawcy kary grzywny nieprzekraczającej dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia (czyli nie wyższej niż połowa wysokości tego rodzaju kary, jaka została przewidziana dla wszystkich wykroczeń skarbowych), 2. wymierzenia samoistnego środka karnego z art. 47 § 2 pkt 2 lub 3 k.k.s. (tj. przypadku przedmiotów lub ściągnięcia równowartości przypadku przedmiotów), 3. skazania z odstąpieniem od wymierzenia zarówno kary, jak i środka karnego (por. art. 156 § 2 pkt 2 k.k.s.).

Dodać jednak należy, że jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej i należność ta nie została jeszcze w całości uregulowana, to uwzględnienie wniosku

15 Możliwość zupełnego odstąpienia od ukarania (a więc zarówno od kary, jak i środka karnego) przy stosowaniu instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary wobec sprawców przestępstw skarbowych nie dostrzega G. Łabuda (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Warszawa 2017, s. 448.

przez sąd o skazanie sprawcy bez przeprowadzenia rozprawy i zgodnie z przedstawionymi uzgodnieniami w zakresie wymiaru kary jest możliwe tylko wtedy, gdy zostanie ona w całości uiszczona przed wyrokowaniem w sprawie w wyznaczonym terminie przez sąd *meriti*. W celu umożliwienia sprawcy spełnienia tego warunku niezbędnego dla uwzględnienia wniosku w kwestii konsensualnego rozstrzygnięcia sprawy – sąd przerywa lub odracza posiedzenie¹⁶.

Jak trafnie zauważa SN, sąd jest związany treścią uzgodnień pomiędzy oskarżonym a oskarżycielem i nie może wydać wyroku skazującego wbrew tym uzgodnieniom lub ponad te uzgodnienia¹⁷. Wcześniej jednak sąd powinien dokonać kontroli formalnej i merytorycznej złożonego wniosku (a więc sprawdzić zasadność faktyczną oskarżenia oraz poprawność uwzględnienia w treści wniosku obowiązujących i mających *in concreto* zastosowanie przepisów materialnoprawnych), a w przypadku dostrzeżenia jakichkolwiek uchybień w tym zakresie winien uzależnić uwzględnienie wniosku od dokonania w nim właściwej korekty. W przypadku braku dokonania korekty sąd nie może uwzględnić wniosku i winien skierować sprawę do rozpoznania na zasadach ogólnych¹⁸.

VIII. ZAKOŃCZENIE

Z powyższej prezentacji wynika, że prawo karne skarbowe przewiduje bogaty zestaw instytucji degresji karania, przeznaczonych do stosowania zarówno wobec sprawców wykroczeń skarbowych, jak i wobec sprawców przestępstw skarbowych. W przypadku sprawców przestępstw skarbowych tych instytucji degresji karania jest nieco więcej (gdyż dochodzi możliwość warunkowego umorzenia postępowania oraz orzekanie kary ograniczenia wolności zamiast grożącej kary pozbawienia wolności), co jest podyktowane surowszymi zagrożeniami karnymi i potrzebą jeszcze innych sposobów modyfikowania lub redukcji reakcji prawnokarnej wobec sprawców, którzy nie wymagają surowego potraktowania. Wszystkie instytucje degresji karania mogą mieć zastosowanie do wszystkich grup przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, tj. podatkowych, celnych, dewizowych i hazardowych. Pewne wyłączenia zostały natomiast przewidziane w przypadku niektórych instytucji degresji karania odnośnie do typów przestępstw skarbowych o wyższym ciężarze gatunkowym (np. przy DPO takich, które zostały zagrożone karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności, a instytucji odstąpienia od wymierzenia kary nie można stosować przy pociąganiu do odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe zagrożone karą

16 Zob. wyrok SA w Katowicach z 21.09.2018 r. (II AKa 302/18), LEX nr 2686662.

17 Zob. wyrok SN z 26.06.2019 r. (III KK 591/18), LEX 3216808.

18 Zob. wyrok SN z 26.06.2019 r. (III KK 591/18), LEX 3216808 i wyrok SN z 22.06.2021 r. (II KK 222/21), LEX nr 3352458 oraz wyrok SN z 15.05.2014 r. (IV KK 445/13), LEX nr 1475184.

pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata). Zasadą są natomiast wyłączenia podmiotowe spod dobrodziejstwa stosowania instytucji degresji karności, które obejmują sprawców przestępstw skarbowych popełnionych w warunkach obligujących sądy do zastosowania wobec nich instytucji nadzwyczajnego obostrzenia kary (zob. art. 37 i art. 38 k.k.s.), czyli idącej w kierunku przeciwnym niż instytucje degresji karności. Nieco inne są ograniczenia podmiotowe co do możliwości skorzystania z instytucji czynnego żalu karnego skarbowego. W tym przypadku spod dobrodziejstwa niepodlegania karze wyłączeni są nie tylko sprawcy przestępstw skarbowych, ale także sprawcy wykroczeń skarbowych, którzy wykonaniem czynu kierowali, polecali jego wykonanie, prowokatorzy, a w przypadku gdy czyn był popełniony w warunkach przestępczości zorganizowanej, gdy grupę lub związek zorganizowali lub taką strukturą kierowali, chyba że samodenuncjacji dokonają wraz ze wszystkimi członkami grupy lub związku. Oczywiście warunkiem *sine qua non* zastosowania wszystkich bez wyjątku instytucji degresji karności jest wyrównanie należności publicznoprawnej niezwłocznie lub w terminie określonym przez organ ścigania, niekiedy przed wydaniem wyroku, a najdalej w terminie wskazanym w wyroku przez sąd – jeśli czyn karny skarbowy popełniony przez sprawcę spowodował takie uszczuplenie i sprawca go wcześniej nie uregulował.

Konkluzja generalna jest taka, że w przypadku popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego powodującego uszczuplenie należności publicznoprawnej zawsze warto jak najszybciej uregulować tę wymagalną należność, gdyż ma to zawsze bardzo istotne znaczenie dla sposobu reakcji organów Państwa i sądów orzekających na popełniony czyn, a tym samym na rodzaj i stopień dolegliwości prawnokarnej, jakiej zazna sprawca, zwłaszcza że i tak tę uszczuploną należność daninową będzie musiał wcześniej czy później uiścić, gdyż poniesienie odpowiedzialności karnej skarbowej za jej spowodowanie nie zwalnia od spełnienia tego obowiązku finansowo-prawnego.

Prof. dr hab. Violetta Konarska-Wrzosek

Katedra Prawa Karnego WPiA UMK

Department of Criminal Law of the Faculty of Law and Administration at the Nicolaus Copernicus University in Toruń

ORCID: 0000-0003-3859-8821

ABSTRACT

Keywords: *degression of punishment, active fiscal penal repentance (voluntary disclosure of a fiscal offence), voluntary submission to liability, conditional discontinuance of proceedings, waiver of punishment, substitution of imprisonment with restriction of liberty, conviction without trial*

The range of degression options with respect to punishments for fiscal offences and fiscal petty offences

The paper presents all the institutions of degression of punishment provided for in the fiscal penal law, which institutions may be applied in connection with fiscal offence or petty offence charges at subsequent stages of the pending fiscal criminal proceedings and even before any such offence is discovered and any proceedings are initiated. The purpose of such a large number of penalty degression measures and their wide application is to encourage the perpetrators who, by their actions, have depleted public-law receivables to pay them voluntarily as soon as possible, so that the State Treasury, local government units or the European Union do not suffer losses in their finances and receive the budget revenues that are due to them and necessary for financing various socially important tasks. As ensuring adequate and regular cash inflows to the budgets of the above- mentioned public-law entities is of paramount importance for their operation, in fiscal penal law the implementation of the enforcement function and recovery of public-law debts is prioritized over the repressive function. This is achieved in various ways and with various degrees of reduction of criminal law consequences, taking into account the attitude of the perpetrator, who decides to voluntarily pay the unlawfully depleted public-law receivable. These are statutory solutions worth promoting due to their mutually beneficial effects - both for the perpetrators of fiscal offences and for the affected public-law entities. Degression of punishment for the perpetrators of fiscal offences and petty offences should not raise objections on the grounds of fairness, as many of the penalized acts in the Fiscal Penal Code are conduct (formal) offences, and those result (material) offences resulting in the depletion of public-law receivables concern fully recoverable assets.

Bibliografia

- Błaszczyk Magdalena**, *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016
- Błaszczyk Magdalena, Zbrojewska Monika**, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2016
- Konarska-Wrzosek Violetta**, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji (w:) Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, red. A. Marek, T. Oczkowski, Warszawa 2011
- Konarska-Wrzosek Violetta** (w:) *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, red. V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Warszawa 2013
- Konarska-Wrzosek Violetta** (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021
- Legutko-Kasica Agnieszka**, *Czynny żal jako instrument polityki kryminalnej wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych*, Brzezia Łąka 2021
- Łabuda Grzegorz** (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Warszawa 2017
- Sawicki Janusz**, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011
- Sawicki Janusz, Skowronek Grzegorz**, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017
- Wilk Leszek** (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Warszawa 2016
- Zgoliński Igor** (w:) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021

Pojęcia kluczowe: umyślność, nieumyślność, świadomość norm, błąd, ustawowe znamiona, bezprawność, karalność.

Leszek Wieczorek, Leszek Wilk

Strona podmiotowa przestępstw i wykroczeń podatkowych – spojrzenie kryminologiczne i karnodogmatyczne

ABSTRAKT

Kodeks karny skarbowy przyjmuje zasadę, że przestępstwa i wykroczenia podatkowe mogą być popełnione wyłącznie umyślnie, a wyjątki od tej zasady są tylko dwa.

Mając świadomość tego, że pełna znajomość norm prawa podatkowego nawet u profesjonalnych podmiotów jest fikcją, sformułowano w doktrynie bardzo wygodną dla praktyki sądowej propozycję, aby zakładać, że świadomość norm prawa podatkowego wynika z samego faktu realizacji stanu faktycznego, do którego te normy się odnoszą. W myśl tej propozycji podstawą przyjęcia świadomości naruszonej normy nie byłaby jej faktyczna znajomość, lecz zrobienie czegoś (np. dokonanie sprzedaży lub darowizny), do czego ta norma się odnosi. Autorzy się z tą propozycją nie zgadzają. Opowiadają się za poglądem orzecznictwa, wedle którego z tego, że ktoś powinien znać określone normy podatkowe, nie wynika automatycznie, że je zna, dlatego ich świadomość należy każdorazowo udowadniać na tle okoliczności danej sprawy.

Dla przypisania realizacji znamion strony podmiotowej deliktów podatkowych nie ma znaczenia to, że sprawca kierował się celem redukcji obciążenia podatkowego, ponieważ cel taki jest naturalny u wszystkich opodatkowanych i co do zasady nienaganny. Naganna jest tylko jego bezprawna realizacja, czyli realizacja z naruszeniem norm prawa podatkowego.

Z faktu, że konstrukcja ustawowych znamion deliktów podatkowych w k.k.s. oparta jest na ścisłym powiązaniu faktów (zdarzeń, czynności, sytuacji) i norm, które je regulują (np. „uchylanie się od opodatkowania” w art. 54 § 1 k.k.s.), wynika, że nieświadomość podatnika, że narusza jakąś normę prawa podatkowego, stanowi błąd co do znamienia czynu zabronionego wyłączający umyślność. Nie można bowiem umyślnie uchylać się od opodatkowania, jeśli się nie wie, że narusza się jakąś normę nakazującą opodatkować to, czego się dokonuje. Zatem błąd co do ustawowego znamienia wyłączający w myśl art. 10 § 1 k.k.s. umyślność

może dotyczyć zarówno stanu faktycznego, jak i norm prawa podatkowego, które się do niego odnoszą.

Natomiast drugim rodzajem błędu wyłączającym winę (nie umyślność) jest błąd co do karalności uregulowany w art. 10 par 4 k.k.s., czyli nieświadomość tego, że określone naruszenie normy prawa podatkowego jest zagrożone karą w tym kodeksie.

W zakresie konstrukcji obu wspomnianych rodzajów błędu przedstawione ujęcie k.k.s. znacząco różni się od ujęcia przyjętego w k.k. Ma to istotne znaczenie praktyczne. Niestety praktyka nie zawsze je dostrzega, gdyż odnośnie do sformułowania obu tych kodeksów wykazują różnice językowo subtelne.

I. WSTĘP

Dominującą kategorią przestępczości skarbowej są przestępstwa i wykroczenia zwane umownie podatkowymi. Są one specyficzne należąca do strony podmiotowej motywacją – jest to dążenie do redukcji obciążenia daninowego. Przyczyny tej powszechnej wśród opodatkowanych motywacji i oporu wobec podatków przybierającego różne formy należą do sfery etiologii przestępczości podatkowej, która pozostaje w zainteresowaniu kryminologii. Jednak cel redukcji obciążenia podatkowego i uzyskania korzyści majątkowej kosztem wierzyciela daninowego nie należy do ustawowych znamion strony podmiotowej przestępstw i wykroczeń podatkowych. Istnieje bowiem nawet zasada wolności unikania opodatkowania, której uzasadnienie wiąże się z etiologią oporu wobec podatków. Natomiast wolność ta może być realizowana tylko metodami legalnymi oferowanymi w przepisach prawa podatkowego. Umyślność zatem jako dominująca w k.k.s. postać strony podmiotowej nie polega na tym, że podatnik – sprawca czynu zabronionego dąży do tego, do czego dążą wszyscy opodatkowani i co jest dozwolone jako zasada wolności unikania opodatkowania, ale na tym, że ma świadomość lub przynajmniej godzi się z tym, że w dążeniu tym narusza przepisy prawa podatkowego wypełniające blankietowo sformułowane przepisy karnoskarbowe. Na oskarżeniu ciąży oczywiście obowiązek udowodnienia tej umyślności.

Problemy te będą przedmiotem opracowania, w którym najpierw kryminolog streści dotychczasowe ustalenia nauki dotyczące przyczyn oporu wobec podatków i uwarunkowań zasady wolności unikania opodatkowania, a następnie karnista-dogmatyk objaśni istotę umyślnego naruszania przepisów prawa podatkowego wyznaczających granice wolności unikania opodatkowania, z czym wiąże się nierozzerwalnie bardzo istotna problematyka błędu co do tych przepisów.

Zagadnienie to, które z pozoru może jawić się jako materia podręcznikowa, ma duże znaczenie praktyczne, gdy chodzi o problemy dowodzenia strony podmiotowej, a to ze względu na wciąż obserwowaną w praktyce finansowych organów postępowania

przygotowawczego, a niekiedy nawet sądów, tendencję do utożsamiania umyślności ze świadomym dążeniem do redukcji obciążenia podatkowego i pomijania konieczności udowodnienia świadomego naruszenia przepisów prawa podatkowego, co prowadzi do obiektywizacji odpowiedzialności karnoskarbowej, a ma swoje korzenie w poprzednim (przed k.k.s.) stanie prawnym. Sprzyja temu zresztą także postawa samych oskarżonych, którzy – co widać w praktyce – wolą skorzystać z opartych na „przyznaniu się” ofert konsensualnego załatwienia sprawy karnoskarbowej niż bronić się poprzez podnoszenie braku umyślności i ryzykować niepewny wynik procesu ze zwiększeniem represyjności sankcji.

Warto chyba w czasopiśmie adwokackim zwrócić uwagę adwokatów na ten kierunek potencjalnej obrony w sprawach karnoskarbowych, niedoceniany w praktyce prawdopodobnie nie z powodu niewiedzy, lecz raczej nieufności do takiej linii obrony wynikającej z przekonania o jej nieskuteczności.

II. CEL REDUKCJI OBCIĄŻENIA PODATKOWEGO

Podatki towarzyszą człowiekowi od tysięcy lat. Pierwsze udokumentowane zapisy dotyczące tej formy zobowiązania obywatela wobec państwa pojawiają się już w Starym Testamencie w związku z budową arki Noego¹, a chęć obniżenia ciężaru podatkowego nałożonego na podatnika pojawiła się zapewne równocześnie z powstaniem samej instytucji podatku. Mówi się obrazowo, że zjawisko ucieczki przed podatkiem jest dla niego tym, czym cień dla człowieka. Zjawisko nielegalnej redukcji obciążeń podatkowych jest – można powiedzieć – niemal powszechne, a badania i szacunki w niektórych współczesnych państwach wskazują na popełnianie tego typu czynów przez zbliżony prawie do 100% odsetek podatników².

Mirosław Pietrewicz wyróżnia sześć reakcji podatników³:

- dostosowanie się do podatku, czyli spełnienie obowiązku podatkowego,
- przerzucanie podatku,
- legalne unikanie podatku,
- nadrobienie podatku,
- nielegalne uchylanie się od podatku,
- wycofywanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania.

Podobnie Piotr Pietrasz wskazuje także na sześć rodzajów reakcji podatnika na podatek⁴:

1 P. Pest, *Mechanizmy powstawania oporu podatkowego*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2010/8, s. 107. Por. A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 1.

2 L. Wilk, *Czynniki kryminogenne przestępczości podatkowej*, „Archiwum Kryminologii” T. XXIX–XXX, 2007–2008, s. 227. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 313–317.

3 M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993, s. 65–66.

4 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Kraków 2007, s. 43.

1. reakcję normalną, polegającą na tym, że podatnik uiszcza podatek i nie zmienia swojej działalności ze względu na obowiązek podatkowy, a więc dostosowuje się do podatku,
2. podjęcie działań zmierzających do przerzucenia podatku,
3. legalne uniknięcie podatku,
4. nadrobienie podatku,
5. nielegalne uchylenie się od podatku (oszustwo podatkowe),
6. wycofanie się z działalności, która jest przedmiotem opodatkowania.

Z wyjątkiem nielegalnego uchylania się od podatku wszystkie pozostałe reakcje podatnika są legalne.

Z kolei Piotr Karwat wymienia cztery rodzaje postępowania podatnika, których celem jest obniżenie obciążenia podatkowego⁵:

1. oszczędzanie podatkowe. Oszczędzaniem podatkowym są takie zachowania, które mimo że zmniejszają dochód budżetu państwa, nie są negatywnie oceniane z prawnego punktu widzenia. Jako przykłady takich zachowań można podać rezygnację z konsumpcji dóbr lub zmniejszenie aktywności zawodowej podatnika⁶.
2. planowanie podatkowe. Planowanie podatkowe to wykorzystywanie dozwolonych prawnie możliwości obniżenia podatku bez istotnej zmiany stylu życia podatnika lub zakresu jego działalności zawodowej, na przykład poprzez prowadzenie działalności z maksymalnym wykorzystaniem ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych przez prawo. Planowanie podatkowe nie wiąże się więc – w przeciwieństwie do oszczędzania podatkowego – z rezygnacją podatnika z zachowań odnoszących się do przedmiotu opodatkowania. Planowanie podatkowe różni się od unikania opodatkowania tym, że jest akceptowane, co oznacza, że nie spotyka się ono z negatywną reakcją organów podatkowych⁷.
3. unikanie opodatkowania. W najprostszy sposób można by je określić jako redukcję wysokości odpowiedzialności podatkowej środkami i metodami oferowanymi, a przynajmniej niezabronionymi przez prawo⁸. Karwat wyróżnia unikanie opodatkowania w znaczeniu szerszym, do którego zalicza każde legalne działanie zmierzające do zmniejszenia obciążenia podatkowego (a więc także wskazane wcześniej oszczędzanie podatkowe i planowanie

5 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 13–14.

6 P. Karwat, *Obejście...*, s. 14–15.

7 P. Karwat, *Obejście...*, s. 16–17.

8 R. Krasnodębski, *Unikanie płacenia podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1994/1, s. 9.

podatkowe)⁹, oraz unikanie opodatkowania w znaczeniu węższym, rozumiane jako niedopuszczalne obniżanie obciążenia podatkowego. Unikanie opodatkowania w węższym znaczeniu jest określane jako „pośrednie łamanie prawa podatkowego” poprzez wykorzystywanie luk w systemie prawnym, przy czym nie jest to działanie nielegalne¹⁰ w odróżnieniu od uchylania się od opodatkowania¹¹.

4. uchylanie się od opodatkowania, które w przeciwieństwie do opisanych wyżej sposobów obniżenia obciążenia podatkowego jest zachowaniem nielegalnym. Polega ono na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo, a prowadzących do zredukowania lub wyeliminowania obciążeń podatkowych. Jako przykłady uchylania się od opodatkowania można podać niezgłoszenie obowiązku podatkowego, zatajenie źródeł przychodów,

9 Pojęcie to można utożsamiać z pojęciem optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem prawa cywilnego lub handlowego. Przykładami takich działań mogą być:

1) skorzystanie z dostępnych rozmaitych zwolnień i ulg podatkowych, np. ulga na działalność badawczo-rozwojową B+R, IP-Box, ulga na prototyp, robotyzację, innowacyjnych pracowników, ulga na Internet, które przysługują określonym podatnikom po spełnieniu wyznaczonych warunków,

2) wybór właściwej formy opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej, np. przy dużej ilości kosztów korzystne jest rozliczanie na podstawie skali podatkowej lub podatku liniowego,

3) działania w specjalnej strefie ekonomicznej,

4) tworzenie podatkowych grup kapitałowych,

5) restrukturyzacja i łączenie spółek,

6) stosowanie zagranicznych rozwiązań prawnych, utworzenie spółki europejskiej, tworzenie zagranicznych spółek holdingowych, które mogą korzystać z rozwiązań prawnych obowiązujących w jednym z krajów, gdzie mają siedzibę,

7) założenie lub przeniesienie działalności za granicę.

Metody optymalizacji podatkowej, <https://www.księgowoscspolki.pl/metody-optymalizacji-podatkowej/> (dostęp: 4.02.2024 r.).

10 Również takie sytuacje organy podatkowe często utożsamiały z tzw. optymalizacją podatkową. Z dniem 1.01.2003 r. wszedł w życie art. 24b ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa, na mocy którego organ podatkowy miał prawo pominąć skutki podatkowe czynności prawnej, jeśli jedynym jej celem było zredukowanie ciężaru opodatkowania (§ 1) oraz jeśli jej cel można było osiągnąć poprzez inną adekwatną czynność. W drugim przypadku organ mógł ustalić wysokość zobowiązania podatkowego wynikającego z tej adekwatnej czynności (§ 2). Paragraf 1 został uchylony przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 11.05.2004 r. (sygn. akt K 4/03), w którym Trybunał orzekł m.in., że: „Konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) nie oznacza nakazu uiszczania przez podatnika podatku w maksymalnej wysokości ani zakazu korzystania przez podatnika z różnych legalnych metod optymalizacji podatkowej. Istnieje zasadnicza różnica między bezprawnym uchylaniem się od opodatkowania, stanowiącym naruszenie norm prawnych, a unikaniem opodatkowania przez dokonywanie w tym celu zgodnych z prawem czynności prawnych”. Zaś § 2 utracił moc z dniem 1.09.2005 r. wraz z wejściem w życie nowelizacji do Ordynacji podatkowej, która uchylila również obowiązujący równoległe art. 24a Ordynacji podatkowej, na podstawie którego organy podatkowe musiały ustalać konsekwencje podatkowe, opierając się nie tylko na dosłownej interpretacji oświadczeń woli, ale także biorąc pod uwagę intencje oraz cel czynności. W miejsce artykułów 24a oraz 24b wprowadzono nowy przepis – art. 199a Ordynacji podatkowej, który w § 1 i 2 powtórzył art. 24a. Ma on więc wskazywać na charakter procesowy nowych przepisów. W myśl § 3, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

11 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 18–22.

odliczanie ulg z tytułów, które nie przysługują, fałszowanie ksiąg podatkowych lub rachunków¹².

Pomimo że różnica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania, na podstawie kryterium legalności, wydaje się wyraźna, w praktyce jednak często się zaciera. Wynika to z faktu, że oba zachowania powodują negatywną reakcję zarówno ustawodawcy (który w stanowionych przez siebie normach prawnych dąży do eliminacji obu typów zachowań), jak i organów podatkowych (których celem jest kontrola realizacji obowiązku podatkowego, a więc przeciwdziałanie zarówno unikaniu, jak i uchylaniu się od opodatkowania). Unikanie i uchylanie się od wypełniania obowiązku podatkowego stanowią przejawy oporu podatkowego.

Subiektywne przekonanie podatników, że płacone przez nich daniny są zbyt wysokie, prowadzi do podejmowania działań, które mają na celu maksymalne ograniczenie wysokości obciążeń fiskalnych. Jeśli zachowania te przybierają dozwoloną przez prawo postać i są związane z wykorzystaniem luk w prawie podatkowym, określa się je wówczas jako unikanie podatków, jeśli zaś są niezgodne z prawem – uchylanie się od opodatkowania¹³. Często wykorzystywanym pojęciem określającym unikanie podatków jest optymalizacja podatkowa. Takie działanie podatnika ma doprowadzić do oszczędzania podatkowego¹⁴.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że na zachowanie podatników w poważnym stopniu mają wpływ czynniki moralne związane z etyką oraz stanem świadomości społeczeństwa, które rozgraniczają się na dwa pojęcia opisujące stosunek obywateli do płacenia podatków: mentalność i moralność podatkową¹⁵.

Mentalność podatkowa stanowi obszar świadomości społecznej, stosunku do obowiązków obywatelskich. Można ją określić jako zbiorową reakcję społeczną na opodatkowanie¹⁶. Jest to postawa wobec obciążeń fiskalnych reprezentowana przez określoną grupę społeczną¹⁷. Mentalność definiuje się także jako nastawienie wobec opodatkowania reprezentowane przez grupę społeczną, z którą podatnik się utożsamia i do której należy¹⁸. Społeczeństwo bardziej rygorystycznie podchodzi do przestrzegania norm dotyczących życia prywatnego niż życia publicznego, czyli łamanie norm publicznych jest mniej naganne niż naruszanie zasad życia prywatnego¹⁹.

12 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 289.

13 J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 158–159.

14 J. Grzywacz, *Pranie pieniędzy. Metody. Raje podatkowe. Zwalczenie*, Warszawa 2011, s. 59.

15 B. Mróz, *Gospodarka nieoficjalna w systemie ekonomicznym*, Warszawa 2002, s. 39.

16 A. Komar, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Bydgoszcz 1996, s. 137.

17 C. Bywalec, *Ekonomika i finanse gospodarstw domowych*, Warszawa 2012, s. 50–51.

18 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 237

19 P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 576–577.

Natomiast pojęcie moralności podatkowej wprowadził w 1960 r. Schmöders, definiując je jako „postawy grupy lub całej populacji podatników dotyczące kwestii wywiązywania się lub zaniedbywania obowiązków podatkowych utrwalonej w mentalności podatkowej i świadomości obywatelskiej”²⁰. Obecnie moralność rozumiana jest jako wewnętrzna motywacja do płacenia podatków²¹. Moralność podatnika polega na indywidualnej reakcji danej osoby na obciążenia podatkowe²². Wymaga ona, aby działanie podatnika odpowiadało jego wewnętrznemu przekonaniu, dlatego też można traktować ją jako wewnętrzną akceptację (bądź jej brak) obowiązku podatkowego oraz uznania zwierzchności fiskalnej państwa²³.

Ogólnie można więc wskazać, że konsekwencją ingerencji państwa w stosunki majątkowe są reakcje podatników na opodatkowanie. Mechanizmem uruchamiającym konkretne zachowania są postawy wobec podatków. Są one różne – począwszy od osób uczciwych, płacących podatki, a skończywszy na nieuczciwych, które od ich płacenia świadomie lub nieświadomie uciekają. Zdecydowana większość podatników, jeżeli takimi możliwościami dysponuje, aktywnie broni się przed obciążeniami podatkowymi²⁴.

Z niechęci do płacenia podatków powstał opór podatkowy, a więc podejmowanie czynności mających na celu redukcję lub wyeliminowanie zobowiązania podatkowego²⁵.

Jest zatem oczywiste, że jeżeli podatnik będzie miał możliwość całkowitej lub częściowej redukcji obciążenia podatkowego, to z niej skorzysta, co słusznie uznawane jest za naturalną metodę reakcji na obciążenia podatkowe. Podkreśla się, że odbiegający od normy byłby wybór takiego sposobu działania w sferze majątkowej, który wiązałby się z wyższym opodatkowaniem²⁶. Przyczyny tego oporu wobec podatków, mającego wręcz charakter „naturalnego instynktu”, są rozliczne i mają swoje aspekty psychologiczne, społeczne, ekonomiczne, etyczne i prawne²⁷. Wynikają one już z samych elementów definicyjnych pojęcia podatku, takich jak przymus, jednostronność czy nieekwiwalentność. Prowadzi to do mało optymistycznego wniosku o nieusuwalnym charakterze większości z tych przyczyn. Uzasadnia to powszechną akceptację zasady wolności unikania opodatkowania, oczywiście pod warunkiem, że jest ona realizowana metodami legalnymi. W żadnym też ustawodawstwie nie

20 E. Kichler, *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge 2007, s. 99.

21 J. Alm, B. Torgler, *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*, „Journal of Economic Psychology” 2006/27, s. 228.

22 E. Bogacka-Kisiel, *Finanse osobiste. Zachowania – produkty – strategie*, Warszawa 2012, s. 303.

23 A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 242.

24 M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” 2013/1, vol. XVIII, nr 20, s. 87.

25 P. Pest, *Mechanizmy powstawania oporu podatkowego*, „Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne” 2010/8, s. 107.

26 L. Wilk, *Czynniki kryminogenne...*, s. 229.

27 L. Wilk, *Czynniki kryminogenne...*, s. 229 i nast.

istnieje norma nakazująca podatnikom tak organizować i załatwiać swoje sprawy majątkowe, aby płacić jak najwyższy podatek, a jeżeli jakiś podatnik by tak czynił, uznano by z pewnością, że coś jest z nim nie w porządku.

Tak więc sam cel redukcji obciążenia podatkowego uznawany jest za naturalny i nienaganny, natomiast wartościowaniu podlegają jedynie sposoby jego realizacji.

III. STRONA PODMIOTOWA PRZESTĘPSTW I WYKROCZEŃ PODATKOWYCH

Opisane wyżej dążenie do redukcji obciążenia daninowego powszechne i naturalne u opodatkowanych stanowi też specyficzną motywację przestępstw i wykroczeń podatkowych, w szczególności tych, które są znamienne uszczupleniem należności publicznoprawnej lub narażeniem jej na uszczuplenie. Motywacja – jak wiadomo – stanowi element teoretycznie zaliczany do strony podmiotowej czynu zabronionego i nieraz występuje w jego ustawowym opisie. Przykładem jest cel osiągnięcia korzyści majątkowej występujący np. w ustawowym opisie klasycznego oszustwa w art. 286 k.k. Cel redukcji obciążenia daninowego wykazuje analogię do celu osiągnięcia korzyści majątkowej, ponieważ redukcja obciążenia daninowego oznacza w istocie – jako zmniejszenie pasywów majątkowych – korzyść majątkową dla opodatkowanego. Jednak w przeciwieństwie do wspomnianego klasycznego oszustwa z art. 286 k.k. oszustwa i zatajenia podatkowe nie zawierają w swych ustawowych opisach owego celu. Wcześniejsza kryminologiczna jego analiza wyjaśniła, dlaczego tak jest, dlaczego cel redukcji obciążenia podatkowego i uzyskania korzyści majątkowej kosztem wierzyciela daninowego nie należy do ustawowych znamion strony podmiotowej przestępstw i wykroczeń podatkowych. Strona podmiotowa tego rodzaju czynów wyczerpuje się niemal w 100% w umyślności²⁸. Polega ona na umyślnym skorzystaniu w realizacji wspomnianego, nienaganego co do zasady celu ze środków bezprawnych, tzn. sprzecznych z treścią norm podatkowoprawnych wyznaczających granice wolności unikania opodatkowania.

Oznacza to, że dla przypisania realizacji strony podmiotowej podatkowego czynu zabronionego nie ma znaczenia jej ukierunkowanie na cel redukcji obciążenia podatkowego, a jedynie zamiar naruszenia norm podatkowoprawnych. Zamiar ten musi mieć oczywiście dwie wyróżniane w dogmatyce karnistycznej płaszczyzny: intelektualną oraz wolicjonalną²⁹.

28 Wyjątkiem jest paserstwo akcyzowe, które w myśl art. 65 § 2 k.k.s. może być też nieumyślne, oraz subsydiarny typ niedopełnienia nadzoru określony w art. 84 k.k.s., który także może być nieumyślny.

29 Zob. A. Zoll (w.): *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2004, t. 1, s. 138.

W przypadku tej pierwszej chodzi o świadomość:

- zaistnienia stanu faktycznego określonego w hipotezie normy podatkowoprawnej
oraz
- treści normy podatkowoprawnej, która przypisuje do tego stanu faktycznego określony obowiązek.

Specyfika materii karnopodatkowej wyraża się w ścisłym powiązaniu świadomości (lub braku świadomości) tzw. czystych faktów ze świadomością (lub brakiem świadomości) norm podatkowoprawnych. Jest chyba oczywiste, że przy obecnym stanie naszego (jak pamięć się sięgnąć – nieustannie reformowanego) prawa podatkowego ze świecą można szukać podatnika, nawet tego profesjonalnego, który znałby wszystkie obowiązujące go normy podatkowoprawne. Dotyczy to także wyspecjalizowanej kategorii profesjonalnych doradców podatkowych. W jaki zatem sposób ma odbywać się rekonstrukcja strony podmiotowej w procesie karnoskarbowym o przestępstwo czy wykroczenie podatkowe?

Niektórzy autorzy proponują sposób dość wygodny w praktyce, a oparty na zasadzie „nieznajomość prawa szkodzi”. Przypisanie elementu intelektualnego zamiaru miałyby podstawę w stwierdzeniu, że znajomość treści odpowiednich norm prawnych wynika z „nawet tylko pośredniego i nieświadomego faktycznego ich stosowania”³⁰. Oznacza to, że podstawą przypisania świadomości normy nie jest jej rzeczywista świadomość, ani nawet powinność świadomości, lecz faktyczne zachowanie sprawcy polegające na jej w istocie zastosowaniu w realizacji jakiejś czynności obrotu gospodarczego lub cywilnoprawnego, jako czynności konkretnie uświadomionej i ukierunkowanej³¹. Przykładowo faktyczna świadoma realizacja jakiejś transakcji dawałaby podstawę do przypisania świadomości normy nakazującej opodatkowanie takiej transakcji. Jest to w istocie domniemanie istnienia wiedzy o normach po stronie ich adresatów oparte na „czynnej dorozumianej akceptacji przez adresata stanu rzeczy opartego na normach”, chociaż proponujący takie podejście zastrzegają, że nie stanowi ono *praesumptio doli*, stanowi bowiem domniemanie wiedzy, a nie zamiaru³². Przyznają przy tym, że jest to podejście rygorystyczne, natomiast granice tego domniemania ma wyznaczać konstrukcja błędu co do znamion.

Opisane wyżej podejście wydaje się, po pierwsze, sztuczne, ponieważ w przypadku akurat deliktów podatkowych sztuczne jest rozdzielanie „świadomości faktów” od „świadomości norm”. Po drugie, uzasadnienie takiego podejścia jest nieadekwatne do rzeczywistości społecznej, głosi ono bowiem, że od podmiotów profesjonalnych można

30 R. Zawłocki, *Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa gospodarcze*, Warszawa 2004, s. 229.

31 R. Zawłocki, *Podstawy...*, s. 229.

32 R. Zawłocki, *Podstawy...*, s. 230.

wymagać „lepiej i więcej” niż od przeciętnego człowieka³³, podczas kiedy podatnikami są w znacznej mierze podmioty nieprofesjonalne, czyli właśnie owi „przeciętni ludzie”.

Wreszcie opisane podejście, choć niewątpliwie bardzo wygodne w praktyce, to jednak kłóci się z poglądem orzecznictwa Sądu Najwyższego, w którym Sąd ten wprawdzie zgadza się z tezą, że osoby podejmujące działalność podlegającą opodatkowaniu, zwłaszcza działalność gospodarczą, powinny znać „infrastrukturę prawną”, w tym również przepisy podatkowe, jednak podkreśla, że jeżeli na tle okoliczności konkretnej sprawy ujawnią się rozsądne wątpliwości co do tego, czy oskarżony miał świadomość bezprawności swego działania, to należy rzeczowo i logicznie najpierw ustalić, czy rzeczywiście ją miał, a dopiero później – w razie ustalenia, że jej akurat nie miał – można rzeczowo rozważyć, czy powinien ją mieć. Wyraźnie też Sąd Najwyższy zaznacza, że „z tego, iż ktoś powinien znać określone przepisy wcale nie wynika, że ten ktoś te przepisy rzeczywiście zna”, dodając, że świadomość bezprawności „wymaga wykazania na podstawie analizy okoliczności konkretnej sprawy”³⁴.

Przytoczone stanowisko orzecznictwa w istocie oznacza odrzucenie możliwości przyjęcia generalnego domniemania wiedzy o normach podatkowopravných po stronie sprawców deliktów podatkowych i opowiada się za wykazaniem rzeczywistej ich znajomości w każdym konkretnym przypadku, co niewątpliwie należy do trudnych problemów dowodowych.

Należy pamiętać, że oprócz strony intelektualnej (świadomości), drugim niezbędnym elementem umyślności jest strona woluntatywna, polegająca na tym, że sprawca, rozpoznając możliwość realizacji określonego stanu rzeczy (co należy do strony intelektualnej), decyduje się ten stan rzeczy zrealizować. Niestety, badania woli są jeszcze trudniejsze od badania świadomości, spostrzeżeń i procesów rozumowania, wymagają one stosowania metody introspekcyjnej³⁵. Wykazanie woli naruszenia określonych norm podatkowopravných jest trudne, zwłaszcza w typowych sytuacjach, gdy naruszenie to jest związane bądź z uzyskiwaniem przez sprawcę określonego dochodu, bądź z posiadaniem przez niego jakiegoś majątku, czy wreszcie – w związku z uczestnictwem w obrocie gospodarczym lub cywilnoprawnym (majątkowym). Wówczas to cel redukcji obciążenia podatkowego z reguły towarzyszy jakiemś innemu celowi ekonomicznemu. „Przy okazji” niejako tego ostatniego dochodzi do naruszenia obowiązków wynikających z norm podatkowopravných. Znacznie łatwiej jest wykazać przestępczy zamiar wówczas, gdy źródłem przychodu podatnika nie jest w istocie jego działalność gospodarcza (gdyż stanowi ona tylko narzędzie do wyłudzenia nienależnych rzekomych „zwrotów podatku”), ale prawo podatkowe samo w sobie, którego mechanizmy służą do uzyskiwania korzyści majątkowych kosztem „fiskusa”.

33 R. Zawłocki, *Podstawy...*, s. 230.

34 Wyrok SN z 7.09.1994 r. (III KRN 116/94), OSNKW 1994/11–12, poz. 74.

35 Zob. L. Tyszkiewicz, *Kryminogeneza w ujęciu kryminologii humanistycznej*, Katowice 1997, s. 27.

Ma to miejsce np. w sytuacjach, gdy wyłącznym celem „działalności” danego podmiotu jest po prostu wyłudzenie podatku VAT, czyli wykorzystywanie mechanizmów prawa podatkowego w ramach metody zwanej „karuzelą VAT-owską”.

O tym, czy zachowanie podatnika narusza normy prawa podatkowego, decyduje często ocena skutków określonej czynności prawnej w sferze prawa podatkowego. Wymaga ona rekonstrukcji zamiaru stron danej czynności prawnej, np. umowy.

Do problematyki umyślności przestępstw i wykroczeń podatkowych odnosi się teza jednego z postanowień Sądu Najwyższego, która brzmi: „Wymagana przez przepisy (...) jako warunek odpowiedzialności karnej umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego”³⁶.

Teza ta, która w powszechnym prawie karnym pozostałaby prawdopodobnie niezauważona jako oczywista, wręcz „podręcznikowa”, w prawie karnym skarbowym została przyjęta jako judykant „precedensowy”. Świadczy to o tym, jak silna jest tu tendencja (zwłaszcza w praktyce organów skarbowych działających w sprawach karno-skarbowych jako tzw. finansowe organy postępowania przygotowawczego) do automatycznego wyprowadzania z faktu naruszenia norm podatkowopravných wniosku o umyślności takiego naruszenia i konieczności pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnoskarbowej³⁷. Jest to przejaw zakorzenionego utożsamiania reżimów prawnych odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej i traktowania tej drugiej jako automatycznej konsekwencji pierwszej. Jednocześnie niektórzy przedstawiciele doktryny karnoskarbowej są zdania, że odrzucenie wyżej wspomnianego domniemania znajomości obowiązującego prawa po stronie opodatkowanych byłoby zabiegiem wysoce ryzykownym³⁸. Chodzi tu chyba o ryzyko utraty przez Skarb Państwa części wpływów z wysokich grzywien, tradycyjnie będących podstawowym środkiem penalnym prawa karnego skarbowego. Natomiast nie sposób nie zauważyć, że przyjęcie takiego domniemania jest też wysoce ryzykowne z punktu widzenia gwarancyjnych standardów odpowiedzialności karnoskarbowej i stanowi – jak się wydaje – zbyt duży krok w stronę jej obiektywizacji, zwłaszcza jeśli się zważy na powszechnie krytykowaną

36 Postanowienie SN z 23.05.2002 r. (V KKN 426/00), OSNKW 2002/9–10, poz. 81.

37 Zob. J. Raglewski, *Kilka uwag odnośnie strony podmiotowej czynu zabronionego w prawie karnym skarbowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2004/12, s. 23.

38 Zob. G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 45–46.

jakość naszej legislacji podatkowej, inflację przepisów i tempo nieustannej „reformy” prawa podatkowego.

Występuje w literaturze pogląd, że powierzenie prowadzenia rozliczeń z zakresu podatków podmiotom fachowym z reguły stanowi dowód braku godzenia się na niezgodne z prawem rozliczenie podatku³⁹. Z tym można się co do zasady zgodzić, niemniej nie można z tego wyprowadzać wniosku, że samodzielne rozliczanie się z podatku przez nieprofesjonalnego podatnika oznacza godzenie się na naruszenie prawa podatkowego. Jest przecież zasadnicza różnica pomiędzy podjęciem się zabiegu operacyjnego przez osobę nieposiadającą dyplomu lekarza (specjalizacji) a podjęciem się rozliczenia podatku przez podatnika niebędącego ani doradcą podatkowym, ani prawnikiem, ani ekonomistą.

W zakres problematyki przypisywania umyślności przestępstw i wykroczeń podatkowych (które niemal w 100% mogą być popełnione wyłącznie umyślnie) wchodzi także integralnie z tym związane zagadnienie błędu mogącego umyślność wyłączyć. Jest ono na gruncie omawianej tu kategorii czynów specyficzne w stosunku do powszechnego prawa karnego. Już w samej redakcji przepisów dotyczących błędu można dostrzec pewną na pozór subtelną, ale istotną różnicę pomiędzy k.k.s. a k.k. Mianowicie art. 10 § 4 k.k.s. używa pojęcia „nieświadomości karalności”, podczas gdy odpowiadający mu przepis art. 30 k.k. mówi o „nieświadomości bezprawności”. W istocie rzeczy bowiem stosowane w powszechnej karnistyce rozróżnienie tzw. błędu co do faktu i błędu co do prawa nie do końca jest adekwatne na gruncie prawa karnego skarbowego.

Podręcznikowa wiedza mówi, że tzw. błąd co do faktu jest błędem co do znamion czynu zabronionego. Trzeba mieć na uwadze, że w prawie karnym skarbowym znamiona czynu opisanego w sposób nazywany „blankietowym” kształtowane są przez przepisy prawa podatkowego, celnego, dewizowego czy hazardowego wypełniające blankiet typizacji karnoskarbowej. Do rozpoznania zatem znamion czynu będącego deliktem podatkowym potrzebna jest świadomość norm podatkowopravných. Jest przecież oczywiste, że bez świadomości właściwych norm podatkowopravných nakładających obowiązek podatkowy podatnik nie może świadomie uchylać się od opodatkowania w rozumieniu art. 54 k.k.s. Inaczej mówiąc – czyn z art. 54 k.k.s. może umyślnie popełnić tylko ten, kto zna przepisy prawa podatkowego nakładające obowiązek płacenia podatku w danej sytuacji faktycznej. Nieznajomość norm podatkowopravných kształtujących znamiona czynu zabronionego stanowi tutaj błąd co do tychże znamion (w powszechnej karnistyce zwany błędem co do faktu). W prawie karnym skarbowym ów „fakt” składa się z dwóch integralnie powiązanych elementów:

39 Zob. M. Bieniek, *Wina w postępowaniu karnym skarbowym. Glosa do postanowienia SN z 23.05.2002 V KKN 42/00*, „Monitor Podatkowy” 2003/11, s. 49; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2009, s. 108.

podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz normy podatkowoprawnej nakazującej jego opodatkowanie. W tym tkwi podstawowa różnica pomiędzy prawem karnym powszechnym a prawem karnym skarbowym, że to pierwsze penalizuje zachowania, których charakter w większości przypadków można rozpoznać bez znajomości prawa (np. zabicie człowieka czy zabranie cudzej rzeczy), drugie zaś obejmuje zachowania, których charakter określony jest przez przepisy prawa podatkowego, celnego, dewizowego czy hazardowego. Różnica ta ma takie konsekwencje, że o ile na gruncie prawa karnego powszechnego nieznajomość przepisów przekłada się na nieznajomość tego, że czyn jest bezprawny, o tyle na gruncie prawa karnego skarbowego wpływa również na umyślność, wyłączając ją. Prawo podatkowe (a także celne, dewizowe czy hazardowe) pełni zatem podwójną rolę w strukturze czynu zabronionego w tym sensie, że określa znamiona (cechy konstytutywne) określonych zachowań, a jednocześnie decyduje o ich bezprawności⁴⁰. Oznacza to, że nieświadomość przepisów prawa podatkowego odgrywających taką podwójną rolę przekłada się na błąd co do znamienia („faktu”), konsekwencją czego jest wyłączenie, czyli brak odpowiedzialności karnoskarbowej za czyn umyślny, a w praktyce – brak wszelkiej odpowiedzialności, zważywszy na to, że delikty podatkowe zasadniczo nie występują w k.k.s. w wersjach nieumyślnych.

Wydaje się, że dobrą ilustracją do powyższych uwag może być ustawowe znamię „podania nieprawdy lub zatajenia prawdy” występujące w typizacji oszustwa podatkowego z art. 56 § 1 k.k.s. Wykazuje ono stylistyczne podobieństwo do znamienia „zeznawania nieprawdy lub zatajenia prawdy” występującego w typizacji przestępstwa fałszywych zeznań z art. 233 § 1 k.k. Jednak „nieprawda lub zatajenie prawdy” w zeznaniu podatkowym oraz w zeznaniu przed sądem to w istocie zupełnie różne kategorie. „Nieprawda” w zeznaniu świadka może polegać np. na fałszywym stwierdzeniu świadka, że widział, jak oskarżony wchodził do mieszkania ofiary zabójstwa w określonym czasie. Oczywiście, świadek może też być w błędzie i wziąć inną osobę za oskarżonego.

Z kolei „nieprawda” w deklaracji podatkowej ma bardziej skomplikowany charakter. Aby go sobie uświadomić, należy zwrócić uwagę na pojęcie „deklaracji podatkowej”, w której ta „nieprawda” ma być zawarta. Ogólna definicja deklaracji podatkowej mówi, że jest to forma oświadczenia wiedzy podatnika dotyczącej faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego⁴¹. Uniwersalizm tej definicji gubi jednak istotne różnice, jakie występują pomiędzy różnymi rodzajami deklaracji i różnymi rodzajami oświadczeń wiedzy podatnika. Nasuwa się pytanie – czy w oświadczeniu podatnika ma być zawarta wiedza o faktach, czy o normach podatkowoprawnych, czy wreszcie o obu tych elementach łącznie. Rodzaj wiedzy o faktach i o prawie daje literaturze podatkowej podstawę do wyodrębnienia zwykłego

40 Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 429.

41 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 1999, s. 21–22.

i kwalifikowanego oświadczenia wiedzy⁴². W zwykłych deklaracjach, zwanych informacyjno-dowodowymi, podatnik obowiązany jest wykazać się zasadniczo wiedzą o faktach i tylko bierną wiedzą o prawie. Na przykład w podatku od nieruchomości elementy kwalifikacji prawnej to zaledwie wskazanie, z jakiego rodzaju nieruchomością podatnik ma do czynienia. Wypełnienie przez podatnika jego obowiązku następuje tu przez samo oświadczenie o stanie wiedzy. Kryterium weryfikacji oświadczenia podatnika jest to, czy ujawnił on wszystkie okoliczności faktyczne i prawne, o których wiedział, oraz czy nie zataił swej wiedzy lub nie podał nieprawdy. Obowiązek jest spełniony prawidłowo, gdy podatnik oświadczył tyle, ile wiedział, i oświadczył zgodnie z prawdą⁴³.

O wiele dalej idące wymagania co do treści deklaracji dotyczą tych podatków, które powstają z mocy prawa (a nie z mocy decyzji wymiarowej). Trzeba zauważyć, że przekształcenia naszego systemu podatkowego pod koniec lat 90-tych ubiegłego stulecia polegały na ograniczeniu zakresu obligatoryjnego wydawania tzw. decyzji wymiarowych i rozszerzeniu zakresu samoobliczania i samowymiaru podatku przez podatników. Deklaracje w samowymiarze podatku są nie tylko oświadczeniami wiedzy, ale w istocie także aktami stosowania prawa. Są to zatem kwalifikowane oświadczenia wiedzy będące zarazem aktami stosowania prawa w zakresie zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Podatnik powinien w nich nie tylko oświadczać prawdę o faktach, ale także znać prawo i w dodatku umieć je interpretować. Przypisywanie takim deklaracjom charakteru tylko oświadczeń wiedzy maskuje ich rzeczywisty charakter. Sugeruje uproszczone rozumowanie: jeżeli podatnik nie uzyskał takiego efektu obliczenia podatku, jaki został ostatecznie przyjęty przez organ weryfikujący deklarację, to znaczy, że zataił wiedzę lub podał nieprawdę. Założenie takie jest nieprawdziwe, albowiem wiedza wymagana do złożenia takich deklaracji z reguły przerasta możliwości przeciętnego podatnika⁴⁴.

Aby obliczyć wysokość zobowiązania podatkowego, podatnik musi sam dokonać takich samych ustaleń, jakich dokonuje organ podatkowy stosujący prawo przy wydawaniu decyzji, dlatego mówimy, że jest to nie tylko „deklarowanie”, ale także akt stosowania prawa wymagający jego interpretacji. Szczegółowe okoliczności faktyczne i prawne składające się na przedmiot opodatkowania stanowią podstawę do samodzielnego budowania przez podatnika zbiorczych konstrukcji prawnopodatkowych, takich jak przychód, koszty uzyskania przychodu, podatek naliczony, itp. Wymaga to zastosowania interpretacji poszczególnych norm dotyczących tych kategorii, a często także ustalenia w danym przypadku treści wielu pojęć składających się na wysokość zobowiązania podatkowego. Trudno tu rzeczywiście mówić o zwykłym „deklarowaniu”

42 H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001/12, s. 28.

43 H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 28.

44 H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 29.

jako oświadczeniu wiedzy. Doktryna słusznie wskazuje, że niekiedy wiedza, jaką musi zaangażować podatnik w sporządzenie takiego rodzaju deklaracji, powinna praktycznie odpowiadać kompetencjom fachowym sędziów WSA, czy nawet NSA⁴⁵.

Warto zwrócić uwagę, że przepisy art. 56 § 1–2 k.k.s. zawierające omawiane znamię „podania nieprawdy lub zatajenia prawdy” zostały zaskarżone do TK. Podmiot skarżący zarzucił, że posługują się one pojęciem „nieprawdy”, które nie zostało nigdzie w tym kodeksie wyjaśnione, wobec czego nie wiadomo, czy oznacza ono niezgodność tylko ze stanem faktycznym, czy również z przepisami prawa podatkowego. Brak zaś ścisłości w tym zakresie umożliwia dowolną interpretację. W wyroku z 12.09.2005 r.⁴⁶ TK orzekł, że wyżej wskazane zaskarżone przepisy k.k.s. są zgodne z art. 42 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Zdaniem TK „prawda” w rozumieniu badanych przepisów jest pojęciem normatywnym, jednak zastrzegł przy tym, że nierzetelność podatkowa nie powinna być automatycznie utożsamiana z umyślnym oszustwem podatkowym. Skoro zatem owa „prawda” czy „nieprawda” jako znamię czynu zabronionego jest pojęciem normatywnym, to błąd co do normy podatkowoprawnej jest – jak to już wyżej powiedziano – błędem co do ustawowego znamienia wyłączającym umyślność. W świetle art. 10 § 1 k.k.s. błąd taki nie wymaga – w przeciwieństwie do określonego w art. 10 § 4 k.k.s. błędu co do karalności – usprawiedliwienia, wystarczy samo stwierdzenie jego wystąpienia.

Warto w tym kontekście powołać się na pogląd orzecznictwa, iż przyczyną błędu może być niski stopień jasności przepisu⁴⁷. Istotna jest też teza, że nie można podatnikom czynić zarzutu naruszenia przepisów, z których interpretacją mają trudności same organy podatkowe⁴⁸. Można wszakże wskazać także na zgola odmienne podejście orzecznictwa do problematyki umyślności i błędu w sprawach o przestępstwa i wykroczenia podatkowe. Klasycznym przykładem może być głośny niegdyś wyrok skazujący osobę b. prezydenta Wrocławia za niepłacenie podatku VAT przez kierowane przezeń miasto. Wobec rozbieżności dotyczących wykładni przepisów podatkowych, które w opinii jednych autorytetów ustanawiały obowiązek podatkowy wobec gmin, natomiast zdaniem innych jednostki te z podatku zwalniały, b. prezydent oparł swoje działanie na jednej z owych konkurencyjnych interpretacji, oczywiście korzystniejszej dla miasta (co było przejawem naturalnego i co do zasady nienagannego dążenia każdego opodatkowanego do redukcji obciążenia podatkowego), która ostatecznie nie znalazła jednak uznania w oczach NSA. W konsekwencji sąd karny stwierdził popełnienie przestępstwa „z winy umyślnej w zamiarze ewentualnym, albowiem sprawca biorąc pod uwagę również interpretację przepisów, w myśl której podejmowane przez

45 H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 28.

46 SK 13/05, Dz.U. z 2005 r. nr 186 poz. 1566.

47 Zob. postanowienie SN z 7.10.1999 r. (V KKN 414/98), OSNKW 1998/1–2, poz. 9.

48 Zob. wyrok NSA z 6.03.1996 r. (SA/Bk 95/95), Temida /CD/, Gdańsk 2000.

niego działania były nielegalne, fakt popełnienia przestępstwa przewidywał i godził się na nie⁴⁹. Doszło zatem do skazania na podstawie nietrafnej zdaniem sądu wykładni prawa wysokiej rangi urzędnika administracji publicznej, mającego przecież doskonały dostęp do informacji prawnej, odpowiedni aparat doradczy, szerokie możliwości konsultacyjne, etc., nieosiągalne dla większości tzw. zwykłych podmiotów prawa. Należy też zauważyć, że przeciętny podatnik nie ma z reguły kwalifikacji, aby badać merytoryczną poprawność udzielonej mu przez eksperta podatkowego opinii, nie jest też realne, aby mógł to czynić. Ocena trafności wyboru źródła informacji powinna być każdorazowo oceniana na podstawie okoliczności konkretnego przypadku, podobnie jak rezygnacja z możliwości uzyskania informacji i opinii⁵⁰.

Co do zasady natomiast należy, jak sądzę, przyjąć, że niewłaściwa interpretacja przepisów podatkowych dookreślających znamiona czynu zabronionego może być uznana za błąd co do ustawowego znamienia wyłączający umyślność. Trzeba dodać, że zdaniem niektórych autorów nawet rażąco błędna podatkowoprawna kwalifikacja danego stanu faktycznego nie może zostać uznana za „podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy”⁵¹. Taki pogląd nie wydaje się jednak uzasadniony, gdyż oparty jest na założeniu, że pojęcia „prawdy” i „nieprawdy” odnoszą się tylko do stanu faktycznego, a nie przepisów prawa, podczas kiedy TK we wspomnianym wcześniej orzeczeniu (moim zdaniem trafnym) stwierdził inaczej.

W podsumowaniu powyższych uwag wyrażam pogląd, że świadomości norm podatkowoprawnych nie można domniemywać, lecz każdorazowo należy ją udowodnić, zaś ewentualny błąd co do treści tych norm oznacza błąd co do ustawowego znamienia wyłączający umyślność. Naturalny u opodatkowanych i co do zasady nienaganny cel redukcji obciążenia podatkowego nie może automatycznie przesądzać o świadomości i woli naruszenia norm podatkowoprawnych. Nieświadomość bezprawności, która na gruncie k.k. może wyłączyć winę, o ile jest usprawiedliwiona, w świetle k.k.s. wyłącza umyślność – jako błąd co do ustawowego znamienia – i nie wymaga usprawiedliwienia.

Mam przy tym pełną świadomość trudności, na jakie w praktyce napotyka przekonanie do takiego stanowiska zwłaszcza finansowych organów postępowania przygotowawczego, oraz problemów dowodowych, jakie się z tym wiążą.

49 Według T. Pietrzykowskiego, *Nieoczekiwana zmiana miejsc. Na marginesie sprawy prezydenta Bogdana Zdrojewskiego: Odpowiedzialność za błędną wykładnię prawa*, „Rzeczpospolita” 7.07.2003 r., s. C-3.

50 Zob. wyrok SN z 3.02.1997 r. (II KKN 124/96), OSNKW 1997/5–6, poz. 46.

51 M. Piotrowski, J. Porowski, *Odpowiedzialność prawno-karna doradcy podatkowego – rozważania*, „Doradztwo Podatkowe” 2002/11, s. 76–77.

r.pr. prof. dr hab. Leszek Wilk

Karnista specjalizujący się m.in. w prawie karnym skarbowym, profesor w Uniwersytecie Śląskim w Katowicach, radca prawny.

Criminal lawyer specializing in, among others, fiscal penal law, professor at the University of Silesia in Katowice, attorney-at-law.

adw. prof. dr hab. Leszek Wieczorek

Prawnik, kryminolog i pedagog, profesor w Uniwersytecie Jana Kochanowskiego w Kielcach, adwokat.

Lawyer, criminologist and educator, professor at the Jan Kochanowski University in Kielce, advocate/

ABSTRACT

Keywords: *intentionality, negligence, awareness of norms, error, statutory characteristics, illegality, criminal liability*

The *mens rea* of fiscal offences and petty offences: the perspective of criminology and criminal dogmatics

The Fiscal Penal Code adopts the principle that tax offences and petty offences may only be committed intentionally, and there are only two exceptions to this principle.

Being aware that full knowledge of tax law norms is a fiction, even among professional entities, a very convenient proposal for judicial practice was formulated in legal scholarship: to assume that awareness of tax law norms results from the very fact of bringing about the factual situation to which these norms refer. According to this proposal, the basis for assuming awareness of a violated norm would not be the actual familiarity with it, but the fact of doing something (e.g. making a sale or donation) to which this norm refers. The authors do not agree with this proposal. They support the view, presented in case law, according to which the fact that someone should know certain tax norms does not automatically mean that they know them, therefore their awareness should be proven each time against the background of the facts of a given case.

For the purpose of attributing the external elements of tax torts, it is irrelevant that the perpetrator was guided by the goal of reducing the tax burden, because such a goal is natural for all taxpayers and, in principle, unobjectionable. What is objectionable is only its unlawful implementation, i.e. attaining the goal in violation of tax law norms.

From the fact that the construction of the statutory characteristics of tax torts in the Fiscal Penal Code is based on a close connection between facts (events, actions, situations) and norms that regulate them (e.g. „tax evasion” in Article 54(1) of the Fiscal Penal Code) it follows that the taxpayer’s unawareness that they are violating some norm of tax law constitutes an error as to the element of a prohibited act, which excludes intent. It is not possible to intentionally evade taxation if one does not know that one is violating some norm ordering taxation of the transaction one engages in. Therefore, an error as to the statutory element excluding intent under Article 10(1) of the Fiscal Penal Code may concern both the factual situation and the norms of tax law that refer to it.

The second type of error excluding guilt (not intentionality) is an error as to criminal liability, regulated in Article 10(4) of the Fiscal Penal Code, i.e. unawareness that a specific violation of a norm of tax law is subject to punishment in this Code.

In terms of the construction of both the aforementioned types of error, the presented approach of the Fiscal Penal Code differs significantly from the approach adopted in the Penal Code. This has significant practical significance. Unfortunately, this is not always noticed in practice, because the relevant formulations of both these Codes show subtle linguistic differences.

Bibliografia

- Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard**, *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2009
- Bieniek Marek**, *Wina w postępowaniu karnym skarbowym. Glosa do postanowienia SN z 23.05.2002 V KKN 42/00*, „Monitor Podatkowy” 2003/11
- Bogdan Grzegorz, Nita Andrzej, Raglewski Jacek, Świątłowski Andrzej**, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000
- Brzeziński Bogumił, Kalinowski Mariusz, Olesińska Agnieszka**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 1999
- Dzwonkowski Henryk**, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001/12
- Pietrzykowski Tomasz**, *Nieoczekiwana zmiana miejsc. Na marginesie sprawy prezydenta Bogdana Zdrojewskiego: Odpowiedzialność za błędną wykładnię prawa*, „Rzeczpospolita” 7.07.2003 r.
- Piotrowski Marek, Porowski Jerzy**, *Odpowiedzialność prawnokarna doradcy podatkowego – rozważania*, „Doradztwo Podatkowe” 2002/11

- Raglewski Jacek**, *Kilka uwag odnośnie strony podmiotowej czynu zabronionego w prawie karnym skarbowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2004/12
- Tyszkiewicz Leszek**, *Kryminogeneza w ujęciu kryminologii humanistycznej*, Katowice 1997
- Wilk Leszek**, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006
- Zawłocki Ryszard**, *Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa gospodarcze*, Warszawa 2004
- Zoll Andrzej** (w:) *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2004, t. 1

Pojęcia kluczowe: prawo do obrony, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, czynny żal, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, tajemnica obrończa

Jarosław Zagrodnik

Wybrane aspekty praktyczne zakresu i realizacji prawa do obrony w sprawach o przestępstwa skarbowe

ABSTRAKT

Przedmiotem rozważań zawartych w artykule jest specyfika prawa do obrony w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. W aspekcie zakresu podmiotowego prawa do obrony specyfika ta wynika z uregulowania sytuacji procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, wskazującego, że przysługuje mu swoiste prawo do obrony w procesie karnym skarbowym. W aspekcie zakresu przedmiotowego analizie poddano aktywność procesową sprawcy przestępstwa skarbowego, podejmowaną na przedpolu procesu karnego skarbowego, w związku z tzw. czynnym żalem uregulowanym w art. 16 i art. 16a k.k.s, lub na etapie procesu karnego skarbowego poprzedzającym właściwe ściganie karne (skierowanie ścigania przeciwko osobie), w związku z instytucją dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Wnioski płynące z tej analizy dały podstawę do stwierdzenia, że wskazana aktywność stanowi realizację prawa do obrony, mającego źródło w art. 2 Konstytucji RP, i powinna być *de lege ferenda* jednoznacznie objęta treścią normatywną bezwzględnego zakazu dowodzenia ze względu na tajemnicę obrończą, statuowanego w art. 178 pkt 1 k.p.k.

Prima facie mogłoby się wydawać, że zakres i realizacja prawa do obrony w sprawach o przestępstwa skarbowe w porównaniu z zakresem i realizacją tego prawa w sprawach o przestępstwa nie wykazuje żadnej różnicy poza tą, że punktem odniesienia dla działalności składającej się na funkcję obrony, polegającej na dążeniu do uniewinnienia oskarżonego *sensu largo* lub złagodzenia jego odpowiedzialności karnej, jest czyn zabroniony jako przestępstwo skarbowe, a nie przestępstwo. *Secunda facie* można jednak nieuzbrojonym okiem dostrzec szereg rozwiązań prawa i procesu karnego skarbowego, które świadczą o dalej idących odmiennościach dotyczących wykonywania prawa do obrony w sprawach karnych skarbowych, pozwalających postawić tezę, że ma ono swoją karnoskarbową specyfikę. Zamierzając wykazać

zasadność tej tezy, należy bliżej przyrzeć się wskazanym rozwiązaniom normatywnym w kontekście zakresu podmiotowego prawa do obrony oraz zakresu przedmiotowego (podmiotowo-przedmiotowego) realizacji tego prawa w wyróżnionej kategorii spraw.

W przypadku pierwszego z wyróżnionych aspektów rozpocząć wypada od stwierdzenia, że na gruncie procesu karnego skarbowego, w oparciu o dopuszczone formułą „odpowiedniości” zastosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego, znajduje odwzorowanie wąskie ujęcie prawa do obrony osoby zagrożonej pociągnięciem do odpowiedzialności karnej, polegające na związaniu go ze statusem oskarżonego *sensu largo* i oznaczające tym samym, że prawo to przysługuje – w ujęciu kodeksowym – od momentu przedstawienia zarzutów podejrzanemu. Niedostatki tego rozwiązania z perspektywy konwencyjnej i konstytucyjnej zostały stosunkowo niedawno wykazane w odrębnym opracowaniu, stąd można w tym miejscu poprzestać na odesłaniu do niego¹; z perspektywy praktycznej zostaną zobrazowane dalej w ramach rozważań poświęconych zakresowi przedmiotowemu prawa do obrony w sprawach karnych skarbowych.

Specyfikę procesu karnego skarbowego w aspekcie dotyczącym zakresu podmiotowego prawa do obrony stanowi regulacja uprawnień podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i jego pełnomocnika. Status takiego podmiotu przysługuje osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, wezwanej do udziału w postępowaniu w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w sprawie o przestępstwo skarbowe ze względu na łączącą ją ze sprawcą szczególną relację, polegającą na tym, że sprawca przestępstwa skarbowego był jej zastępcą, prowadzącym sprawę jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze, a osoba ta lub jednostka organizacyjna odniosła lub mogła odnieść jakąkolwiek korzyść majątkową z przestępstwa skarbowego (art. 53 § 40 w zw. z art. 24 § 1 i 2 k.k.s.). Wezwanie do udziału w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej następuje w drodze postanowienia o pociągnięciu do tej odpowiedzialności (art. 124 § 1 k.k.s.). Ma ono charakter kreacyjny – powoduje, że w procesie karnym skarbowym pojawia się podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej. Inicjuje zarazem postępowanie w kwestii odpowiedzialności posiłkowej, stanowiące uboczny nurt w procesie karnym skarbowym, przebiegający obok zasadniczego nurtu tego procesu, jaki stanowi postępowanie w kwestii odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe. Z perspektywy podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wskazana decyzja procesowa pełni funkcję zbliżoną do funkcji postanowienia o przedstawieniu

1 J. Zagrodnik, *Komentarz do art. 6 KPK (w:) Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, pod red. J. Zagrodnika, Warszawa 2023, Lex; D. Szumiło-Kulczycka, *Obrońca czyli kto? (w:) Ewolucja polskiego wymiaru sprawiedliwości w latach 2013–2018 w świetle standardów rzetelnego procesu*, pod red. C. Kuleszy, A. Sakowicza, Białystok 2019, s. 549 i n.

zarzutów, którego skutkiem jest pojawienie się w procesie karnym skarbowym podejrzanego jako zasadniczej strony biernej postępowania².

Istotę odpowiedzialności posiłkowej stanowi obarczenie odpowiedzialnego posiłkowego, określonego tak ustawowo w wypadku nałożenia tej odpowiedzialności w wyroku skazującym (*arg. ex. art. 166 k.k.s.*), obowiązkiem uiszczenia kary grzywny lub uiszczenia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, niejako subsydiarnie, na wypadek, gdyby sam skazany nie zapłacił tej kary, i stwierdzono, że w drodze egzekucji nie jest możliwe jej ściągnięcie, albo stwierdzono, że nie jest możliwe ściągnięcie wskazanego środka karnego (*arg. ex. art. 184 § 1 w zw. z § 6 k.k.s.*). Skróceniowo można powiedzieć, że istotą omawianej odpowiedzialności jest dolegliwość o charakterze majątkowym, jaka może dotknąć odpowiedzialnego posiłkowego, jeżeli okaże się niemożliwe wyegzekwowanie od skazanego kary grzywny lub środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów. W przedstawionym świetle do miana oczywistych może pretendować teza, że działalność procesowa podmiotu pociągniętego do tej odpowiedzialności ma ze swej natury charakter defensywny (obrończy). Jest nastawiona na uchylenie się od nałożenia tej odpowiedzialności albo przynajmniej zmniejszenie jej rozmiarów. To przesądza o statusie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (odpowiedzialnego posiłkowo) jako szczególnej strony biernej procesu karnego skarbowego, występującej w tym charakterze obok oskarżonego (*sensu largo*), zagrożonego odpowiedzialnością karną za przestępstwo skarbowe. Jednocześnie w sposób oczywisty zbliża, pod względem rodzajowym, aktywność podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i jego pełnomocnika do aktywności oskarżonego i jego obrońcy.

W pełnym wymiarze zbliżenie to ukazuje się na tle odesłania w płaszczyźnie normatywnej do odpowiedniego zastosowania w odniesieniu do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i jego pełnomocnika szeregu przepisów określających w sposób zasadniczy sytuację procesową oskarżonego *sensu largo* i jego obrońcy (art. 125 § 1 k.k.s.). Z odesłania tego wynika, że podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej przysługuje m.in. przynależne zasadniczo oskarżonemu, w myśl przepisów Kodeksu postępowania karnego, prawo do ochrony udzielanej pod postacią gwarancji procesowej wyrażającej się w regule *nemo se ipsum accusare tenetur* (art. 74 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.), prawo do korzystania z pomocy pełnomocnika z urzędu, gdy wykaże, będąc osobą fizyczną, że nie jest w stanie ponieść kosztów pełnomocnictwa bez uszczerbku dla koniecznego utrzymania siebie i swojej rodziny (art. 78 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.), prawo do pełnomocnika z urzędu, gdy aktualizują się względem omawianego podmiotu okoliczności określone w art. 79 § 1 k.p.k., stanowiące – w zw. z odesłaniem do art. 125 § 1 k.k.s. – przesłanki pełnomocnictwa obligatoryjnego, a nie ma on pełnomocnika z wyboru

2 Szerzej zob. J. Zagrodnik (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2009, s. 397.

(art. 81 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.), prawo do składania wyjaśnień, odmowy składania wyjaśnień i odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania (art. 175 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.), prawo do odpowiedniego czasu na przygotowanie się do rozprawy głównej (art. 353 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.) czy wreszcie ochrona prawa do wniesienia środka odwoławczego w postaci zakazu *reformationis in peius* (art. 434 i art. 443 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Jeśli chodzi o pełnomocnika podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, to o ukształtowaniu jego pozycji procesowej w sposób odpowiadający pozycji obrońcy w procesie karnym skarbowym świadczy najlepiej jego niezależność od podmiotu reprezentowanego oraz obowiązek działania wyłącznie na jego korzyść (art. 86 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Na podstawie dotychczasowych spostrzeżeń, biorąc pod uwagę z jednej strony wynikający z istoty odpowiedzialności posiłkowej defensywny charakter działalności procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, z drugiej strony przyznanie z tej racji temu podmiotowi większości uprawnień składających się na realizację prawa do obrony przez oskarżonego, bez ryzyka popełnienia błędu można stwierdzić, że podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej przysługuje swoiste prawo do obrony w zakresie ubocznego nurtu procesu karnego skarbowego, jaki stanowi kwestia odpowiedzialności posiłkowej w sprawach o przestępstwa skarbowe³. Upoważnia to do stwierdzenia, że we wskazanej kategorii spraw, od strony podmiotowej, na realizację prawa do obrony składa się aktywność procesowa podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (odpowiedzialnego posiłkowo) i jego pełnomocnika.

Nie podważając bynajmniej sformułowanego wniosku, warto pokusić się o dwie refleksje w kwestii aktualnego stanu regulacji prawa do obrony podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Po pierwsze, warto byłoby rozważyć *de lege ferenda* rozszerzenie przewidzianego w art. 125 § 1 k.k.s. zakresu odesłania do przepisów regulujących prawo do obrony oskarżonego poprzez objęcie nim przepisu art. 6 k.p.k., stanowiącego fundament tego prawa i zarazem zasady prawa do obrony. Brak odesłania do powołanego przepisu Kodeksu postępowania karnego wydaje się dość sztuczny, zważywszy na katalog uprawnień składających się na prawo do obrony przysługujące podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej. Zrealizowanie sformułowanego postulatu *pro futuro* przyniosłoby jednoznaczne zadekretowanie prawa znajdującego odzwierciedlenie we wskazanych uprawnieniach.

Po drugie, krytycznie należy ocenić brak odesłania w art. 125 § 1 k.k.s. do przepisu art. 178 pkt 1 k.p.k. statuującego bezwzględny zakaz przesłuchania w charakterze świadka co do okoliczności stanowiących tajemnicę obrończą. Zakaz ten stanowi gwarancję prawa do obrony. Służy on ochronie poufności relacji między oskarżonym

3 Szerzej J. Zagrodnik (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2009, s. 320–321.

i obrońcą, bez którego w przeważającej mierze nie sposób sobie wyobrazić efektywnej pomocy prawnej. Można więc powiedzieć, że zakaz określony w art. 178 pkt 1 k.p.k., wykluczając całkowicie możliwość infiltracji stosunku obrończego w drodze przesłuchania obrońcy w charakterze świadka co do faktów, o których dowiedział się, udzielając pomocy prawnej, urealnia szereg uprawnień składających się na prawo do obrony, w szczególności prawo do ochrony w postaci reguły *nemo se ipsum accusare tenetur* (wolności od samooskarżania), prawo do odmowy składania wyjaśnień oraz korzystania z pomocy obrońcy. Jeśli weźmie się pod uwagę, że analogicznymi uprawnieniami dysponuje podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, a nadto, że – jak już wyżej ustalono – jego aktywność procesowa również zasada się na obronie, tyle że przed niekorzystnym dla niego rozstrzygnięciem w kwestii odpowiedzialności posiłkowej (jej nałożeniem), to nie powinno być zgoła nic zaskakującego w tezie, że jego relacja z pełnomocnikiem powinna pozostawać pod ochroną gwarancyjną tożsamą do tej, z jakiej w oparciu o treść art. 178 pkt 1 k.p.k. korzysta oskarżony. Stojąc na takim stanowisku, należy zarazem stwierdzić, że nie wydaje się możliwe, aby *de lege lata* przyjąć taką ochronę w odniesieniu do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w drodze wykładni celowościowej, w oparciu o stwierdzenie, że brak odesłania w art. 125 § 1 k.k.s. do przepisu art. 178 pkt 1 k.p.k. jest przejawem luki prawnej pozbawionej aksjologicznego znaczenia, przede wszystkim w kontekście obowiązku działania pełnomocnika podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wyłącznie na korzyść reprezentowanego. Głównie dlatego, że istnieniu takiej luki zaprzecza uregulowanie zawarte w art. 180 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), z którego wynika, że relacja między wskazanym pełnomocnikiem i podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności pozostaje pod ochroną przewidzianego w tym przepisie względnego zakazu dowodzenia za pomocą dowodu z zeznań adwokata lub radcy prawnego co do faktów, o których dowiedzieli się w związku z pełnieniem funkcji pełnomocnika. W związku z przedstawionym uregulowaniem nie ma również dostatecznych podstaw, by uznać, że wskazany brak odesłania do przepisu art. 178 pkt 1 k.p.k. w przepisie art. 125 § 1 k.k.s. jest niezamierzony przez ustawodawcę. Poczynione spostrzeżenia prowadzą do wniosku, że krytyczna ocena tego braku na gruncie aktualnego stanu prawnego daje wyłącznie asumpt do postulowania w płaszczyźnie *de lege ferenda* rozszerzenia analizowanego odesłania o przepis art. 178 pkt 1 k.p.k.

W drugim z wyróżnionych aspektów, a więc przedmiotowym, który jednak nie pozostaje bez związku z podmiotowym zakresem prawa do obrony, co następnie znajdzie swoje odzwierciedlenie w dalszych wywodach, zwrócenia uwagi wymagają mechanizmy prawa i procesu karnego skarbowego, które zasadzają się na określonej aktywności procesowej sprawcy przestępstwa skarbowego, podejmowanej na przedpolu procesu karnego skarbowego lub na etapie procesu karnego skarbowego poprzedzającym właściwe ściganie karne, skierowane wobec określonej osoby (podejrzanego

– oskarżonego *sensu largo*). Do takich mechanizmów należą instytucja tzw. czynnego żalu, uregulowana w art. 16 i art. 16a k.k.s. oraz instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Są one podporządkowane jednej myśli koncepcyjnej, mianowicie wyłączeniu lub odpowiedniej regresji odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ze względu na wyrównanie uszczerbku finansowo-prawnego wynikającego z popełnienia czynu zabronionego należącego do jednej z wymienionych kategorii⁴. Różnicę między jej ucieleśnieniem na gruncie wskazanych mechanizmów stanowi rodzaj *sui generis* korzyści, jakie w aspekcie odpowiedzialności karnej może uzyskać sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w związku z wyrównaniem uszczerbku finansowo-prawnego, oraz – w aspekcie procesowym – moment czasowy, ujmowany w kontekście wszczęcia i przebiegu procesu karnego skarbowego, w którym kończy się lub – wprost przeciwnie – aktualizuje możliwość ich zastosowania. Można powiedzieć, że różnice te znajdują wyraz w założeniu, zgodnie z którym im wcześniej nastąpi wyrównanie uszczerbku, tym dalej idące koncesje, związane z wyłączeniem lub regresją odpowiedzialności karnej, czekają sprawcę przestępstwa skarbowego⁵.

W przypadku instytucji czynnego żalu koncesja ta jest daleko idąca, bo stanowi ją wyłączenie karalności czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe (*arg. ex art. 16 § 1 in principio* i art. 16a § 1 *in principio* k.k.s.), co w płaszczyźnie karnoprosesowej oznacza, w razie skutecznego czynnego żalu, że postępowania karnego skarbowego nie wszczyna się, a wszczęte umarza (art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 16 § 1 i 1a oraz art. 113 § 1 k.k.s.).

Co się tyczy czynnego żalu uregulowanego w art. 16 k.k.s., to zasada się on na realizacji przez sprawcę dwóch następujących warunków, mianowicie tzw. warunku denuncjacyjnego, polegającego na zawiadomieniu o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, ujawnieniu istotnych okoliczności jego popełnienia, w tym osób współdziałających w jego popełnieniu (§ 1), oraz warunku fiskalnego związanego zasadniczo z wyrównaniem uszczerbku finansowego wynikającego z popełnienia czynu należącego do jednej z wymienionych kategorii (§ 2 zd. pierwsze). Aby sprawca mógł skorzystać z klauzuli niekaralności statuowanej w powołanym przepisie, pierwszy z tych warunków musi być spełniony do momentu oznaczonego w ustawie w dwojaki sposób. Z treści art. 16 § 5 pkt 1 k.k.s. wynika, że musi to nastąpić najpóźniej do czasu uzyskania przez organ ścigania wyraźnie udokumentowanej wiadomości o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Przepis art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s. przewiduje z kolei, że realizacja warunku

4 J. Zagrodnik, *Realizacja egzekucyjnego celu procesu karnego skarbowego w kontekście instytucji zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego* (w:) *Współczesne problemy karania i zaniechania karania za przestępstwa skarbowe*, pod red. H. Paluszkiwicz i S. Kowalskiego, Warszawa 2023, s. 65.

5 J. Zagrodnik, *Realizacja...*, s. 65–66.

denuncyjnego może mieć miejsce do czasu rozpoczęcia przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego⁶. Nie trzeba żmudnych obserwacji, aby zauważyć, że w każdym wypadku do skutecznego czynnego żalu niezbędna jest aktywność sprawcy przestępstwa skarbowego przed wszczęciem procesu karnego skarbowego.

Nie inaczej jest w zasadzie w przypadku czynnego żalu w jego wariantowej postaci uregulowanej w art. 16a k.k.s. Klauzula niekaralności wynikająca z tego przepisu wymaga spełnienia dwóch warunków, mianowicie złożenia organowi podatkowemu przez sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego prawnie skutecznej korekty deklaracji lub księgi dotyczącej obowiązku, którego nieprawidłowe wykonanie stanowiło czyn zabroniony należący do jednej z określonych kategorii (art. 16a § 1 k.k.s.), oraz wyrównania uszczerbku finansowo-prawnego wywołanego takim czynem poprzez uiszczenie w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej (art. 16a § 2 k.k.s.). Z treści art. 16a § 3 k.k.s. wynika, że końcowym momentem, w jakim musi dojść do złożenia korekty deklaracji lub księgi, aby sprawca przestępstwa skarbowego mógł skorzystać z dobrodziejstwa czynnego żalu, jest wszczęcie postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe lub ujawnienie w toku toczącego się postępowania przygotowawczego takiego przestępstwa skarbowego, z którym jest związany warunek czynnego żalu w postaci korekty złożonej deklaracji lub księgi. Abstrahując od oceny unormowania przyjętego w powołanym przepisie, gdyż niedawno została ona przeprowadzona w odrębnym opracowaniu⁷, a z perspektywy prowadzonych rozważań nie jest konieczna, można od razu wyeksponować to, że wynika z niego jasno, iż dla „czynnożalowej” skuteczności korekty deklaracji podatkowej lub przesłanej księgi wymagane jest jej złożenie przed wszczęciem procesu karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe, którego ta korekta i tym samym czynny żal dotyczy, choć może to nastąpić także w warunkach toczącego się postępowania przygotowawczego w sprawie o inny czyn zabroniony jako przestępstwo, przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Odmiennie kształtuje się wymiar temporalny aktywności sprawcy przestępstwa skarbowego w aspekcie postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, w którym dochodzi wprawdzie do przesądzenia odpowiedzialności karnej, ale rozstrzygnięcie w tym przedmiocie opiera się na porozumieniu między sprawcą przestępstwa skarbowego i finansowym organem postępowania przygotowawczego, podporządkowanym zasadzie *do ut des* i przynoszącym sprawcy korzyści w postaci m.in. uniknięcia piętna skazania mimo obalenia domniemania jego

6 Szerzej w kwestii przedstawionych unormowań, dotyczących końcowego momentu, w którym może być skutecznie zrealizowany warunek denuncyjny czynnego żalu z art. 16 k.k.s., zob. J. Zagrodnik, *Realizacja...*, s. 69–71.

7 J. Zagrodnik, *Realizacja...*, s. 73.

niewinności w drodze wyroku sądu⁸. Postępowanie to inauguruje wniosek sprawcy o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, który – zgodnie z art. 142 § 1 k.k.s. – może być zgłoszony w postępowaniu prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, zanim wniesiono akt oskarżenia. W świetle brzmienia tego przepisu nie budzi najmniejszych wątpliwości końcowy moment, w którym sprawca przestępstwa skarbowego może skorzystać z uprawnienia w nim przewidzianego. W związku z prowadzonymi rozważaniami zasadniczą kwestię, która wyłania się na jego tle, stanowi to, czy wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może być wniesiony w toczącym się postępowaniu przygotowawczym przed jego skierowaniem przeciwko osobie, a więc w fazie *in rem* tego stadium procesowego. Wykładnia językowa przepisu art. 142 § 1 k.k.s. prowadzi niezaprzeczalnie do udzielenia odpowiedzi twierdzącej na postawione pytanie. W doktrynie procesu karnego skarbowego można jednak natrafić na odmienny punkt widzenia. Nie podejmując w tym miejscu jego szczegółowej analizy, bo poświęcono jej miejsce w odrębnym opracowaniu⁹, można od razu zauważyć, że podniesioną kwestię pozwala ostatecznie przesądzić analiza logiczno-językowa przepisu art. 142 § 5 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem do sprawcy, który złożył wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, stosuje się odpowiednio przepisy o podejrzanym. Unormowanie to byłoby zbędne, gdyby zaakceptować pogląd, że wskazany wniosek może być złożony przez sprawcę przestępstwa skarbowego korzystającego już ze statusu podejrzanego. Przyjmując inną optykę, można stwierdzić, że wymaganie takiego statusu od składającego wniosek oznaczałoby w płaszczyźnie interpretacyjnej wyjąłowanie przepisu art. 142 § 5 k.k.s. z normatywnej treści i naruszenie zakazu wykładni *per non est*¹⁰.

Przeprowadzone obserwacje i poczynione ustalenia co do karnoskarbowej konstrukcji czynnego żalu oraz postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności dają asumpt do rekapitulacji, że stanowiąca ich rdzenny składnik aktywność sprawcy przestępstwa skarbowego musi mieć – w przypadku czynnego żalu, a w wypadku wskazanego postępowania może mieć – miejsce przed uzyskaniem przez sprawcę statusu podejrzanego, z którym łączy się kodeksowe ujęcie prawa do obrony. Zważywszy na to, że aktywność ta zmierza do uchylecia się od odpowiedzialności karnej w przypadku czynnego żalu, a w wypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest nastawiona na zredukowanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, do miana oczywistych może pretendować wniosek, że esencjonalnie, pod względem przedmiotowym, jest ona przejawem prawa do obrony – obrony przed potencjalnym pociągnięciem do odpowiedzialności karnej, z którym niejako sam sprawca przestępstwa skarbowego się liczy, zanim organy procesowe dostrzegły

8 Szerzej zob. J. Zagrodnik (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 929–930.

9 J. Zagrodnik, *Realizacja...*, s. 80–81.

10 J. Zagrodnik (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 969.

taką możliwość i uznały ją za dostatecznie uzasadnioną (*arg. ex art. 313 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.*). Na tym tle nasuwa się w sposób oczywisty pytanie, czy wspomniana regulacja kodeksowa, związująca prawo do obrony ze statusem podejrzanego, stanowi dostateczną gwarancję realnego i efektywnego wykonywania tego prawa w związku z realizacją warunków karnoskarbowego czynnego żalu i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Nie wydaje się zbyteczne odnotowanie, że kwestia ujęta w tym pytaniu znajduje swoje odbicie na płaszczyźnie rozważań dotyczących procesu karnego *sensu stricto* (w sprawach o przestępstwa), na której z reguły jest rozpatrywana w aspekcie przesłuchania świadka i uprawnień procesowych osoby podejrzananej¹¹. Zajęcie się nią odrębnie w odniesieniu do płaszczyzny procesu karnego skarbowego, niejako poza wskazanymi na końcu sytuacjami przesłuchania sprawcy w charakterze świadka, które również jej dotyczą, dyktuje przede wszystkim doniosłość praktyczna zarysowanych instytucji karnoskarbowego czynnego żalu oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i waga prawa do obrony, które powinno na ich gruncie być w pełni zagwarantowane. Wydaje się to wskazane także po to, aby ukazać zróżnicowanie w ukształtowaniu gwarancji prawa do obrony w aspekcie instytucji czynnego żalu i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności stosowanego przed skierowaniem procesu karnego skarbowego przeciwko określonej osobie.

Ustosunkowanie się do podniesionej kwestii rozpocząć należy od wymienionej na końcu instytucji, mając na względzie przywołany już przepis art. 142 § 5 k.k.s., który dotyczy – zgodnie z poczynionymi ustaleniami – sprawcy przestępstwa skarbowego, który nie ma statusu podejrzanego. Wynikający z tego przepisu nakaz odpowiedniego stosowania do takiego sprawcy przepisów o podejrzanym należy odczytywać przy uwzględnieniu stwierdzonego wcześniej obrończego wymiaru jego aktywności w ramach postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności,

11 Zob. m.in. M.Filar, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 20 września 2007 r., I KZP 26/07, OSP 2008/4, poz. 46*; P. Kardas, *Podstawy wyłączenia odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania a procesowa konstrukcja zakazów dowodowych. Próba analizy dogmatycznej na tle aktualnego orzecznictwa* (w:) *Aktualne problemy prawa karnego. Księga pamiątkowa z okazji jubileuszu 70. urodzin Andrzeja J. Szwarca*, red. Ł. Pohl, Poznań 2009, s. 479 i n.; D. Gruszecka, *Zasięg prawa do obrony w kontekście odpowiedzialności za fałszywe zeznania*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2010/2, s. 143 i n.; M. Bielski, *Wyłączenie przestępczości składania fałszywych zeznań w związku z przysługującym sprawcy prawem do obrony w procesie karnym*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011/3, s. 73 i n. Szersze spojrzenie na tę kwestię zaprezentowała przed kilkoma laty Pani Profesor Dobrosława Szumiło-Kulczycka, rozważając ją głównie pod kątem początkowego momentu, w którym aktualizuje się prawo do obrony i jego realizacja – zob. D. Szumiło-Kulczycka, *Obrońca, czyli kto?* (w:) *Ewolucja polskiego wymiaru sprawiedliwości w latach 2013–2018 w świetle standardów rzetelnego procesu*, pod red. C. Kuleszy i A. Sakowicza, Białystok 2019, s. 549 i n. Pod kątem ustalenia tego momentu czasowego rozważania prowadzili również S. Steinborn i M. Wąsek-Wiaderek, przy czym były one ukierunkowane na ustalenie początkowego momentu uzyskania strony bierniej w procesie karnym, co w przypadku karnoskarbowego czynnego żalu nie ma znaczenia, zaś w przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności znaczenie ograniczone do sytuacji, w których sprawca zamierzający skorzystać z tego uprawnienia ma status strony procesowej. Zob. S. Steinborn, M. Wąsek-Wiaderek, *Moment uzyskania statusu bierniej strony postępowania karnego z perspektywy konstytucyjnej i międzynarodowej*, (w:) *Wokół gwarancji współczesnego procesu karnego. Księga jubileuszowa Profesora Piotra Kruszyńskiego*, red. M. Rogacka-Rzewnicka, H. Gajewska-Kraczkowska, B. Bienkowska, Warszawa 2015, s. 429 i n. Pod kątem pojęcia osoby podejrzananej zob. również M. Tokarska, *Osoba podejrzana – (nie) pełnoprawny uczestnik procesu karnego?* (w:) *Uczestnicy postępowania karnego w świetle nowelizacji procedury karnej po 1.7.2015 r.*, P. red. Czarnecki, M. Czerwińska, Warszawa 2015, s. 88.

przyjmując w efekcie, że korzysta on w takim stopniu jak podejrzany z prawa do obrony, ze wszystkimi wynikającymi z tego konsekwencjami, w szczególności w zakresie korzystania z pomocy obrońcy (art. 6 w zw. z art. 71 k.p.k. w zw. z art. 142 § 5 k.k.s.). Można w związku z tym powiedzieć, że na podstawie szczególnego przepisu art. 142 § 5 k.k.s., obejmującego odesłanie do przepisów o podejrzanym, zakres podmiotowy prawa do obrony w postępowaniu w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności podlega rozciągnięciu na sprawcę przestępstwa skarbowego niemającego statusu podejrzanego.

Podobnego rozwiązania o charakterze szczególnym nie ma w odniesieniu do instytucji czynnego żalu uregulowanej w art. 16 i art. 16a k.k.s. W tym więc przypadku w pełnym świetle ukazuje się niedostateczność kodeksowej regulacji prawa do obrony, związującej to prawo ze statusem procesowym podejrzanego i wszczęciem postępowania przygotowawczego w fazie *in personam*, jest bowiem oczywiste, że nie daje ona sprawcy przestępstwa skarbowego gwarancji z tego prawa wynikających na przedpolu procesu karnego skarbowego, mimo że niewątpliwie jego działania związane z realizacją warunków czynnego żalu składają się na realizację tego prawa i powinny pozostawać pod odpowiadającą mu osłoną gwarancyjną. Krytyka tego wąskiego ujęcia prawa do obrony, z którą można spotkać się zarówno w doktrynie prawa karnego procesowego, jak i na gruncie praktycznym, najczęściej prowadzi do wyeksponowania potrzeby jego szerszej wykładni i umocowania normatywnego dla niej, jakiego dostarczają przepisy Konstytucji RP (art. 42 ust. 3) i Konwencji Europejskiej o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (art. 6) oraz Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/48/UE z 22.10.2013 r. w sprawie prawa dostępu do adwokata w postępowaniu karnym i w postępowaniu dotyczącym europejskiego nakazu aresztowania oraz w sprawie prawa do poinformowania osoby trzeciej o pozbawieniu wolności i prawa do porozumiewania się z osobami trzecimi i organami konsularnymi w czasie pozbawienia wolności (Dz.Urz. UE L 294, s. 1). Na podstawie tych przepisów przyjmuje się, niejako w oderwaniu od tego, co wynika dość jednoznacznie z wykładni językowej art. 6 i art. 71 k.p.k.¹² (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), że prawo do obrony przysługuje każdemu już od podjęcia pierwszej czynności nakierowanej na ściganie danej osoby, nawet przed formalnym skierowaniem wobec niej ścigania karnego w drodze przedstawienia zarzutów¹³ lub od chwili ujawnienia w toku postępowania faktów, które w istotny sposób wpływają na sytuację prawną określonej osoby, pozwalając traktować ją jako tę, która faktycznie popełniła przestępstwo¹⁴. Przychylając się do takiego

¹² To „oderwanie”, przy wykorzystaniu funkcjonalnych i celowościowych reguł interpretacyjnych, poddaje krytycznej ocenie D. Gruszecka, *Zasięg prawa do obrony...*, s. 152–153.

¹³ Tak m.in. wyrok TK z 3.06.2008 r. (K 42/07), OTK-A 2008/5, poz. 77; wyrok TK z 11.12.2012 r. (K 37/11), OTK-A 2012/11, poz. 133; wyrok SN z 9.02.2004 r. (V KK 194/03), OSNKW 2004/4, poz. 42.

¹⁴ Zob. m.in. wyrok z 10.12.1982 r. (8304/78), w sprawie *Corigliano v. Włochy*; wyrok z 21.02.1984 r. (8544/79), w sprawie *Öztürk przeciwko Niemcom*, HUDOC.

szerokiego rozumienia prawa do obrony w oparciu o powołane przepisy Konstytucji RP i Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, należy zauważyć, że choć wynika z niego uniezależnienie tego prawa od uzyskania statusu podejrzanego w procesie karnym skarbowym, to w dalszym ciągu jest ono ujmowane w kontekście i ramach toczącego się postępowania, nie obejmuje więc aktywności o charakterze obrończym sytuującej się na jego przedpolu, która ma miejsce w związku z realizacją warunków czynnego żalu z art. 16 i art. 16a k.k.s. W konsekwencji, wobec ustalonego charakteru wskazanej aktywności, dla potrzeb objęcia jej gwarancjami prawa do obrony, bez których nie sposób sobie wyobrazić realizacji uprawnień należących do jego zakresu przedmiotowego, składających się na tę aktywność, niezbędne staje się wyjście poza określone dotąd granice normatywne, wynikające z przepisów Kodeksu postępowania karnego oraz powołanych norm konstytucyjnych i konwencyjnych.

W doktrynie prawa karnego procesowego i orzecznictwie, dostrzegając analogiczną potrzebę na tle rozważań dotyczących momentu początkowego, w którym może dojść do zawiązania stosunku obrończego, oraz zakresu ochrony wynikającej z bezwzględnego zakazu dowodzenia ze względu na tajemnicę obrończą (art. 178 pkt 1 k.p.k.), przyjmuje się, że prawo do obrony powstaje z chwilą popełnienia samego czynu zabronionego i że tylko takie jego zakreślenie zapewni pełną realizację tego prawa z punktu widzenia standardów „uczciwego procesu” (*fair trial*) oraz zachowania efektywności i spójności całego systemu prawa¹⁵. W podobnym duchu utrzymywane są wypowiedzi dotyczące zakazu dowodzenia ze względu na tajemnicę obrończą, zgodnie z którymi pod ochroną z niego wynikającą pozostają również fakty, o których adwokat lub radca prawny dowiedział się, gdy udzielał porady prawnej dotyczącej okoliczności istotnej z punktu widzenia odpowiedzialności karnej rozpatrywanej w postępowaniu, w którym miałyby zostać przesłuchany w charakterze świadka, zanim proces karny został w ogóle wszczęty. Uważa się, że nie jest nawet konieczne, by udzielając porady prawnej, adwokat lub radca prawny miał świadomość tego, że prezentowane mu fakty mogą mieć znaczenie dla czyjejś odpowiedzialności karnej¹⁶. Takie rozumienie prawa do obrony znajduje oparcie w założeniu, że nie jest ono prawem przynależnym oskarżonemu, tylko każdemu człowiekowi, nie zależy więc od roli czy statusu w procesie karnym¹⁷. Można by do tego dodać, bazując na tym samym podłożu, że nie zależy również od tego, czy postępowanie karne zostało wszczęte.

15 D. Gruszecka, *Zasieg prawa do obrony...*, s. 141–143; uchwała SN z 26.04.2007 r. (I KZP 4/07), OSNKW 2007/6, poz. 42.

16 L.K. Paprzycki (w:) J. Grajewski, L.K. Paprzycki, M. Płachta, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Kraków 2003, t. 2, s. 178. Tak samo C. Kulesza, *Komentarz do art. 178 KPK (w:) Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, pod red. K. Dudki, Warszawa 2023, Lex.

17 D. Dudek, *Konstytucyjne wolności człowieka a tymczasowe aresztowanie*, Lublin 1999, s. 202. Tak również Sąd Najwyższy w uchwale z 26.04.2007 r. (I KZP 4/07), OSNKW 2007/6, poz. 42.

Na rzecz przedstawionego powyżej, najszerzego rozumienia prawa do obrony, przemawia wzgląd na zasadę demokratycznego państwa prawnego i zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), w których należy upatrywać źródła analizowanego prawa jako fundamentalnego prawa człowieka i zarazem emanacji prawa do sprawiedliwego traktowania¹⁸. Przyjmując inny punkt widzenia, można stwierdzić, że poza realiami procesu karnego (procesu karnego skarbowego), w których prawo do obrony pozostaje pod ochroną wynikającą wprost z treści art. 42 ust. 3 Konstytucji i przysługuje osobie, przeciwko której podjęto jakąkolwiek czynność skierowaną na jej ściganie, znajduje ono zakotwiczenie w zasadzie demokratycznego porządku prawnego i prawie do sprawiedliwego traktowania, nakazujących zagwarantowanie każdemu, niezależnie od sytuacji prawnej, w jakiej się znajduje, możliwości obrony przed pociągnięciem do odpowiedzialności karnej, z którym łączy się immanentnie ingerencja władzy państwowej w sferę konstytucyjnych praw i wolności. Wychodząc w związku z tym z założenia, że obrona jest naturalnym korelatywem zagrożenia odpowiedzialnością karną, a ich etiologia jest wspólna, ponieważ stanowi ją określona zaszłość, która może okazać się lub okazuje się prawnokarnie relewantna, należy stwierdzić, że przyznanie prawa do obrony tylko temu, wobec którego podjęto czynność skierowaną na ściganie karne, i zarazem odmówienie tego prawa innym, wobec których takich czynności nie podjęto, także dlatego, że nie wszczęto jeszcze w ogóle procesu karnego (procesu karnego skarbowego), musiałoby być oceniane nie tylko jako pogwałcenie prawa do sprawiedliwego traktowania, ale przede wszystkim jako naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa, statutowanej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Staje się to jeszcze bardziej wyraźne, jeśli weźmie się pod uwagę, że relacje tego pierwszego podmiotu z adwokatem lub radcą prawnym pozostawałyby pod ochroną w postaci bezwzględnego zakazu dowodzenia związanego z tajemnicą obrończą (art. 178 pkt 1 k.p.k. w zw. z 42 ust. 3 Konstytucji RP oraz art. 6 ust. 3 EKPCz), natomiast np. sprawca przestępstwa skarbowego korzystający z profesjonalnej pomocy prawnej na przedpolu procesu karnego, gdyby odmówić mu prawa do obrony, na taką bezwzględną ochronę nie mógłby liczyć. To, że stawiałoby to pod znakiem zapytania efektywność udzielanej pomocy prawnej, nie wymaga dowiedzenia, zważywszy, że jej warunkiem jest poufność kontaktu adwokata lub radcy prawnego z osobą zagrożoną odpowiedzialnością karną.

Kierując spojrzenie w stronę wskazanej wyżej etiologii, można zauważyć, że w aspekcie czynnego żalu uregulowanego w art. 16 i art. 16a k.k.s. zaszłość, która jest faktycznym źródłem prawa do obrony i zagrożenia odpowiedzialnością karną, będzie stanowił czyn zabroniony jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

18 W tym duchu P. Tuleja, *Komentarz do art. 42 Konstytucji RP (w:) Konstytucja RP. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, Lex. Odmienne zapatrywanie prezentuje D. Szumilo-Kulczycka kwestionująca istnienie w polskim porządku prawnym normatywnych źródeł prawa do obrony w zaprezentowanym, najszerzym rozumieniu – zob. D. Szumilo-Kulczycka, *Obrońca czyli kto?...*, s. 562.

Byłoby jednak błędem sądzić, że zaszczość tę musi *de facto* stanowić – trzymając się omawianej tematyki – przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe) czy choćby czyn zabroniony¹⁹. Nie ma wszak nic z fantastyczności w wyobrażeniu sobie sytuacji, w których zagrożenie odpowiedzialnością karną wiąże się z realizacją zobowiązań podatkowych, której prawidłowość jest np. badana w toku kontroli podatkowej, natomiast weryfikacja tej zaszczości przez pryzmat norm prawa karnego skarbowego przynosi ostatecznie negatywny rezultat, który w wymiarze karnoprosesowym może znaleźć wyraz w postanowieniu o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, o jego umorzeniu lub w wyroku umarzającym proces karny skarbowy albo uniewinniającym. W takich wypadkach, do czasu uzyskania wskazanego rezultatu, z określoną zaszczością, generującą zagrożenie odpowiedzialnością karną, należy łączyć prawo do obrony, oczywiście – zgodnie z dokonanymi ustaleniami – zarówno w ramach toczącego się procesu karnego skarbowego, jak i na jego przedpolu, mimo że w ramach tego przeszłego zdarzenia nie doszło do realizacji znamion czynu zabronionego lub taki czyn nie stanowi przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego). Spoglądając z innej perspektywy i opierając się na przykładzie, można stwierdzić, że aktywność podatnika, polegająca na tym, że w związku z realizacją zobowiązań o charakterze daninowym (podatkowych, celnych) zwraca się do adwokata lub radcy prawnego o pomoc prawną, musi być rozpatrywana w kategorii realizacji prawa do obrony, jeżeli jest podszyta obawą przed ewentualną odpowiedzialnością karną (zagrożeniem odpowiedzialnością karną) lub gdy mimo braku takiej obawy, obiektywnie rzecz biorąc, profesjonalna pomoc prawna jest udzielana w zakresie ewentualnego pociągnięcia do tej odpowiedzialności. I nie ma w tym względzie znaczenia, bo mieć nie może w obliczu podniesionych standardów konstytucyjnych, to, czy zasięgnięcie pomocy adwokata lub radcy prawnego następuje w warunkach wszczętego procesu karnego skarbowego, czy na etapie przedprocesowym.

Przeprowadzone rozważania upoważniają do konstatacji, że w związku z realizacją warunków czynnego żalu uregulowanego w art. 16 i art. 16a k.k.s., a więc na przedpolu ewentualnego procesu karnego skarbowego, sprawca przestępstwa skarbowego korzysta z prawa do obrony, mającego swe źródło, jako fundamentalne prawo człowieka, w przepisie art. 2 Konstytucji RP, statuującym zasadę demokratycznego państwa prawa i zasadę sprawiedliwości społecznej. Z tej racji jego relacje z adwokatem lub radcą prawnym, nader częste w wymiarze praktycznym, podporządkowane z reguły skutecznemu spełnieniu warunków czynnego żalu, muszą pozostawać pod ochroną gwarancyjną w postaci bezwzględnego zakazu przesłuchania podmiotu profesjonalnego co do faktów, o których dowiedział się, udzielając pomocy prawnej

19 W tym duchu D. Szumiło-Kulczycka, *Obrońca, czyli kto?...*, s. 563–564. Odmienne zapatrywanie zdaje się reprezentować D. Gruszecka, wiążąca moment początkowy prawa do obrony z chwilą popełnienia czynu zabronionego – zob. D. Gruszecka, *Zasięg prawa do obrony...*, s. 143.

sprawcy przestępstwa skarbowego. Oparcie dla niej należy widzieć w wykładni przepisu art. 178 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) w powiązaniu z przepisem art. 2 Konstytucji RP, przy jednoczesnym wzięciu pod uwagę w przebiegu interpretacji, że odmówienie wskazanej ochrony byłoby nie do pogodzenia z konstytucyjnym standardem równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).

Nie podważając bynajmniej sformułowanych wniosków, na tle przedstawionych trudności, na jakie natrafia ustalenie zakresu prawa do obrony, wymagających rozwiązania na płaszczyźnie interpretacyjnej w oparciu o przepisy rangi konstytucyjnej, w ramach puenty można pokusić się o wystąpienie z postulatem redefinicji prawa do obrony na gruncie Kodeksu postępowania karnego, która na poziomie minimalnym powinna polegać na zerwaniu z uzależnieniem tego prawa od statusu procesowego oskarżonego *sensu largo* i związaniu go z zagrożeniem odpowiedzialnością karną. Zarazem należy przyłączyć się do postulatu D. Szumiło-Kulczyckiej, by zdefiniować zakres tajemnicy obrończej uregulowanej w art. 178 pkt 1 k.p.k. w szeroki sposób, prowadzący do objęcia nim informacji powziętych przez adwokata lub radcę prawnego w związku z udzielaniem pomocy prawnej, niezależnie od tego, czy zostały one pozyskane od osoby mającej status oskarżonego *sensu largo*, w toczącym się postępowaniu, czy na etapie przedprocesowym, czy też w wyniku incydentalnej porady prawnej, czy wreszcie w wyniku zapoznania się ze sprawą, które nie przekształciło się w udzielenie pomocy prawnej²⁰. Utrzymując w pamięci uwagi krytyczne dotyczące regulacji prawa do obrony podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, gwoli jasności należy na koniec stwierdzić, że postulowany przez powołaną Autorkę szeroki zakres ochrony wynikający z bezwzględnego zakazu dowodzenia ze względu na tajemnicę obrończą powinien w takim samym wymiarze znaleźć odniesienie do ochrony poufności relacji między wskazaną stroną szczególną i reprezentującym ją adwokatem lub radcą prawnym.

r.pr. dr hab. prof. UŚ Jarosław Zagrodnik

doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Śląskiego, kierownik Zespołu Prawa Karnego Procesowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego; radca prawny; redaktor naczelny czasopisma „Problemy Prawa Karnego”; członek rady programowej czasopisma „Prokuratura i Prawo”; ekspert Krajowej Rady Radców Prawnych w obszarze prawa karnego sensu largo; autor, współautor lub redaktor ponad 120 opracowań naukowych i naukowo-dydaktycznych we wskazanym zakresie, w tym kilkudziesięciu opracowań książkowych; członek Centre for Criminal Law and Criminal Justice (Durham University).

²⁰ D. Szumiło-Kulczycka, *Obrońca, czyli kto?...*, s. 564.

Head of the Criminal Procedure Law Team (Faculty of Law and Administration University of Silesia), attorney-at-law, editor-in-chief of the journal "Problemy Prawa Karnego"; he is the member of Programme Council of the journal "Prokuratura i Prawo"; an expert of the National Bar Council of Attorneys-at-Law and the author of several dozen legal opinions in the legislative changes of criminal law, criminal procedure law, penal fiscal law and liability of collective entities for acts prohibited under penalty; the author, co-author or editor-in-chief of more than 120 scientific and didactic researches in the indicated scope, including several dozen of scientific studies; the member of the Centre for Criminal Law and Criminal Justice (Durham University).

ABSTRACT

Keywords: *right of defence, entity held auxiliarily liable, voluntary disclosure (active repentance), voluntary submission to liability, legal professional privilege*

Selected practical aspects of the scope and exercise of the right of defence in cases concerning fiscal offences

The subject of considerations in the present article is the particularities of the right of defence in proceedings concerning fiscal offences and petty offences. In terms of the personal scope of the right of defence, the particularity results from the regulation of the procedural situation of the entity held auxiliarily liable, which regulation indicates that such entity is entitled to a sui generis right of defence in fiscal criminal proceedings. In term of the personal scope, the article analyses the procedural activity of the fiscal offence's perpetrator, which activity is undertaken before the commencement of fiscal criminal proceedings, in relation to so-called voluntary disclosure (active repentance), regulated in Articles 16 and 16a of the Fiscal Penal Code, or at the stage of the fiscal criminal proceedings preceding criminal prosecution proper (directing the prosecution against a person), in relation to the institution of voluntary submission to liability. Conclusions drawn from such analysis provide the basis to assume that the indicated activity constitutes the exercise of the right of defence, enshrined in Article 2 of the Constitution of the Republic of Poland, and it should be de lege ferenda covered by the normative content of exclusionary rule due to legal professional privilege, provided for in Article 178(1) of the Code of Criminal Procedure.

Pojęcia kluczowe: luka podatkowa, uszczelnianie systemu podatkowego, oszustwa podatkowe, kodeks karny skarbowy

Tomasz Oczkowski

O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne

ABSTRAKT

Niniejszy artykuł obejmuje omówienie specyfiki polskiego prawa karnego skarbowego, ze szczególnym akcentem na obowiązujący Kodeks karny skarbowy. Podkreśla kluczowe założenia, jakie leżały u podstaw polityki kryminalnej przyjętej w Kodeksie karnym skarbowym, z założeniem odmienności opisanych tam czynów od typowej przestępczości kryminalnej. W szczególności wskazuje się na założenie, że ta odrębna ścieżka penalna będzie efektywna w wyrównaniu uszczerpków fiskalnych. W dalszej części artykułu stawia się jednak tezę, że po uchwaleniu Kodeksu karnego skarbowego nasza rzeczywistość podatkowa stała się odmienna od rzeczywistości z chwili wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego. Obok tzw. sprytu podatkowego pojawiały się bowiem w szerokim i znacznym aspekcie typowe zachowania kryminalne, nastawione na uzyskiwanie znacznych korzyści majątkowych kosztem fiskusa. Innymi słowy, zjawisko uchylania się od opodatkowania stało się bardzo złożone i różnorodne. I tylko część z tych zachowań jest jednoznacznie karygodna, wymagająca penalizacji. Złożoność tego zjawiska i różnorodność modelu przeciwdziałania mu powinny stać się podstawą do rozważań koniecznych i poważnych zmian w szeroko rozumianej sferze sankcji, z istotnymi zmianami także w Kodeksie karnym skarbowym

I. POLSKIE PRAWO SKARBOWE I JEGO EWOLUCJA

Prawo karne skarbowe w Polsce zawsze należało do wyspecjalizowanych dziedzin prawa karnego. Z tą odrębnością wiązało się odmienne podejście do karania sprawców czynów karnoskarbowych w stosunku do tzw. powszechnych czynów

karalnych. W tej ostatniej dominowała i dominuje kara pozbawienia wolności, podczas gdy w sferze represji za czyny karnoskarbowe dominowały i dominują kary o charakterze pieniężnym. Tę kluczową cechę prawa karnego skarbowego uzasadniano tym, że zachowania przeciwko publicznym interesom finansowym w odczuciu społecznym zawsze były oceniane odmiennie od karalnych zachowań, godzących w indywidualne dobra osobiste czy też majątkowe¹. I niewątpliwie prawdą jest, że czyny karalne przeciwko dobrom osobistym, w szczególności takim jak życie i zdrowie, wiążą się z ogólnospołecznym potępieniem i społeczną presją na odpowiednią i surową reakcję karną. Czyny zaś skierowane przeciwko publicznym interesom fiskalnym nie wiązały i nie wiążą się z takim samym potępieniem społecznym. Można doszukiwać się w tym jakiejś racjonalności, gdyż prawdą jest, że unikanie zapłaty podatków nie jest zjawiskiem spotykającym się z jednoznacznym i powszechnym potępieniem. Co więcej, nie tylko że nie mamy tu powszechnego potępienia, to wręcz występuje tu znaczna społeczna akceptacja dla drobnych oszustw podatkowych². I niezmiennym motywem działania jest tu dominująca chęć pozostawienia środków pieniężnych na własne osobiste potrzeby. Trafnie bowiem się akcentuje, że jest to widoczny i wymierny efekt tego rodzaju praktyk, w przeciwieństwie do niesprecyzowanego efektu uzyskania określonych korzyści od państwa, finansowanych za pośrednictwem płaconych podatków³.

W II RP obowiązywały trzy ustawy karne skarbowe (z 1926 r., z 1932 r. i z 1936 r.). Nie wchodząc w szczegóły, podkreślić należy, że w tym okresie dominujące znaczenie miała ochrona monopoli państwowych, gdyż w II RP dochody z tego źródła były zasadniczym dochodem budżetu państwa. W okresie PRL-u obowiązywały dwie ustawy karne skarbowe: z 1947 r. i z 1971 r. i odzwierciedlały one specyficzny system polityczno-ekonomiczny, narzucony Polsce po 1945 r. Ustawa z 1971 r. była w stosunku do poprzednich tego rodzaju ustaw najbardziej kompleksowa. Podkreślić jednak należy, że wszystkim tym ustawom karno-skarbowym daleko było od standardów gwarancyjnych i standardów praworządności, adekwatnych dla spraw karnych *sensu largo*. Kompetencje orzecznicze w sprawach wykroczeń skarbowych i wielu przestępstw skarbowych powierzono bowiem organom administracyjnym. Sądy zaś orzekały w nielicznych sprawach dotyczących poważniejszych przestępstw skarbowych⁴. Oznaczało to, że w sprawach karnych orzekały organy nieposiadające cechy niezawisłości. A prawo do sądu i sprawiedliwego procesu jest kluczowym standardem

1 A. Mogilnicki, *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, RPEiS 1937/17 (3), s. 337; K. Devos, *The role of sanctions and Other Factors in Tackling International Tax Fraud*, „Common Law World Review” 2013/42, s. 17.

2 Zob. L. Wilk, *O tzw. „ciemnej liczbie” przestępstw podatkowych*, „Archiwum Kryminologii” 2011, tom XXXIII, s. 28, który podaje, że niektóre badania wskazują na to, że prawie 100% podatników dopuszcza się stosowania różnych praktyk mających na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych.

3 Tak trafnie P. Linseis, *Influence of inheritance tax on the size of shadow economy and the volume of tax evasion*, „Journal of Legal Studies” 2022/30 (44), s. 28.

4 V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 33.

prawnym w cywilizowanej Europie (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Rzym 4.11.1950 r.⁵). Powrót Polski do demokratycznej i praworządnej Europy obligował do głębokich zmian w sferze karania za czyny karalne, włącznie z czynami karnoskarbowymi. Stąd też nie jest zaskoczeniem, że w tej szczególnej sferze prawa karnego, w kontekście funkcjonowania Polski w nowej rzeczywistości polityczno-ekonomicznej, dotychczasową ustawę zastąpiła całkowicie nowa regulacja w postaci ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy⁶. W konsekwencji więc aktualnie sprawy o czyny karnoskarbowe, co do zasady, są rozpatrywane w postępowaniu tożsamym dla powszechnych spraw karnych. Można więc postawić tezę, że choć występują tu nadal pewne różnice, to modele postępowania w „zwykłych” sprawach karnych i sprawach karno-skarbowych są tożsame. Ale poza dyskusją jest, że przyjęte w k.k.s. rozwiązania, przede wszystkim w zakresie prawa materialnego i w obszarze tzw. modelu karania, są specyficzne i odmienne od tzw. powszechnego prawa karnego.

II. KODEKS KARNY SKARBOWY A SYSTEM EKONOMICZNY W POLSCE PO 1989 R., Z DOMINUJĄCĄ ROLĄ PODATKÓW JAKO KLUCZOWEGO ŹRÓDŁA DOCHODÓW FINANSÓW PUBLICZNYCH

Obowiązywanie k.k.s. w Polsce przypada na okres zdecydowanie odmienny od rzeczywistości PRL-u. Pomijając złożone kwestie naszej aktualnej rzeczywistości politycznej, należy stwierdzić, że od 1989 r. Polska funkcjonuje jako jeden z demokratycznych i wolnorynkowych krajów. I co istotne, co do zasady Polska stała się częścią globalnej gospodarki, gdzie dominuje zasada wolności przepływu kapitałów i gdzie nie stosuje się środków mających na celu ograniczanie swobody przepływu i aktywności obcego kapitału, o ile nie zakłóca on uczciwej konkurencji. I takie otoczenie polityczne i ekonomiczne ma bezpośredni wpływ na znaczenie poszczególnych sfer finansów publicznych, chronionych w k.k.s.

Państwa wolnorynkowe mają istotne kwotowo wydatki. Ale co do zasady nie mają dochodów własnych, które by bilansowały pozycje wydatków z dochodami własnymi. Głównym źródłem dochodów finansów publicznych są dziś właśnie podatki⁷. W polskim budżecie podatki stanowią ponad 80% dochodu budżetu państwa⁸. Niewątpliwie więc trafny jest wniosek, że współczesne państwo wolnorynkowe jest państwem podatkowym. Stąd też nie jest zaskoczeniem, że w aktualnej polskiej ustawie

5 Ustawa z 2.10.1992 r. o ratyfikacji Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz.U. z 1992 r. nr 85 poz. 427).

6 Ustawa z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. z 2022 poz. 859), dalej: k.k.s.

7 A. Kosidłowska, *Tendencje zmian w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej*, „Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowskiej”, vol. XLVII, 3, Sectio H, 2013, s. 328.

8 A. Pałuch-Dybek, *Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” 2018/2 (18), s. 59.

karnoskarbowej czynny przeciwko obowiązkom podatkowym są ujęte jako pierwszy rozdział części szczególnej⁹. Jest to więc istotna zmiana systematyki tej grupy czynów karnoskarbowych, gdyż pod rządami poprzedniej ustawy karnoskarbowej z okresu PRL-u czynny z tej grupy znajdowały się po czynach dewizowych i celnych¹⁰. Ale taki uprzedni układ był oczywistym odbiciem systemu polityczno-ekonomicznego, gdzie głównym problemem było egzekwowanie rygorystycznych obostrzeń w obrocie i posiadaniu dewiz. Stąd też swoisty „awans” w polskim prawie karnoskarbowym czynów przeciwko obowiązkom podatkowym. I jest to niewątpliwie bezpośredni skutek powrotu Polski do kręgu krajów demokratycznych i wolnorynkowych¹¹. I poza dyskusją jest, że dla polskich interesów finansów publicznych na gruncie k.k.s. kluczowe znaczenie mają czynny skierowane przeciwko obowiązkom podatkowym, a czynny celne i dewizowe nie mają aktualnie kluczowego znaczenia.

Istotne jest również to, że z punktu widzenia związku między obciążeniem podatkowym a ponoszącym go podatnikiem rozróżnia się podatki bezpośrednie i pośrednie. W pierwszych z nich występuje bezpośrednia zależność między przedmiotem i podstawą opodatkowania a podatnikiem. W drugiej zaś grupie są to tzw. podatki ukryte. W sensie ekonomicznym są one częścią ceny. A to oznacza, że finalnie to konsumenci płacą w cenie kwoty odpowiadające wartości podatków pośrednich, doliczonych do finalnej ceny towaru lub usługi. Ale formalnie podatnikiem jest inny podmiot, wybrany przez ustawę podatkową na określonym etapie dystrybucji lub są nim wszystkie podmioty uczestniczące w procesie dystrybucji¹². I co istotne, Polska i Węgry są krajami Europy Środkowo-Wschodniej, w których podatki pośrednie mają najwyższy udział w finansowaniu budżetu państwa (41,5% i 41%), podczas gdy w Czechach ten wskaźnik wynosi niecałe 32%¹³. I ta okoliczność ma także istotne znaczenie dla dalszych wniosków. Bo podatki pośrednie, jako bezpośrednia składowa ceny, mogą stać się istotnym elementem nieuczciwej konkurencji na rynku. Skuteczne bowiem uchylenie się od zapłaty tego rodzaju podatków może zapewniać przewagę na rynku, gdyż tego rodzaju „oszczędności” dają możliwość oferowania towarów lub usług po bardzo korzystnych dla konsumentów cenach. Innymi słowy, istotne znaczenie podatków pośrednich w konkurowaniu na rynku staje się odrębnym czynnikiem sprzyjającym oszustwom podatkowym.

9 L. Wilk, *O tzw. „ciemnej liczbie” przestępstw podatkowych...*, s. 28.

10 L. Wilk, *O tzw. „ciemnej liczbie” przestępstw podatkowych...*, s. 27.

11 Tak też L. Wilk, *O tzw. „ciemnej liczbie” przestępstw podatkowych...*, s. 27.

12 A. Kosidłowska, *Tendencje zmian w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej...*, s. 329.

13 A. Kosidłowska, *Tendencje zmian w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej...*, s. 330 (dane z lat 2000–2010).

III. CHARAKTERYSTYCZNE CECHY PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO, A W TYM W SZCZEGÓLNOŚCI PRAWA KARNEGO PODATKOWEGO

Prawo karne skarbowe należy do złożonych i trudnych gałęzi prawa karnego. Zachodzi tu bowiem ściśle powiązanie norm prawa karnego z treścią norm innych gałęzi prawa, chronionych na gruncie k.k.s. Jest to więc niewątpliwie dziedzina prawa karnego materialnego i procesowego. I ta specyfika prawa karnego skarbowego wynika z faktu, że cechą charakterystyczną dla prawa karnego *sensu largo* jest stosowanie różnych środków penalnych, z karami kryminalnymi na czele, za zachowania szkodliwe, godzące w określone dobra indywidualne lub dobra zbiorowe. Stąd też k.k.s. jako część prawa karnego *sensu largo* opisuje zachowania zabronione i określa rodzaje kar grożących za poszczególne czyny. W konsekwencji więc k.k.s. nie reguluje żadnych stosunków prywatnoprawnych lub publicznoprawnych. W tym aspekcie w tej gałęzi prawa karnego, czyli w prawie karnym skarbowym, dominują więc cechy i zasady charakterystyczne dla prawa i procesu karnego. Ale cechą specyficzną k.k.s. jest to, że sankcjonuje on różnego rodzaju naruszenia obowiązków publicznoprawnych, a w szczególności naruszenia różnego rodzaju obowiązków podatkowych, z naczelnym obowiązkiem zapłaty należnego podatku. I w tym zakresie jest to również odrębna i także bardzo złożona gałąź prawa publicznego. Jednakże prawo podatkowe w bardzo ograniczonym zakresie operuje sankcjami za naruszenie wykonania określonych obowiązków podatkowych. W konsekwencji więc ciężar ochrony obowiązków podatkowych spoczywa właśnie na prawie karnym skarbowym. I systemowo sankcje karne za naruszenie tego rodzaju obowiązków są wymierzone nie na podstawie przepisów prawa podatkowego, ale na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego¹⁴. Ale opisane tam zabronione zachowania nawiązują do instytucji prawa podatkowego, szczegółowo opisanych w przepisach prawa podatkowego. I stąd też zachodzą głębokie relacje między tą szczególną gałęzią prawa karnego a prawem podatkowym, które jest tu chronione. Wykładnia przepisów części szczególnej k.k.s., zawierających opisy podatkowych czynów zabronionych, wymaga także wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Nie da się więc ustalić, czy doszło do oszustwa podatkowego, bez odwołania do przepisów prawa podatkowego, określających rodzaj podatku i określających wszelkie inne okoliczności, decydujące o powstaniu obowiązku zapłaty określonej kwoty należnego podatku. Stąd też nie jest zupełnie nieuzasadnione stosowanie pojęcia „prawo karne podatkowe”¹⁵.

Kodeks karny skarbowy cechuje się funkcją nieznaną Kodeksowi karnemu czy Kodeksowi wykroczeń. Jest to tzw. funkcja egzekucyjna, w której prymat ma interes finansów publicznych, a funkcja represyjna i sprawiedliwościowa schodzą tu na

14 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 339–340.

15 B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 339–340.

„dalszy plan”. W tym wypadku k.k.s. zawiera szereg przepisów, które jasno stanowią, że jeśli sprawca dopuścił się uszczuplenia należnych podatków, to w przypadku pełnego zrekompensowania strat finansowych z tego tytułu i zapłaty całości zaległości podatkowych nastąpi istotna korekta reakcji karnej, a wręcz nawet sprawca nie będzie podlegał karze w ogóle. I ta funkcja egzekucyjna widoczna jest w kilku instytucjach ujętych w k.k.s., na przykład w art. 16 k.k.s. (tzw. czynny żal), czy też w mocno kontrowersyjnym art. 16A k.k.s. (korekta deklaracji podatkowej).

W kontekście dalszych wniosków warto wskazać na jeszcze jedną odmiennność k.k.s. w stosunku do Kodeksu karnego. W Kodeksie karnym dominuje znaczna liczba przestępstw powszechnych, tj. czynów, które może popełnić każdy człowiek posiadający zdolność do przypisania mu winy w znaczeniu przepisów prawa materialnego. W przypadku zaś czynów zabronionych w k.k.s. wiele z nich dotyczy naruszenia obowiązków podatkowych adresowanych do określonego, zindywidualizowanego podmiotu. I tymi podmiotami są zasadniczo podatnik oraz płatnik. To oznacza, że czyny karnoskarbowe bardzo często mają charakter indywidualny i może je popełnić podmiot posiadający określoną cechę „podatkową” (np. czyny z art. 54 k.k.s. lub z art. 77 k.k.s.). I stąd też pojawia się kolejna istotna cecha odpowiedzialności w k.k.s. W prawie podatkowym podatnikiem lub inkasentem może być osoba fizyczna, osoba prawna lub inny podmiot prawa, któremu prawo przypisuje zdolność prawną (spółki osobowe prawa handlowego) lub któremu prawo podatkowe przypisuje status podatnika. Jest to na gruncie prawa podatkowego rzecz oczywista, gdyż dłużnikiem w stosunku podatkowo-prawnym może być każdy podmiot posiadający zdolność prawną. A tym nie jest przecież wyłącznie osoba fizyczna. W k.k.s. zdolność zaś do ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej posiada tylko osoba fizyczna. To zaś oznacza, że k.k.s. musi się „dostosować” do odmienności podmiotowej na gruncie prawa podatkowego. I w art. 9 § 3 k.k.s. ujęto klauzulę odpowiedzialności karnoskarbowej „reprezentanta” podatnika (odpowiedzialność zastępcza). Stanowi on jednoznacznie, że za czyn karnoskarbowy podatnika (płatnika) na gruncie k.k.s. odpowiada albo sam podatnik, albo inna osoba fizyczna, która prowadziła sprawy podatkowe danego podmiotu. Ale oznacza to, że w wielu zachowaniach ocenianych na gruncie k.k.s. może wystąpić dualizm podmiotów odpowiedzialnych. Innymi słowy, na gruncie prawa podatkowego odpowiedzialnym za zaległości podatkowe może być inny podmiot niż podmiot, któremu na gruncie k.k.s. będzie przypisywana odpowiedzialność karnoskarbowa za „oszukańcze” uchylenie się od zapłaty należnego podatku. A to będzie mieć także znaczenie dla dalszych rozważań, w szczególności gdy tzw. podatnik, niemogący odpowiadać na gruncie k.k.s., jest wyłącznie „narzędziem” do wypracowanego mechanizmu uchylenia się od zapłaty należnego podatku.

IV. O DYNAMICE ORAZ ZŁOŻONOŚCI ZJAWISKA „UCIECZKI” OD OPODATKOWANIA, ZE SZCZEGÓLNYM AKCENTEM NA TZW. AGRESYWNĄ OPTYMALIZACJĘ PODATKOWĄ

W sferze interesów finansów publicznych, chronionych na gruncie k.k.s., kluczowe znaczenie mają podatki. Ale jak wykazemy poniżej, nasza rzeczywistość podatkowa staje się coraz bardziej skomplikowana. Co więcej, problem efektywności systemu podatkowego stał się tak złożony i skomplikowany, że konieczne było wprowadzenie wielu zmian w prawie podatkowych. Innymi słowy, ani prawo podatkowe, ani uchwalony k.k.s. nie uwzględniły faktu, że poprawa efektywności systemu podatkowego wymaga podejmowania szeregu zmian prawa podatkowego. Było to konieczne, gdyż od 1999 r., czyli okresu wejścia w życie k.k.s., Polska doświadczyła bardzo różnorodnych postaci ucieczki od podatków. I w ten sposób, powoli dochodząc do próby oceny „jakości” k.k.s. na tle jakże dynamicznej rzeczywistości podatkowej, konieczne jest odniesienie się do oceny złożonego zjawiska niepłacenia podatków.

Przyjmuje się, że zjawisko niepłacenia należnych podatków przybiera dwie postacie, tj. unikania opodatkowania (*tax avoidance*) oraz uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*)¹⁶. Pierwsza z nich to unikanie opodatkowania przez wykorzystanie legalnych środków prawnych mających na celu uniknięcie lub zmniejszenie obciążeń podatkowych. W tym wypadku tzw. optymalizacja obciążeń podatkowych polega przede wszystkim na unikaniu zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego. Może to być również wybranie takiego modelu postępowania, który będzie skutkował powstaniem zobowiązania podatkowego o niższym obciążeniu podatkowym. I co do zasady, zdarzenia związane z wyborem określonego postępowania, które przynosi „korzyści” podatkowe, są ujęte w dokumentacji gospodarczej, a więc są one ujawniane dla celów fiskalnych. Przy drugiej postaci uchylania się od opodatkowania mamy do czynienia z inną sytuacją. W tym wypadku nie chodzi o uchronienie się od powstania zobowiązania podatkowego, ale w grę wchodzi po prostu niewykonanie powstałego obowiązku zapłaty należnego podatku. I co istotne, jest to zachowanie jednoznacznie sprzeczne z prawem podatkowym. Przy uchylaniu się od zapłaty należnego podatku zdarzenia skutkujące powstaniem obowiązku zapłaty podatku są maskowane, ukrywane przez osoby, których te zdarzenia dotyczą¹⁷. I w większości wypadków mogą być one uznane za przejaw jednego z klasycznych oszustw podatkowych. Ale trafnie się przy tym podkreśla, że nie oznacza to, że dane zdarzenie będzie skutkowało wymierzeniem kary na podstawie k.k.s. Wynika z tego, że odpowiedzialność karnoskarbowa wymaga także spełnienia przesłanek subiektywnych (tzw. wina umyślna). Niewykluczone jest zaś, że za tego rodzaju postępowanie zostanie

16 T. Oczkowski, *Oszustwo podatkowe – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009/1, s. 86–89.

17 P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 47–48.

zastosowana „obiektywna” sankcja podatkowa, na przykład w postaci wymierzenia podatnikowi „sankcyjnego” podatku od dochodów nieujawnionych¹⁸.

Poza dyskusją jest więc, że redukcja zjawiska unikania płacenia należnych podatków jest bardzo złożona. Słusznie wskazuje się również, że efektywność w ściąganiu należnych podatków jest pochodną wielu czynników, włączając w to jakość i stopień skomplikowania danego systemu podatkowego. O tej efektywności decydują przede wszystkim okoliczności ekonomiczne, prawne oraz systemowe. Znaczenie ma tu również kultura (obyczajność) podatkowa w danym regionie, na którą składa się wiele czynników, nie tylko o charakterze ekonomicznym, ale również czynniki społeczne, geograficzne i kulturowe¹⁹. Do czynników ekonomicznych i społecznych zaliczamy wysokość obciążeń podatkowych, jakość usług publicznych i jakość życia w danym państwie. Większe zaufanie do państwa i większe zadowolenie z jakości usług publicznych sprzyja większej akceptacji płacenia należnych podatków²⁰. Z drugiej zaś strony wysokie wyobcowanie władzy i brak zaufania społeczeństwa do niej są czynnikami sprzyjającymi uchylaniu się od opodatkowania²¹.

W konsekwencji więc nie da się podważyć oceny, że w obszarze unikania opodatkowania w grę wchodzi bardzo szeroka gama potencjalnych działań. Może być ona powiązana z wyborem formy prowadzenia działalności, czy też formy opodatkowania. Ale jak wskazano powyżej, redukcja lub uniknięcie obciążeń podatkowych opiera się także na wykorzystaniu odpowiednich, ale legalnych konstrukcji prawnych. Ważnym mechanizmem jest tu wykorzystywanie luk podatkowych. I wreszcie, w grę wchodzi tu także wykorzystywanie powiązań kapitałowych i międzynarodowy charakter współpracy i powiązań (w tym lokowanie siedzib firm w krajach o korzystnych rozwiązaniach podatkowych). Międzynarodowa kooperacja i międzynarodowe przepływy towarów i pieniędzy, w kontekście terytorialności organów aparatu skarbowego, są także czynnikami sprzyjającymi unikaniu obciążeń podatkowych.

Trafnie więc akcentuje M. Kalinowski, że przy ucieczce od opodatkowania nie ma jednego wzorca postępowania²². Co więcej, autor słusznie akcentuje, że wzorce tego postępowania są bardzo różne, od banalnie prostych zachowań w postaci unikania zdarzeń, z którymi ustawa wiąże obowiązek zapłaty podatku, po coraz bardziej skomplikowane schematy działań²³. I w tym ostatnim aspekcie granica między legalną a nielegalną ucieczką od opodatkowania jest bardzo trudna do wyznaczenia.

18 Tak trafnie P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych...*, s. 48.

19 L. S. Kamal, R. Royayee, M. Taghavi, F. H. Kashani, *Organizational Culture and Corporate Tax Evasion*, „International Journal of Finance and Managerial Accounting” 2022, vol. 7, no. 25, s. 66.

20 Zob. szerzej N. Syuhada, A. Hassan, M. Rizal Palil, R. Ramli, R. Maelah, *Enhancing Tax Compliance in Malaysia: Does Tax Learning and Education Matter?*, „International Business Education Journal” 2022, vol. 15, no. 1, s. 18–19.

21 L. S. Kamal, R. Royayee, M. Taghavi, F. H. Kashani, *Organizational Culture and Corporate Tax Evasion...*, s. 66.

22 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 19.

23 M. Kalinowski, *Granice...*, s. 19–21.

Bo przecież tę granicę w zasadzie wyznacza nam legislator²⁴. I tu dochodzimy to kolejnej kwestii mającej znaczenie dla dalszych rozważań. W obszarze tzw. optymalizacji podatkowej wyróżnia się bowiem pojęcie tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej²⁵. To bardzo złożona kwestia, którą w skrócie można scharakteryzować jako podejmowanie nieracjonalnych lub wręcz pozornych działań, których wyłącznym celem jest uzyskanie oszczędności (korzyści) podatkowych. Są to nadal zdarzenia jawne dla aparatu fiskalnego, ale zdarzenia te mogą być ocenione odmiennie przez ten aparat. W wielkim skrócie, chodzi tu o całkowicie nowy kontekst normatywny na gruncie prawa podatkowego, jakim jest obejście prawa podatkowego. To w konsekwencji oznacza, że „nielegalność” określonego postępowania wynika przede wszystkim z odrębnych i szczególnych przepisów prawa podatkowego. Co do zasady bowiem negatywnie oceniane zdarzenie prawne nie jest sprzeczne z innymi przepisami prawa. I aktualnie widoczne jest, że działania legislacyjne „uszczelniające” system podatkowy mają także na celu ograniczenie swobody kreowania zdarzeń gospodarczych. Przykładem takiej aktywności legislacyjnej są właśnie normatywne klauzule antyabuzywne²⁶. W skrócie, chodzi tu o możliwość oceny przez organy podatkowe rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i przypisanie im odmiennych skutków podatkowych niż wynikające z ich rzeczywistej treści. Innymi słowy, nie chodzi tu o podważanie cywilnych skutków tych czynności, ale wyłącznie o inną ich ocenę pod kątem skutków podatkowych. I prawdą jest, że tego rodzaju rozwiązania na gruncie prawa podatkowego nie sprzyjają pewności prawnej podatników²⁷. To zupełnie inna ocena prawna niż uznanie określonego zdarzenia za pozorne lub nieistniejące, czyli zachowania typowe dla tzw. oszustw podatkowych. I tak szerokie zmiany w obszarze prawa podatkowego, istotnie poszerzające tzw. granice nielegalności zdarzeń w rozumieniu urzędowej oceny skutków podatkowych, nie są już tak jednoznacznie oceniane jako zachowania jednoznacznie karygodne w rozumieniu karalnych oszustw podatkowych²⁸. Choć z drugiej strony, w kontekście podatkowego podziału na „legalne” i „nielegalne” zdarzenia podatkowe,

24 M. Kalinowski, *Granice...*, s. 23–24.

25 J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2016, s. 16–17.

26 Istotne jest to, że klauzule te mają dziś kontekst normatywny, choć pierwotnie klauzule te wynikały wyłącznie z orzecznictwa, co budziło zastrzeżenia co do możliwości ich stosowania w stosunku do podatników. Zob. szerzej B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadużycie prawa w podatku od towarów i usług (w:) Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 14–17. Prawdą jest zaś, że w obszarze podatku od towarów i usług precedensowym w tej materii orzeczeniem usług był wyrok TSUE w sprawie Halifax z 21.02.2006 r. (C-255/02), „Zbiór orzeczeń” 2006, I-01609. Wyrok ten stał się inspiracją dla unijnego legislatora, czego efektem była dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1 ze zm.). Zob. szerzej M. Kondej, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwno unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2021/12, s. 27–28.

27 A. Justyńska (w:) *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020, s. 49.

28 I. Zgoliński, T. Oczkowski, *Nadużycie przepisów prawa podatkowego a przestępstwo oszustwa podatkowego z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny”, rok XXVIII, 2021/2 (116), s. 42–44.

agresywna optymalizacja podatkowa zbliża się do sprzecznego z prawem podatkowym postępowania, a więc jest ona jedną z postaci uchylania się od opodatkowania²⁹.

Wskazano już powyżej, że jednym z „legalnych” schematów unikania zapłaty podatku jest wykorzystywanie luk w prawie podatkowym³⁰. Wykorzystywanie luk podatkowych oparte jest więc przede wszystkim na profesjonalnej ocenie obowiązujących przepisów prawa podatkowego i na opracowywaniu praktyk generujących oszczędności podatkowe. W celu pozyskiwania przez aparat skarbowy wiedzy o tego rodzaju praktykach (schematach), wprowadzono nowe przepisy o obowiązku notyfikacji schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules*, MDR). Raportowanie ma bowiem prowadzić do szybszego uchwalania przepisów „uszczelniających” system podatkowy. Podkreślić należy, że inicjatorem tego rodzaju zmian prawnych była Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)³¹. Na poziomie prawa unijnego, MDR zostało standardem prawnym na mocy dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r., zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji podatkowych w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych³². Przy czym pierwsze rozwiązania prawne w tej materii adresowały obowiązki do podatników korzystających z określonych „oszczędnościowych” schematów podatkowych. Aktualnie zaś doszło do poszerzenia kręgu podmiotów zobowiązanych i objęto nim także autorów tych schematów (np. doradców podatkowych)³³. Obowiązujące rozwiązania prawne w Polsce oparte są na tym szerokim aspekcie MDR. Te nowe obowiązki wobec aparatu skarbowego są jednocześnie chronione przez nowe przepisy Kodeksu karnego skarbowego (zob. art. 80F § 1–5 k.k.s.). Problem w tym, że polskie przepisy dotyczące MDR wykraczają poza unijne standardy, gdyż nie dotyczą tylko zgłaszania praktyk zaliczanych do tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej, ale dotyczą wszelkich działań, które mogą przynieść oszczędności podatkowe³⁴. Już to powoduje, że operowanie tu karą kryminalną za brak raportowania przekracza z pewnością zasadę proporcjonalności kryminalizowania określonych zachowań. Tym bardziej, że k.k.s. przewiduje tu najwyższą karę grzywny, tożsamą do kary grzywny grożącej za oszustwa podatkowe. A poza dyskusją jest fakt, że obowiązek zgłaszania schematów podatkowych nie

29 J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice...*, s. 17.

30 B. Brzeziński, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania* (w: *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, red. A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak, Toruń 2012, t. 2, s. 466.

31 A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020/8, s. 31.

32 Dz.Urz. UE L. 139, s. 1.

33 Zob. szerzej B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 90–92.

34 A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna...*, s. 32–33; J. Glumińska-Pawlic, M. Mięka, A. Oleś, *Odpowiedzialność osób zarządzających podmiotami gospodarczymi*, Warszawa 2022, s. 210–211.

dotyczy zorganizowanej przestępczości. W tym wypadku bowiem w grę wchodzi przestępcze praktyki (oszustwa podatkowe). MDR zaś dotyczy legalnych praktyk, mających na celu wygenerowanie oszczędności podatkowych, a nie przestępczych grup, które w sposób z góry zaplanowany zamierzają nie płacić należnego podatku i uniemożliwić lub co najmniej utrudnić ustalenie rzeczywistych organizatorów i beneficjentów tego procederu.

Niemniej jednak poza kwestią uszczelniania systemu podatkowego przed tzw. nadmiernym sprytem podatkowym, polska rzeczywistość podatkowa została dotknięta jeszcze innym zjawiskiem uchylania się od opodatkowania. I było nim wejście przestępczości zorganizowanej w dopuszczalną prawnie aktywność gospodarczą, przy czym cechą główną tego rodzaju praktyk był z góry wypracowany schemat działania mający na celu niezapłacenie należnych podatków. I temu zjawisku należy poświęcić odrębną uwagę.

V. FENOMEN PRZESTĘPCZYCH OSZUSTW PODATKOWYCH I PODATKOWY ASPEKT OGRANICZANIA TEGO RODZAJU NADUŻYĆ

W latach 2010–2018 w Polsce widoczny był wzrost liczby oszustw podatkowych, z których część była efektem aktywności przestępczości zorganizowanej. Poza sporem jest, że zjawisko to dotyczyło przede wszystkim oszustw związanych z podatkami pośrednimi, czyli z podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym³⁵. Te nowe przejawy oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług są ściśle powiązane z jego konstrukcją. I z pewnością można wskazać tu dwa kluczowe schematy oszustw podatkowych. Pierwszy z nich polega na nienależnym odliczeniu naliczonego podatku od towarów i usług i jest oparty na posłużeniu się tzw. „pustymi” fakturami, dokumentującymi nabycie towarów i usług, które to nabycie w rzeczywistości nie miało miejsca, lub fakturami dokumentującymi nabycie towarów i usług. W grę wchodzi tu również nabycie towarów lub usług, które w rzeczywistości miało miejsce, ale nie dotyczyło sprzedaży opodatkowanej (a więc nie dawało prawa do odliczenia należnego podatku VAT). Drugi schemat oparty jest na uchyleniu się od zapłaty należnego podatku VAT przez zaniżenie dla celów podatkowych rzeczywistych obrotów lub polega na „zgubieniu” należnego podatku od towarów przy „karuzelowym” oszustwie³⁶.

35 Zob. szerzej J. Duży, *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złomem i paliwami*, Prok. i Pr. 2010, 7–8, s. 74–75; J. Pastuszka, *Planowane rozwiązania ograniczające lukę podatkową VAT w Polsce*, „Kontrola Państwowa”, 2016/4, s. 103, W. Kotowski, M. Majczyna, J. Matarzewicz, B. Sobocha, M. Zborowski, *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 20–24, S. Fedeli, F. Forte, *International VAT Fraud: The Carousel Game*, Journal of Modern Accounting and Auditing, march 2011, vol. 7, no. 3, s. 211–213; J. Bojarski, T. Oczkowski, *Zaległość podatkowa a korzyść majątkowa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, „Studia Toruniensia Iuridica” 2020, tom XXVI, s. 65–69.

36 A. Altunbasak, *An Examination and Evaluation of the Value Added Tax Frauds in the European Union Upon Leading Cases*, „Law & Justice Review” 2016, s. 349.

I poza dyskusją jest fakt, że tego rodzaju przestępczość podatkowa jest jednym ze stałych elementów naszej rzeczywistości. Przykładem może tu choćby być produkcja i dystrybucja wyrobów tytoniowych, bez zapłaconego podatku akcyzowego i innych należnych podatków, w tym VAT. W tym wypadku specyfika tej procedury wiąże się z tym, że ceny dystrybucji nielegalnie wytworzonych papierosów są niższe od cen rynkowych³⁷. Wynika to z faktu, że nielegalnie wytworzone wyroby tytoniowe są oferowane w „konsumenckiej” sprzedaży, bez podatków obciążających „legalne” wyroby. Analogiczne zjawisko dotknęło rynku paliw, gdzie również występują wysokie obciążenia podatkowe, w szczególności podatkami pośrednimi, czyli podatkiem akcyzowym i podatkiem od towarów i usług. Wysokie obciążenia fiskalne w paliwach i wyrobach tytoniowych powodują więc, że wprowadzenie do obrotu tych towarów, z uchyleniem się od zapłaty należnego VAT i akcyzy, przynosiło ich dystrybutorom znaczne zyski. Co więcej, dochodowość nielegalnej działalności w obszarze produkcji i obrotu wyrobami tytoniowymi oraz paliwami należy porównać do dochodów uzyskiwanych z produkcji i obrotu narkotykami, przy zdecydowanie mniejszym zagrożeniu karnym i mniejszym napiętnowaniu społecznym³⁸.

W całości należy podzielić więc stanowisko L. Wilka, że rozróżnienie między przestępczością „kryminalną” a „podatkową” ma dziś bardzo względny charakter³⁹. Innymi słowy, w naszej aktualnej rzeczywistości widoczne jest zacieranie się granicy między zorganizowaną przestępczością a legalną działalnością⁴⁰. W omawianej przez nas problematyce jednoznaczny charakter oszustw podatkowych wynika zaś z faktu, że zorganizowany proceder polega na z góry powziętym zamiarze uchylenia się od zapłaty należnych podatków⁴¹. W szczególności jeśli proces ten wiąże się ze z góry powziętym zamiarem uzyskiwania znacznych korzyści majątkowych kosztem finansów publicznych, a dokonywanym czynom towarzyszy szereg typowo kryminalnych zachowań, takich jak fałszerstwa dokumentów, brak odpowiednich zezwoleń lub prowadzenie specjalnej aktywności bez obowiązkowego nadzoru ze strony aparatu skarbowego⁴². I to są cechy odróżniające ten schemat „oszczędności” podatkowych od tzw. „nadmiernego” sprytu legalnie działających podatników. Zorganizowany proceder ma więc tu na celu przede wszystkim uzyskanie nienależnych korzyści podatkowych.

37 Zob. szerzej T. Oczkowski, *Karnoprawna ocena przemytu papierosów*, „Prokuratura i Prawo” 2010/9, s. 117–121.

38 K. von Lampe, *The Trafficking in Untaxed Cigarettes in Germany. A Case Study of Social Embeddedness of Illegal Markets* (w: *Upperworld and Underworld in Cross-Border Crime*, red. P.C. van Duyne, K. von Lampe, N. Passas, „Wolf Legal Publishers” 2002, s. 141–143 oraz s. 157; A. Bolek, *Wpływ zmian legislacyjnych na kierunki rozwoju szarej strefy tytoniowej* (w: *Prawo celne, podatek akcyzowy oraz kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych. Doświadczenia i wyzwania. Izbytko 19–20 kwietnia 2016 r.*, red. T. Nowak, P. Stanisławszyn, Szczecin 2018, s. 29.

39 L. Wilk, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI, s. 219.

40 N. Passas, *Cross-border crime and the interface between legal and illegal actors* (w: *Upperworld and Underworld in Cross-Border Crime*, red. P.C. van Duyne, K. von Lampe, N. Passas, „Wolf Legal Publishers” 2002, s. 13–15.

41 L. Wilk, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej..., s. 214–217.

42 Zob. J. Bojarski, T. Oczkowski, *Zaległość podatkowa a korzyść majątkowa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego...*, s. 68–69.

Są one elementem „biznesowego”, czy też raczej przestępczego planu. Poza dyskusją jest również, że towary i usługi „wolne” od podatków zakłócają uczciwą konkurencję. Polski aparat skarbowy całkowicie nie był przygotowany do tego rodzaju praktyk. Wykrycie i wyeliminowanie przez aparat skarbowy np. użycia „pustych” faktur, o ile w ogóle miało miejsce, to następowało z zasady po fakcie, a więc dopiero wtedy, gdy oszuści wystawiający tego rodzaju faktury lub używający ich już dawno „zniknęli” z obrotu⁴³. W sprawach tych widoczny był również całkowity brak efektywności w odzyskiwaniu niezapłaconych podatków. Ten brak efektu wynika z faktu, że w schematach tych wykorzystywano osoby i firmy nieposiadające żadnego majątku. I wreszcie „firmy” pojawiały się „na rynku” i po jakimś czasie znikaly z obrotu. A do przestępczego schematu zaczynano używać nowych „podatników”. I wreszcie, tzw. podatników firmowały osoby nieposiadające majątku (tzw. słupy), a to znowu skutkowało tym, że rzeczywiste zrekomensowanie szkód majątkowych Skarbu Państwa nie miało miejsca⁴⁴. Do tego dodać należy, że organizatorzy procederu i rzeczywisci jego beneficjenci co do zasady nie byli pociągani do odpowiedzialności karno-skarbowej. W konsekwencji więc tzw. podatnik w tym schemacie staje się pojęciem całkowicie wtórnym. W grę wchodziły tu bowiem grupy przestępcze wykorzystujące np. spółki kapitałowe i firmujące je „słupy” do uzyskiwania znacznych korzyści majątkowych kosztem fiskusa i innych uczestników obrotu gospodarczego⁴⁵. W konsekwencji więc w tym obszarze pierwotna filozofia k.k.s. stała się także jednym z kluczowych czynników „napędzających” tę przestępczość, a tzw. funkcja egzekucyjna okazała się idealistycznym założeniem, niemającym nic wspólnego z rzeczywistością⁴⁶. Bo zorganizowana grupa przestępcza nie jest podatnikiem, a podatnik i jego reprezentant, kluczowe pojęcia na gruncie k.k.s., są tylko narzędziami do oszustw podatkowych.

Skala tych nadużyć stała się podstawą do szeregu unijnych i krajowych inicjatyw legislacyjnych. Co dla nas istotne, nie chodziło tu wyłącznie o zmiany w sferze przepisów karnych i karnoskarbowych, ale o zmiany w prawie podatkowym. Dla naszych rozważań nie ma potrzeby ich szerokiego omawiania. Istotny jest bowiem inny aspekt. Przykładowymi rozwiązaniami ograniczającymi oszustwa w VAT są tzw. odwrócony podatek od towarów i usług czy też późniejsze rozwiązanie w postaci podzielonej płatności. To ostatnie rozwiązanie polega na tym, że płacona przez nabywcę kwota podatku od towarów i usług trafia na odrębny rachunek bankowy. Kwoty na

43 T. Michalik, *Podzielona płatność (split payment) jako model walki z nadużyciami i oszustwami w podatku od towarów i usług* (w: *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 103.

44 J. Duży, *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złomem i paliwami*, s. 74–75. Tak również P. Kołodziejcki, *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, „Prokuratura i Prawo” 2015/3, s. 87–88.

45 Zob. szerzej J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa. Zwalczenie przestępczego nadużycia podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 40–42.

46 T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Obowiązek zapłaty podatku a instytucja przypadku w prawie karnym skarbowym. Rozważania o wzajemnej spójności systemowej*, Teza Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie, t. XIII, 2020/2, s. 414–415.

nim gromadzone nie mogą być spożytkowane na dowolne cele. Kwoty te mogą być wydatkowane wyłącznie na szeroko rozumiane płatności fiskalne⁴⁷.

Dla dalszych naszych rozważań istotne jest zaś to, że te podatkowe „uszczelnienia” rzeczywiście ograniczyły możliwość dokonywania przestępczych oszustw podatkowych, głównie w podatku od towarów i usług. Ale tym nowym obowiązkiem podatkowym, *de facto* o „technicznym” charakterze, towarzyszyło wprowadzenie nowych czynów karalnych. Przy czym podkreślić należy, że obowiązki te dotyczą już podatników, a nie zorganizowanych grup przestępczych. W konsekwencji więc potencjalne kary za naruszenie technicznych obowiązków nie są już tu adresowane do grup przestępczych, ale do podatników.

VI. DWUTOROWOŚĆ REAKCJI KARNEJ NA UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA W K.K.S.

Niestety złożoność i różnorodność zjawiska „ucieczki” od obowiązku zapłaty podatku widoczna jest także w kolejnych zmianach części szczególnej k.k.s. Co istotne dla wniosków końcowych, zmiany w części szczególnej k.k.s. wskazują na pogłębiającą się i niezamierzoną dwukierunkowość reakcji karnoskarbowej. Widoczne są bowiem dwie grupy „nowych” przestępstw i wykroczeń podatkowych z k.k.s. Pierwsza dotyczy zorganizowanych grup przestępczych, wpisanych w kontekst podatkowy. Jak już wskazano powyżej, podatnik i podatek są tu pojęciami wtórnymi. Działająca w tej sferze grupa przestępcza nie ma żadnego zamiaru zapłacić należnego podatku, a istotnym aspektem ich działania jest utrudnienie lub nawet uniemożliwienie ujawnienia rzeczywistych organizatorów i beneficjentów tego procederu. Stąd też, mając na względzie fakt, że kluczowe jest tu złapanie sprawców „na gorącym uczynku” (np. podczas produkcji wyrobów tytoniowych poza wiedzą fiskusa), do k.k.s. wprowadzono nowe czyny, penalizujące zachowanie na przedpolu klasycznego oszustwa podatkowego. Do typowych w tej grupie czynów zalicza się zmianę przeznaczenia wyrobu akcyzowego z art. 73a k.k.s. (np. oleju opałowego na olej napędowy)⁴⁸ lub produkcję wyrobów akcyzowych poza wymaganym składem podatkowym z art. 69a k.k.s.⁴⁹ Do grupy *stricte* przestępczych czynów z k.k.s. zaliczyć należy także produkcję lub obrót sfałszowanymi znakami akcyzy (art. 69a k.k.s.) lub sprzedaż wyrobów akcyzowych bez obowiązkowych znaków akcyzy (art. 63a k.k.s.). Niewiarygodne jest to, że te ostatnie typy przestępstw dodano do k.k.s. dopiero na mocy art. 5 pkt 8

47 T. Michalik, *Podzielona płatność (split payment) jako model walki z nadużyciami i oszustwami w podatku od towarów i usług...*, s. 115.

48 Przepis art. 73a k.k.s. dodany został na mocy art. 1 pkt 56 ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw z 28.07.2005 r. (Dz.U. nr 178 poz. 1479).

49 Przepis art. 69a k.k.s. dodany został na podstawie art. 146 pkt 12 ustawy o podatku akcyzowym z 6.12.2008 r. (Dz.U. z 2009 r. nr 3 poz. 11).

i pkt 10 ustawy z 30.03.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁵⁰. A przecież tzw. nielegalna dystrybucja paliw lub wyrobów tytoniowych jest zjawiskiem znanym w Polsce od lat. Poza wskazanymi wyżej nowymi typami przestępstw i wykroczeń skarbowych, w k.k.s. pojawiły się także nowe czyny, które tworzą odrębną grupę. Nie wiążą się one z uchylaniem się od obowiązku zapłaty należnego podatku. Ich kluczową cechą jest zaś to, że surowe kary grzywny grożą za naruszenie nowych obowiązków podatkowych, adresowanych do podatników. I są to inne rodzaje obowiązków podatkowych niż zapłata należnego podatku. Do tej grupy zaliczyć należy:

- czyny karnoskarbowe związane z naruszeniem obowiązków sporządzenia i posiadania dokumentacji cen transferowych (art. 80e k.k.s.)⁵¹,
- czyny karnoskarbowe związane z naruszeniem obowiązku stosowania podzielonej płatności (art. 57c k.k.s.)⁵²,
- czyny karnoskarbowe związane z naruszeniem obowiązków zgłaszania schematów podatkowych (art. 80F k.k.s.)⁵³.

VII. WNIOSKI

Wydaje się, że doświadczenia z różnorodnością i złożonością zjawiska unikania należnych podatków, jakie mamy w Polsce po uchwaleniu k.k.s., powinny być podstawą do rozważań o przeprowadzeniu gruntownych zmian w szeroko rozumianej sferze penalnej (tj. sferze *stricte* karnej oraz w sferze sankcji administracyjnych i sankcji podatkowych). W sferze karnej i karnoskarbowej powinno się penalizować zachowania najbardziej karygodne. Co więcej, wydaje się, że w obszarze „pustych” faktur, wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku, działalności bez wymaganych zezwoleń i wymaganego nadzoru aparatu skarbowego, zasadne byłoby penalizowanie tego rodzaju zachowań na podstawie k.k. W tym obszarze dominowały i będą dominować zorganizowane grupy przestępcze. W sferze zaś rozbudowanych technicznych obowiązków podatkowych zasadne byłoby rozważenie operowania wyłącznie sankcją o charakterze administracyjnym. W tej zaś sferze stosowane naruszenia są popełniane przez podatników, a więc przez różnego rodzaju podmioty prawne. W tym obszarze

50 Dz.U. z 2021 r. poz. 694.

51 Przepis dodany do k.k.s. na mocy art. 9 pkt 5 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 23.10.2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193), zmieniony na mocy ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 29.10.2021 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105).

52 Przepis dodany na mocy art. 4 ust. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z 9.08.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1751).

53 Przepis dodany na podstawie art. 9 pkt 5 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 23.10.2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).

sankcja administracyjna (sankcja podatkowa) będzie nie tylko prostsza i szybsza w stosowaniu, ale nie będzie ona tak piętnująca i karygodna, jak czyny karnoskarbowe⁵⁴.

r.pr. dr hab. prof. UMK Tomasz Oczkowski

Profesor uczelniany, Katedra Prawa Karnego na Wydziale Prawa i Administracji UMK w Toruniu, radca prawny, autor kilkudziesięciu publikacji, z dominującym udziałem publikacji na temat przestępczości gospodarczej i przestępczości podatkowej.

associate professor, Penal Law Department at the Faculty of Law and Administration of the Nicolaus Copernicus University in Toruń, attorney-at-law, author of several dozen publications, mostly on topics related to economic crime and tax crime.

ORCID 0000-0002-1479-3801

ABSTRACT

Keywords: *tax gap, tightening the tax system, tax fraud, Fiscal Penal Code*

About the unintended “bi-directionality” of the Fiscal Penal Code in punishing acts violating fiscal obligations

This article discusses the particularities of the Polish fiscal penal law, with special emphasis on the currently applicable Fiscal Penal Code. It highlights the key assumptions that underpinned the criminal policy adopted in the Fiscal Penal Code, assuming that the acts described in it are different from typical criminal offences. In particular, it points to the assumption that this separate penal path will be effective in compensating for fiscal losses. However, later in the article, the thesis is put forward that after the adoption of the Fiscal Penal Code, our tax reality has changed compared to the time when the Fiscal Penal Code entered into force. In addition to the smart avoidance of tax obligations, in our reality there have appeared typical criminal acts, aimed at obtaining significant financial benefits at the expense of the public finance. In other words, tax evasion phenomena have become very complex and diverse. And only some of them are unequivocally reprehensible and require penalization. The complexity of these phenomena and the diversity of the models for counteracting them should become the basis for

⁵⁴ Analogicznie I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 143–147; T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych”, tom XXX, 2020/2, s. 88–89.

considering necessary and far-reaching changes in the broadly understood sphere of sanctions, with significant changes also in the Fiscal Penal Code.

Bibliografia

- Altunbasak Akdemir**, *An Examination and Evaluation of the Value Added Tax Frauds in the European Union Upon Leading Cases*, „Law & Justice Review” 2016
- Bojarski Janusz, Oczkowski Tomasz**, *Zaległość podatkowa a korzyść majątkowa na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, „Studia Toruniensia Iuridica” 2020, t. XXVI
- Bolek Agnieszka**, *Wpływ zmian legislacyjnych na kierunki rozwoju szarej strefy tytoniowej* (w:) *Prawo celne, podatek akcyzowy oraz kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych. Doświadczenia i wyzwania. Izbicko 19–20 kwietnia 2016 r.*, red. T. Nowak, P. Stanisławiszyn, Szczecin 2018
- Brzeziński Bogumił**, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania* (w:) *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, red. A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak, Toruń 2012, t. 2
- Brzeziński Bogumił**, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017
- Brzeziński Bogumił**, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008
- Brzeziński Bogumił, Lasiński-Sulecki Krzysztof, Morawski Wojciech**, *Nadużycie prawa w podatku od towarów i usług* (w:) *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Devos Ken**, *The role of sanctions and Other Factors in Tackling International Tax Fraud*, „Common Law World Review” 2013/42
- Duży Jerzy**, *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złomem i paliwami*, „Prokuratura i Prawo” 2010/7–8
- Duży Jerzy**, *Zorganizowana przestępczość podatkowa. Zwalczanie przestępczego nadużycia podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013
- Fedeli Silvia, Francesco Forte**, *International VAT Fraud: The Carousel Game*, „Journal of Modern Accounting and Auditing”, March 2011, vol. 7, no. 3
- Glumińska-Pawlic Jadwiga, Mikuła Marek, Oleś Artur**, *Odpowiedzialność osób zarządzających podmiotami gospodarczymi*, Warszawa 2022
- Jankowski Jakub**, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2016
- Justyńska Anna** (w:) *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020

- Kalinowski Marek**, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001
- Kamal Sedishi Leila, Royayee Ramazanalı, Taghavi Mehdi, Haghshenase Kashani Farideh**, *Organizational Culture and Corporate Tax Evasion*, „International Journal of Finance and Managerial Accounting” 2022, vol. 7, no. 25
- Kołodziejski Paweł**, *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, „Prokuratura i Prawo” 2015/3
- Konarska-Wrzosek Violetta, Oczkowski Tomasz, Skorupka Jerzy**, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013
- Kondej Mikołaj**, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2021/12
- Kosidłowska Anna**, *Tendencje zmian w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej*, „Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowskiej”, vol. XLVII, 3, Sectio H, 2013
- Kotowski Wojciech, Majczynya Michał, Matarkiewicz Jacek, Sobocha Beata, Zborowski Maciej**, *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2020
- von Lampe Klaus**, *The Trafficking in Untaxed Cigarettes in Germany. A Case Study of Social Embeddedness of Illegal Markets (w:) Upperworld and Underworld in Cross-Border Crime*, red. P.C. van Duyne, K. von Lampe, N. Passas, „Wolf Legal Publishers” 2002
- Linseis Philippe**, *Influence of inheritance tax on the size of shadow economy and the volume of tax evasion*, „Journal of Legal Studies” 2022/30 (44)
- Mariański Adam, Michalak Anna**, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020/8
- Michalik Tomasz**, *Podzielona płatność (split payment) jako model walki z nadużyciami i oszustwami w podatku od towarów i usług (w:) Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018
- Mogilnicki Aleksander**, *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, RPEiS 1937/17 (3)
- Oczkowski Tomasz**, *Karnoprawna ocena przemytu papierosów*, „Prokuratura i Prawo” 2010/9
- Oczkowski Tomasz**, *Oszustwo podatkowe – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009/1
- Oczkowski Tomasz, Zgoliński Igor**, *Obowiązek zapłaty podatku a instytucja przepadku w prawie karnym skarbowym. Rozważania o wzajemnej spójności systemowej*, Teka Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie, t. XIII, 2020/2

Oczkowski Tomasz, Zgoliński Igor, *Kluczowe aspekty ścigania oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020/2, tom XXX

Paluch-Dybek Agnieszka, *Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” 2018/2 (18)

Passas Nikos, *Cross-border crime and the interface between legal and illegal actors* (w:) *Upperworld and Underworld in Cross-Border Crime*, red. P.C. van Duynne, K. von Lampe, N. Passas, „Wolf Legal Publishers” 2002

Pastuszka Jacek, *Planowane rozwiązania ograniczające lukę podatkową VAT w Polsce*, „Kontrola Państwowa” 2016/4,

Pietrasz Piotr, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007

Iwona Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016

Norul Syuhada Abu Hassan, Mohd Rizal Palil, Rosiati Ramli, Ruhanita Maelah, *Enhancing Tax Compliance in Malaysia: Does Tax Learning and Education Matter?*, „International Business Education Journal” 2022, vol. 15, no. 1

Wilk Leszek, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI

Wilk Leszek, *O tzw. „ciemnej liczbie” przestępstw podatkowych*, „Archiwum Kryminologii” 2011, tom XXXIII

Zgoliński Igor, Oczkowski Tomasz, *Nadużycie przepisów prawa podatkowego a przestępstwo oszustwa podatkowego z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny” 2021/2 (116), rok XXVIII

Pojęcia kluczowe: warunkowe umorzenie postępowania karnego, system reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe, instytucje degresji karania, prawo karne skarbowe, przestępstwo skarbowe

Olaf Włodkowski

Warunkowe umorzenie postępowania karnego racjonalnym instrumentem polityki kryminalnej w sprawach o przestępstwa skarbowe

ABSTRAKT

Przedmiotem analizy uczyniono środek karny probacyjny warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe. Poddane analizie i ocenie materialnoprawne rozwiązania normatywne kształtujące warunkowe umorzenie postępowania karnego z perspektywy specyfiki prawa karnego skarbowego doprowadziły Autora do sformułowania konkluzji, że instytucja ta jest racjonalnym środkiem reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe. Z tego względu stosowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe nie powinno przybierać postaci incydentalnej.

I. WARUNKOWE UMORZENIE POSTĘPOWANIA KARNEGO ZA PRZESTĘPSTWO SKARBOWE A SYSTEM ŚRODKÓW REAKCJI PRAWNOKARNEJ NA PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

Racjonalny system reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe nie musi być oparty na środkach prawnokarnej reakcji w postaci kary. Dostrzegając ten stan rzeczy, ustawodawca od początku ukształtował system reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe na odmiennych założeniach polityczno-kryminalnych niż system reakcji prawnokarnej na przestępstwo powszechne. Na taki stan rzeczy wpłynęło wiele czynników, do których zaliczyć należy w szczególności: rodzaj dobra chronionego prawem karnym skarbowym czy charakter przestępczości skarbowej. Ustawodawca, mając na uwadze ekonomiczny charakter przestępczości skarbowej, przydał majątkowym środkom reakcji prawnokarnej priorytetową rolę (supremacja represji majątkowej). Natomiast rola kary pozbawienia wolności została wyraźnie ograniczona.

Kodeks karny skarbowy¹ traktuje karę pozbawienia wolności jako sankcję karną o charakterze wyjątkowym, ostatecznym. Kara ta pełni funkcję *ultima ratio*. W stosunku do prawa karnego powszechnego, Kodeks karny skarbowy pogłębia ten stan rzeczy. Mianowicie, w zagrożeniu karą kara pozbawienia wolności nigdy nie występuje samoistnie. Istotną rolę w systemie środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe pełnią także te środki, które stwarzają możliwość złagodzenia odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe. Ta grupa środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe określana jest mianem środków degresji karania. Obejmuje ona środki reakcji prawnokarnej o zróżnicowanym charakterze. Wspólną ich cechą jest jednak to, że w zależności od tego, na jakim etapie postępowania karnego nastąpi uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej, sprawca może liczyć na złagodzenie odpowiedzialności karnej². Instytucje te nie są jednak względem siebie konkurencyjne. Do grupy tej obok instytucji zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 k.k.s., nadzwyczajnego złagodzenia kary, zalicza się także warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe³.

Kodeks karny skarbowy, odmiennie jak Kodeks karny⁴, zalicza warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe, obok warunkowego zawieszenia wykonania kary i warunkowego przedterminowego zwolnienia, do środków karnych (art. 22 § 2 pkt 8 k.k.s.). Zaliczenie warunkowego umorzenia postępowania karnego do środków karnych nie jest błędem legislacyjnym⁵. Rozwiązanie to należy poczytywać jako celowy zabieg legislacyjny. Mianowicie, odpowiada jednemu z podstawowych założeń polityczno-kryminalnych przydania wolnościowym środkom karnym opartym na idei poddania sprawcy próbie priorytetowej roli⁶. Zaliczenie warunkowego umorzenia postępowania karnego do środków karnych za przestępstwo skarbowe oznacza także, że decyzja o warunkowym umorzeniu postępowania karnego podejmowana jest z uwzględnieniem sądowych dyrektyw wymiaru kary z art. 12 k.k.s.⁷

W literaturze przedmiotu J. Sawicki sformułował postulat *de lege ferenda* włączenia instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego do rozdziału 2 k.k.s. Autor ten uzasadnił ten postulat podobieństwem warunkowego umorzenia

1 Ustawa z 10.10.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.), dalej: k.k.s.

2 Zob. L. Wilk, K. Cichy, *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2016/7–8, s. 9–10.

3 Szerzej w omawianym zakresie zob. J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania sprawcy jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 122.

4 Ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.), dalej: k.k.

5 Por. jednak V. Konarska-Wrżosek, *System kar i środków karnych w Kodeksie karnym skarbowym (w:) Współczesne problemy karania i zaniechania karania za przestępstwa skarbowe*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, Warszawa 2023, s. 11.

6 Zob. także J. Raglewski, *Zasady karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunku zmian (w:) Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010, s. 67.

7 Por. R. Kaczor, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego a ocena czynu i jego sprawcy*, „Przegląd Sądowy” 2011/11–12, s. 108–110.

postępowania karnego do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności⁸. Propozycja ta nie spotkała się jednak z akceptacją. Krytycznie opowiedział się Z. Siwik, który trafnie wskazał na leżące u podstaw warunkowego umorzenia postępowania karnego i instytucji zaniechania ukarania z rozdziału 2 k.k.s. odmienne założenia polityczno-kryminalne⁹. Omawiane instytucje więcej różni niż łączy, a łagodzenie odpowiedzialności karnej przy zaistnieniu tych instytucji nie stanowi podstawy dla dalszego rozbudowania rozdziału 2 k.k.s. „Zaniechanie ukarania sprawcy”.

II. REGULACJA NORMATYWNA KSZTAŁTUJĄCA WARUNKOWE UMORZENIE POSTĘPOWANIA ZA PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe nie jest instytucją, która została w sposób w pełni autonomiczny i kompleksowy uregulowana w Kodeksie karnym skarbowym. Przepisy kształtujące tę instytucję zostały zlokalizowane na dwóch płaszczyznach. Pierwszą płaszczyznę tworzą autonomiczne przepisy Kodeksu karnego skarbowego (art. 41 § 1, 2 i 4, art. 190 k.k.s.). Obecność tych przepisów stanowi następstwo rodzimych rozwiązań normatywnych kształtujących odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe. Autonomiczna regulacja normatywna obejmuje: przesłankę granic dopuszczalności warunkowego umorzenia postępowania karnego ze względu na zagrożenie karą (art. 41 § 1 k.k.s.), przesłanki negatywne warunkowego umorzenia postępowania karnego (art. 41 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1–3, 5–7 lub w art. 38 § 2, z zastrzeżeniem art. 37 § 2 i 3 oraz art. 38 § 3 k.k.s.), stanowiący wyraz realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego, obowiązek uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej (art. 41 § 2 i 4, art. 190 k.k.s.) oraz fakultatywna podstawa dla podjęcia warunkowego umorzenia postępowania karnego (art. 41 § 3 k.k.s.). Drugą płaszczyznę tworzą odpowiednio stosowane przepisy części ogólnej Kodeksu karnego za pośrednictwem klauzuli z art. 20 § 2 k.k.s. (art. 66 § 1, art. 67 i 68 k.k.). Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu karnego za pośrednictwem klauzuli z art. 20 § 2 k.k.s. skłania część Autorów do wyrażenia stanowiska, że model warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest tożsamy lub zbliżony do modelu warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo powszechne¹⁰. Tak jednak nie jest. Dokonując oceny modelu warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo

8 J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego – próba oceny i kierunki zmian* (w:) *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010.

9 Z. Siwik, *Głos w dyskusji* (w:) *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010, s. 119.

10 Zob. S. Kowalski, *Środki probacyjne w Kodeksie karnym skarbowym po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Probacja” 2015/3, s. 46; A. Błachnio, *Węzłowe problemy warunkowego umorzenia postępowania w prawie karnym skarbowym*, „Probacja” 2016/2, s. 39, 43; por. G. Łabuda, *Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe*, „Probacja” 2009/3–4, s. 44.

skarbowe, należy spojrzeć na to zagadnienie z szerszej perspektywy, w szczególności obejmującej cały system środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe.

III. GRANICE DOPUSZCZALNOŚCI WARUNKOWEGO UMORZENIA POSTĘPOWANIA KARNEGO A DWUPODZIAŁ CZYNÓW ZABRONIONYCH W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

Warunkowe umorzenie postępowania karnego dotyczy tylko przestępstw skarbowych. Ustawodawca zrezygnował z warunkowego umorzenia postępowania za wykroczenia skarbowe¹¹. Rozwiązanie to jest tożsame z regulacją normatywną kształtującą system reakcji za wykroczenia powszechne. Brak warunkowego umorzenia postępowania za wykroczenia skarbowe uzasadniony jest także względami systemowymi. Mianowicie wiele wykroczeń skarbowych cechuje niski stopień społecznej szkodliwości lub bliski znikomemu. Przy tej okazji przypomnienia wymaga, że odmiennie jak w przypadku wykroczeń powszechnych, zgodnie z art. 1 § 2 k.k.s. nie jest wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

Jeżeli chodzi o granice dopuszczalności warunkowego umorzenia postępowania karnego ze względu na zagrożenie karą, to zgodnie z art. 41 § 1 k.k.s. sąd może zastosować go do sprawcy przestępstwa skarbowego, chyba że przestępstwo to popełniono w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1–3, 5–7 lub w art. 38 § 2, z zastrzeżeniem art. 37 § 2 i 3 oraz art. 38 § 3. Art. 41 § 1 k.k.s. nie dookreśla granic dopuszczalności warunkowego umorzenia postępowania karnego ze względu na rodzaj kary czy wysokość kary przewidzianej w zagrożeniu karą. Na podstawie art. 20 § 2 k.k.s. nie stosuje się art. 66 § 2 k.k. *De facto* stosowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe nie jest ograniczone ze względu na zagrożenie karą za dane przestępstwo skarbowe¹². Mając na uwadze rozpiętość zagrożenia karą za przestępstwa skarbowe z części szczególnej k.k.s., sąd może zastosować środek karny probacyjny warunkowego umorzenia postępowania karnego za wszystkie przestępstwa skarbowe zarówno w typie uprzywilejowanym, typie podstawowym, jak również w typie kwalifikowanym. *De lege lata* zakres środka karnego probacyjnego warunkowego umorzenia postępowania karnego został określony przez ustawodawcę maksymalnie szeroko. Warunkowe umorzenie postępowania karnego dotyczy nie tylko drobnej, ale również średniej przestępczości skarbowej. Zadecydowały o tym względy polityczno-kryminalne.

11 Takie samo rozwiązanie przewidywała ustawa karna skarbowa z 26.10.1971 r. (Dz.U. z 1984 r. nr 22 poz. 103 ze zm.), dalej: u.k.s. z 1971 r. Zob. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 75.

12 Uzasadnione jest to określeniem ogólnych granic kary pozbawienia wolności w art. 27 § 1 k.k.s. Górna granica kary pozbawienia wolności za przestępstwo skarbowe została oznaczona w Kodeksie karnym skarbowym w sposób odmienny jak w Kodeksie karnym. Zgodnie z art. 27 § 1 k.k.s. ogólne granice kary pozbawienia wolności za przestępstwo skarbowe wynoszą od 5 dni do 5 lat, podczas gdy za przestępstwa powszechne od miesiąca do lat 30.

IV. PRZESŁANKI WARUNKOWEGO UMRZENIA POSTĘPOWANIA KARNEGO W SPRAWACH O PRZESTĘPSTWA SKARBOWE

Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe następuje, jeżeli spełnione są przesłanki o charakterze pozytywnym i nie zaistnieją przesłanki o charakterze negatywnym¹³.

Jeżeli chodzi o przesłanki pozytywne, to zgodnie z art. 41 § 1 k.k.s. sąd może zastosować warunkowe umorzenie postępowania karnego do przestępstw skarbowych. Przepis ten nie wskazuje, jakie dokładnie muszą zostać spełnione warunki, gdyż w omawianym zakresie ustawodawca nakazuje odpowiednio stosować art. 66 § 1 k.k. na podstawie art. 20 § 2 k.k.s. Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe może nastąpić, jeżeli: wina i społeczna szkodliwość nie są znaczne; brak jest wątpliwości co do okoliczności popełnienia czynu, zachodzi pozytywna prognoza kryminologiczna, sprawca nie był karany za umyślne przestępstwo skarbowe. Z powyższego wynika, że sąd bierze pod uwagę przesłanki o zróżnicowanym charakterze, zarówno te, które związane są z popełnionym przestępstwem skarbowym, sprawcą przestępstwa skarbowego, jak również te o charakterze procesowym¹⁴. Katalog materialnoprawnych podstaw warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest zamknięty. Regulacja ma charakter kompleksowy. Niedopuszczalne jest dokonywanie oceny zasadności stosowania warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe na podstawie innych przesłanek. Ocena, czy dopuszczalne jest stosowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe, następuje przy uwzględnieniu wszystkich przesłanek wskazanych w art. 41 § 1 k.k.s. i art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. (kompleksowe ujęcie). Uzasadnienie decyzji procesowej odnośnie do oceny dopuszczalności stosowania lub braku stosowania warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe na podstawie tylko jednej z przesłanek jest niedopuszczalne. Przykładowo za niedopuszczalne należy uznać uzasadnienie decyzji o dopuszczalności stosowania warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe tylko na podstawie tego, że stopień społecznej szkodliwości nie jest znaczny. Taka ocena w szczególności nie może wynikać z faktu, że wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej bliska jest ustawowemu progowi stanowiącemu kryterium rozgraniczające wykroczenie skarbowe od przestępstwa skarbowego.

Z odpowiedniego stosowania art. 66 § 1 k.k. wynika, że warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe może nastąpić, jeżeli okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego nie budzą wątpliwości. Okoliczności czynu

13 Zob. V. Konarska-Wrzosek (w:) V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 127–128.

14 G. Łabuda (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 499.

dotyczą nie tylko stwierdzenia, że sprawca swoim zachowaniem wypełnił ustawowe znamiona czynu zabronionego z części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, ale również stwierdzenia, że spełnione zostały warunki dla przypisania odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe¹⁵.

Swoista na tle pozostałych instytucji degresji karania jest przesłanka, że: „wina sprawcy czynu zabronionego nie jest znaczna”. Dokonanie oceny, czy wina „nie jest znaczna”, wymaga pierwotnego przypisania winy sprawcy, co następuje na podstawie przesłanek jej przypisania. Trafnie podnosi się, że „bez wyjątku, w każdej sprawie karnej skarbowej, wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, a więc nie wystarczy stwierdzenie jedynie znanego faktu czysto przedmiotowego naruszenia przez sprawcę przepisu prawa finansowego”. Kodeks karny skarbowy, tak jak Kodeks karny i Kodeks wykroczeń, nie podaje definicji winy. Ujmuje ją od strony negatywnej, wskazując w art. 1 § 3 k.k.s., że nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Brak możliwości przypisania winy stanowi podstawę umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe (art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Przesłankami determinującymi przypisanie winy za przestępstwo skarbowe są: zdolność wiekowa, przynajmniej poczytalność ograniczona, możliwość rozpoznania karalności czynu, możliwość rozpoznania, że nie zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność¹⁶. Kodeks karny skarbowy rozróżnia okoliczności wyłączające i umniejszające winę. Do pierwszej grupy zalicza: nieletniość, niepoczytalność, podjęcie zachowania w warunkach błędu co do karalności i błędu co do okoliczności wyłączającej bezprawność. Do drugiej grupy zalicza: podjęcie zachowania w warunkach błędu co do okoliczności uprzywilejowującej (art. 10 § 2 k.k.s.), podjęcie zachowania w warunkach, gdy zdolność rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania postępowania była w znacznym stopniu ograniczona (art. 11 § 2 k.k.s.).

Przesłanką warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest także to, aby „stopień społecznej szkodliwości czynu nie był znaczny” (art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Odpowiednie stosowanie tej przesłanki następuje wprost, a więc bez żadnej modyfikacji.

Kodeks karny skarbowy nie podaje definicji społecznej szkodliwości. Wskazuje w art. 53 § 7 k.k.s. na kwantyfikatory brane pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości. Przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę: rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej

15 S. Kowalski, *Srodki probacyjne...*, s. 51; A. Błachnio, *Węzłowe problemy...*, s. 41.

16 L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 42.

reguły ostrożności i stopień jej naruszenia¹⁷. Z powyższego wynika, że przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości ustawodawca nakazuje wziąć pod uwagę okoliczności o charakterze przedmiotowym i podmiotowym. Katalog tych okoliczności ma charakter zamknięty. Ocena stopnia społecznej szkodliwości jest wypadkową kwantyfikatorów, o których mowa w art. 53 § 7 k.k.s.¹⁸ Nie ma znaczenia dla oceny stopnia społecznej szkodliwości nagminność popełnianych przestępstw skarbowych danego rodzaju¹⁹. Poza oceną stopnia społecznej szkodliwości czynu leży również aktualna polityka fiskalna państwa, jak również działania państwa zmierzające do zintensyfikowania stopnia represyjności prawa karnego skarbowego i wymiaru sprawiedliwości w tym obszarze.

Ustawodawca nie „faworyzuje” jednej z grup okoliczności względem drugiej. Jak również nie przydaje priorytetowej roli poszczególnym okolicznościom względem innych w obrębie tej samej grupy. Z powyższego wynika w szczególności to, że brak jest możliwości uznania, że priorytetową okolicznością braną pod uwagę przy ocenie, czy stopień społecznej szkodliwości czynu nie jest znaczny, jest wysokość uszczupłej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. W szczególności ocena taka nie może wynikać z faktu, że wysokość uszczupłej należności publicznoprawnej bliska jest ustawowemu progowi (kryterium rozgraniczające wykroczenie skarbowe od przestępstwa skarbowego) czy dużej wartości (okoliczność obostrzająca z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.).

Kodeks karny skarbowy odróżnia znikomy stopień społecznej szkodliwości (art. 1 § 3 k.k.s.) od niskiego stopnia społecznej szkodliwości, który warunkuje uznanie czynu zabronionego za wypadek mniejszej wagi – wykroczenie skarbowe (art. 53 § 8 k.k.s.)²⁰, oraz wyróżnia stopień społecznej szkodliwości, który nie jest znaczny (przesłanka pozytywna warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe z art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., przesłanka pozytywna odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego za przestępstwo skarbowe z art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s.). Trafnie zauważa L. Wilk, że „w prawie karnym skarbowym mamy najpierw stopień znikomy, przy którym czyn nie stanowi ani przestępstwa, ani wykroczenia skarbowego, następnie niski znamionujący wykroczenia skarbowe i dopiero powyżej niskiego można mówić o stopniu, który nie jest znaczny”²¹. Niski stopień społecznej szkodliwości czynu zabronionego jako okoliczność wypadku mniejszej wagi

17 Przy tej okazji warto wskazać, że katalog okoliczności branych pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości jest odmienny od katalogu okoliczności branych pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości przestępstw powszechnych (art. 115 § 2 k.k.). Jest to uzasadnione specyfiką przestępczości skarbowej.

18 L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 137.

19 Zob. uwagi na ten temat w przedmiocie przestępstw powszechnych, R. Kaczor, *Warunkowe umorzenie...*, „Przegląd Sądowy” 2011/11–12, s. 108.

20 Z definicji wypadku mniejszej wagi z art. 53 § 8 k.k.s. wynika, że: „wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu”.

21 L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 195.

– wykroczenie skarbowe nie stanowi przeszkody dla warunkowego umorzenia postępowania karnego, jeżeli zostały spełnione pozostałe przesłanki z art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Na marginesie pojawia się pytanie, czy zastosowanie wobec sprawcy środka karnego warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe będzie korzystniejsze od wymierzenia grzywny określonej kwotowo za wykroczenie skarbowe, nałożenie grzywny w drodze mandatu karnego lub odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego z art. 19 k.k.s.

O tym, czy stopień społecznej szkodliwości „nie jest znaczny”, nie decyduje rodzaj kary czy wysokość tej kary przewidzianej w zagrożeniu karą za dane przestępstwo skarbowe (por. art. 41 § 1 k.k.s.). Przykładowo uzasadnienie decyzji o niedopuszczalności warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe ze względu na zagrożenie przestępstwa skarbowego karą pozbawienia wolności do lat 5 jest nieakceptowalne. Podobną uwagę należy odnieść do wysokości uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, za czym przemawia dopuszczalność stosowania tej instytucji nawet w tych przypadkach, gdy wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej jest dużej lub wielkiej wartości (zob. art. 41 § 1 k.k.s. *in fine*).

W praktyce pewne wątpliwości interpretacyjne może budzić odpowiednie zaadaptowanie na płaszczyznę prawa karnego skarbowego przesłanki „braku karalności za przestępstwo umyślne” (art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Pojawia się pytanie, czy odpowiednie stosowanie art. 66 § 1 k.k. w odniesieniu do tej przesłanki oznaczać będzie, że przez „przestępstwo” należy rozumieć tylko „przestępstwo skarbowe” czy „przestępstwo skarbowe” i „przestępstwo powszechne”. Przyjęto, że uprzednia karalność za przestępstwo powszechne nie stanowi przeszkody dla warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe²². Taka interpretacja znajduje swoje uzasadnienie, po pierwsze, w braku rozróżnienia w treści art. 66 § 1 k.k. „przestępstwa” i „przestępstwa skarbowego”. Po drugie – w pełnej autonomiczności „przestępstwa skarbowego” względem „przestępstwa powszechnego”. Przestępstwo skarbowe nie jest kategorią podrzędną względem przestępstwa powszechnego. W polskim systemie prawa karnego *sensu largo* mamy cztery odrębne względem siebie kategorie czynów zabronionych: przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe i wykroczenie. Z odpowiedniego stosowania art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wynika, że nie jest przeszkodą dla warunkowego umorzenia postępowania karnego uprzednie skazanie za nieumyślne przestępstwo skarbowe. Przypomnienia wymaga jednak, że na gruncie prawa karnego skarbowego liczba nieumyślnych przestępstw skarbowych

22 Stanowisko takie zajmuje m.in. S. Kowalski, *Środki probacyjne...*, s. 53; G. Łabuda, *Sporne kwestie...*, s. 46; G. Łabuda (w:) G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny...*, s. 514; B. Kunicka-Michalska, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego (w:) System prawa karnego, tom 6. Kary i inne środki reakcji prawnokarnej*, red. M. Melezini, Warszawa 2016, s. 1042; T. Koziol, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Warszawa 2009, s. 110–111; Odmienne stanowisko prezentuje A. Soja (w:) J. Błachut, G. Keler, A. Soja, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2024, komentarz do art. 41, teza 2.

zredukowana została do kilku w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego. Regułą jest odpowiedzialność karna za umyślne czyny zabronione.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że „niekaralność”, o której mowa w art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., dotyczy tych sytuacji, gdy wobec sprawcy przestępstwa skarbowego orzeczono jedną z kar za przestępstwo skarbowe z art. 22 § 1 k.k.s., tj. karę grzywny w stawkach dziennych, karę ograniczenia wolności albo karę pozbawienia wolności²³. Z tego względu nie jest przeszkodą warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe uprzednie warunkowe umorzenie postępowania za przestępstwo skarbowe. Nie stanowi przeszkody dla warunkowego umorzenia postępowania karnego toczące się postępowanie karne niezakończony prawomocnym wyrokiem²⁴. Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe może nastąpić także w stosunku do sprawcy, wobec którego sąd wyrokiem zezwolił na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 17–18 k.k.s.). Uiszczona przez sprawcę kwota nie jest grzywną (art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s.) i zgodnie z art. 18 § 3 k.k.s. nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej określonej w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. Sąd może zastosować warunkowe umorzenie postępowania karnego także wobec sprawcy, wobec którego nastąpiło odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego z art. 19 k.k.s w wariantcie całkowitym polegającym na odstąpieniu od wymierzenia kary i środka karnego lub w wariantcie częściowym polegającym na odstąpieniu od wymierzenia kary i orzeczeniu tylko środka karnego. Z powyższych względów stwierdzić należy, że przesłanka ta została określona w sposób elastyczny.

Stosowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe uzależnione jest także od stwierdzenia, że jest to środek reakcji prawnokarnej wystarczający dla osiągnięcia celu szczególnoprewencyjnego w postaci przestrzegania porządku prawnego, w szczególności niepopelnienia przez sprawcę nowego przestępstwa skarbowego. Z tego względu warunkowe umorzenie postępowania karnego jest postrzegane jako środek reakcji prawnokarnej adekwatny wobec sprawców niezdemoralizowanych o pozytywnej prognozie kryminologicznej. Tak zasadniczo będzie w przypadku sprawcy przestępstwa skarbowego (sprawca przypadkowy, incydentalny, przestrzegający norm społecznych).

Na tle pozostałych instytucji regresji karania, prognoza kryminologiczna jest przesłanką pozytywną tylko warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe.

Z odpowiedniego stosowania art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. wynika, że ocena pozytywnej prognozy kryminologicznej następuje w oparciu o następujące okoliczności: postawa sprawcy niekaranego za przestępstwo umyślne, właściwości i warunki osobiste, dotychczasowy sposób życia. Katalog tych okoliczności jest

23 G. Łabuda (w): G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny...*, s. 514.

24 Por. jednak A. Błachnio, *Węzłowe problemy...*, s. 43.

zamknięty. W literaturze przedmiotu wyrażono stanowisko, że sąd, stosując warunkowe umorzenie postępowania karnego, nie powinien ograniczać się do badania, czy sprawca będzie przestrzegał tylko normy karnoprawnej po wydaniu wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne, ale powinien też badać, czy nie będzie on rażąco łamać normy prawa finansowego, a w szczególności tej jego gałęzi, której dotyczy popełnione przestępstwo skarbowe²⁵. Z poglądem tym należy się zgodzić. Trzeba jednak pamiętać, że w praktyce możliwość realizacji nakazów przewidzianych przez prawo finansowe niejednokrotnie zależna będzie od czynników nieależących po stronie gwaranta tych obowiązków²⁶.

Przesłanki negatywne warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe Kodeks karny skarbowy określa w sposób autonomiczny. Z brzmienia art. 41 § 1 k.k.s. wynika, że warunkowego umorzenia postępowania karnego nie stosuje się wobec sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia z art. 37 § 1 pkt 1–3, 5–7 k.k.s lub w warunkach szczególnego obostrzenia z art. 38 § 2 k.k.s. Przepis art. 41 § 1 *in fine* k.k.s. pomija jako okoliczność wyłączającą warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe popełnienie przestępstwa skarbowego w warunkach recydywy (art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s.), co znajduje swoje uzasadnienie w odpowiednim stosowaniu art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.²⁷ Wymaga wskazania, że przesłanka negatywna z art. 41 § 1 *in fine* ma charakter częściowo względny, co znajduje swoje uzasadnienie w treści tego przepisu – „z zastrzeżeniem art. 37 § 2 i 3 oraz art. 38 § 3”. Oznacza to, że w przypadku sprawcy, który popełnił umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej lub wielkiej wartości, albo popełnił umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża lub wielka, a przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji wymagalna należność została uiszczona, sąd może warunkowo umorzyć postępowanie karne za przestępstwo skarbowe. Także to rozwiązanie jest przejawem priorytetu funkcji egzekucyjnej nad funkcją represyjną prawa karnego skarbowego. W przypadku sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, jeżeli sprawca odstąpił od udziału w zorganizowanej grupie lub związku i ujawniając przed organem ścigania istotne okoliczności zamierzonego przestępstwa

25 S. Kowalski, *Środki probacyjne...*, s. 53.

26 Przykładowo, możliwość realizacji obowiązków podatkowych może być uzależniona od sytuacji finansowej podmiotu.

27 Sąd Najwyższy w wyroku z 18.10.2016 r. (II KK 205/16), LEX nr 2174125 wskazał, że: „Brak regulacji zawartej w art. 41 § 1 k.k.s., odnoszącej się do uprzedniej karalności za przestępstwo umyślne powoduje, że zgodnie z art. 20 § 2 k.k. odpowiednie zastosowanie w tej mierze znajduje art. 66 § 1 k.k. (...). Omawiany przepis art. 41 § 1 k.k.s. uzupełnia jedynie recypowaną z Kodeksu karnego regulację zawartą w art. 66 § 1, dotyczącą samych przesłanek warunkowego umorzenia postępowania (...). Oznacza to, że uprzednie skazanie za przestępstwo umyślne jest w świetle art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 66 § 1 k.k. przeszkodą do zastosowania warunkowego umorzenia postępowania w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego”. Zob. także G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 101.

skarbowego, zapobiegł jego popełnieniu, sąd może warunkowo umorzyć postępowanie karne za przestępstwo skarbowe (art. 37 § 1 pkt 5 k.k.s. w zw. z art. 37 § 3 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 *in fine* k.k.s.). Tak przyjęte rozwiązanie jest spójne z art. 16 § 6 pkt 3 k.k.s. i art. 36 § 3 k.k.s. Poczytywać je należy w kategoriach racjonalnego narzędzia stwarzającego możliwość zwalczania zorganizowanej przestępczości. Z powyższego wynika, że określenie granic przesłanek negatywnych warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe ograniczone zostało do niezbędnego minimum i podyktowane zostało względami systemowymi (art. 17 § 2 pkt 2, art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s., art. 26 § 3 k.k.s., art. 36 § 5 k.k.s., art. 41a § 1 k.k.s.).

Warunkowe umorzenie postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe jest środkiem karnym o charakterze fakultatywnym. Samo ziszczenie się przesłanek pozytywnych przy jednoczesnym braku zaistnienia przesłanek o charakterze negatywnym nie jest jeszcze wystarczające²⁸.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe następuje na okres próby, który wynosi od roku do 3 lat i biegnie od uprawomocnienia się orzeczenia. Okres próby służy weryfikacji postawionej w momencie orzekania wobec sprawcy prognozy kryminologicznej²⁹. Możliwość zindywidualizowania długości okresu próby świadczy o elastyczności tej instytucji, sprzyjając realizacji nałożonych na sprawcę obowiązków, w szczególności obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej. Właściwie wyznaczony okres próby sprzyja realizacji celu egzekucyjnego postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe (zob. art. 114 § 1 k.k.s.). Bliski maksymalnemu (3 lata) okres próby świadczyć będzie, że dokonana przez sąd ocena w przedmiocie dotychczasowego sposobu życia sprawcy, jego postawy, właściwości i warunków osobistych nie jest zbyt wysoka³⁰. Jak wskazano wcześniej, sprawca przestępstwa skarbowego to z reguły sprawca przypadkowy, incydentalny, o pozytywnej prognozie kryminologicznej. Skłania to do sformułowania wniosku, że okres próby odpowiadać powinien dolnej granicy (rok). Natomiast maksymalny okres próby może mieć miejsce w przypadku sprawcy, o którym mowa w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. w zw. z art. 37 § 3 k.k.s.

W aktualnym stanie prawnym orzekanie o warunkowym umorzeniu postępowania karnego należy do kompetencji sądu. Finansowy organ postępowania

28 G. Łabuda (w): P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 499.

29 W uzasadnieniu wyroku z 25.06.2020 r. (IV KK 170/20), LEX nr 3161425, Sąd Najwyższy wskazał, że: „wyznaczenie okresu próby na konkretny – zgodny z art. 67 § 1 k.k. – czas realizuje dwie zasadnicze funkcje. Służy oddziaływaniu wychowawczemu na sprawcę przestępstwa, a zarazem weryfikacji postawionej względem niego pozytywnej prognozy kryminologicznej. Określenie długości okresu próby w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne jest podstawowym i niezbędnym składnikiem wyroku, a podstawą prawną do jego określenia musi być przepis art. 413 § 1 pkt 5 k.p.k. Braku postanowień w tym względzie nie da się uzupełnić w postępowaniu wykonawczym, co czyni taki wyrok niewykonalnym”. Zob. także H. Paluszkiwicz, K. Dudka, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego (rozważania na półwiecze jego istnienia w polskim systemie prawa)*, „Państwo i Prawo” 2020/11, s. 50.

30 T. Koziół, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Warszawa 2009, s. 183.

przygotowawczego jest jedynie uprawniony do złożenia wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego.

V. WARUNKOWE UMORZENIE POSTĘPOWANIA KARNEGO ZA PRZESTĘPSTWO SKARBOWE A REALIZACJA CELU EGZEKUCYJNEGO PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

Autonomicznym rozwiązaniem normatywnym kształtującym warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest obowiązek uiszczenia w wyznaczonym terminie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej, jeżeli w związku z tym przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono (art. 41 § 2 k.k.s.). Obowiązek ten jest wyrazem realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego³¹. Art. 41 § 2 k.k.s przewiduje obligatoryjność nałożenia przez sąd tego obowiązku³². Kodeks karny skarbowy nie przewiduje możliwości zwolnienia sprawcy z realizacji tego obowiązku³³. W okresie próby sąd nie może ustanawiać, rozszerzać, zmieniać lub zwolnić z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (art. 190 k.k.s.). Tak przyjęte rozwiązanie stanowi odstępstwo od odpowiednio stosowanego art. 74 § 2 k.k. w zw. z art. 67 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i jest wyrazem realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego.

Co do zasady ustawodawca nie przewiduje wymogu, aby realizacja tego obowiązku nastąpiła przed skierowaniem przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe czy przed wydaniem przez sąd wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne za przestępstwo skarbowe³⁴. Nie stanowi zatem przeszkody dla warunkowego umorzenia postępowania karnego nieuiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej przed wydaniem takiego wyroku³⁵. Taki wymóg został jednak przewidziany w przypadku, gdy sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej (art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.) lub wielkiej wartości (art. 38 § 2 k.k.s.) albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża (art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.) lub wielka (art. 38 § 2 k.k.s.). Ustawodawca zgodnie z art. 41 § 1 *in fine* k.k.s. uzależnia dopuszczalność warunkowego umorzenia postępowania karnego od uiszczenia

31 L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 109.

32 Postanowienie Sądu Najwyższego z 9.11.2020 r. (V KK 295/19), LEX nr 3170927.

33 Odstąpienia od orzeczenia tego obowiązku nie przewiduje także art. 14 k.k.s., zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 26.09.2019 r. (II AKa 265/18), LEX nr 3333686.

34 W przepisach Kodeksu karnego skarbowego ustawodawca w zróżnicowany sposób określa termin realizacji obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej jako warunku skorzystania z danej instytucji degeneracji karnania.

35 Por. jednak A. Błachnio, *Węzłowe problemy...*, s. 43.

wymagalnej należności publicznoprawnej przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

Wyznaczając termin dla realizacji tego obowiązku, sąd bierze pod uwagę okoliczności, o których mowa w art. 14 k.k.s. Oznacza to, że sąd, określając termin dla realizacji tego obowiązku, powinien wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej. Termin dla realizacji tego obowiązku musi być realny. Wyznaczony w taki sposób, aby sprawca mógł go zrealizować³⁶.

Określając termin realizacji tego obowiązku, sąd musi uwzględnić okres próby, na jaki może nastąpić warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe. Przypomnienia wymaga, że zgodnie z art. 67 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe następuje na okres próby, który wynosi od roku do 3 lat i biegnie od uprawomocnienia się orzeczenia. Termin dla realizacji tego obowiązku nie może być zatem dłuższy niż okres próby, co znajduje swoje uzasadnienie w treści art. 41 § 3 k.k.s. (fakultatywna podstawa dla podjęcia warunkowo umorzonego postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe)³⁷.

Jeżeli sprawca przed wydaniem wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne za przestępstwo skarbowe zrealizował obowiązek uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, to bezprzedmiotowe jest nakładanie takiego obowiązku przez sąd.

Uchylenie się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej jest ustawową podstawą o charakterze fakultatywnym podjęcia warunkowo umorzonego postępowania karnego za przestępstwo skarbowe (art. 41 § 3 k.k.s.). W kontekście art. 41 § 3 k.k.s. wskazania wymaga, że „uchylaniem się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej” nie będzie każde niezrealizowanie tego obowiązku. Jak trafnie podkreśla się w literaturze przedmiotu, brak realizacji obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej nie jest tożsamy z uchylaniem się od realizacji tego obowiązku, o którym mowa w art. 41 § 3 k.k.s.³⁸ Ustalając, czy sprawca uchylił się od obowiązku uiszczenia wyma-

36 Zdaniem H. Paluszkiwicz i S. Kowalskiego ograniczeniem dla stosowania środka karnego probacyjnego warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest ocena sądu, że możliwości wykonania obowiązku orzeczanego na podstawie art. 41 § 2 k.k.s. są nikle. Zob. *Warunkowe umorzenie postępowania a zbieg przestępstwa i przestępstwa skarbowego z perspektywy procesowej* (w:) *Współczesne oblicza prawa karnego, prawa wykroczeń, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Violetcie Konarskiej-Wrzosek*, red. J. Bojarski, N. Daško, J. Lachowski, T. Oczkowski, A. Ziółkowska, Warszawa 2023, s. 726.

37 Trafnie zauważa S. Kowalski, że „termin ten powinien być krótszy niż wyznaczony okres próby tak, aby przed zakończeniem próby możliwa była implikująca odpowiednie skutki ocena, czy skazany nie uchylił się od wykonania nałożonego obowiązku”, S. Kowalski, *Środki probacyjne...*, s. 46.

38 L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 197.

galnej należności publicznoprawnej, sąd ma obowiązek wziąć pod uwagę przyczyny, które wiązały się z zaniechaniem realizacji tego obowiązku³⁹.

VI. FAKULTATYWNE OBOWIĄZKI PROBACYJNE I DOZÓR PRZY WARUNKOWO UMORZONYM POSTĘPOWANIU KARNYM ZA PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

Warunkowo umarżając postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, sąd może nałożyć na sprawcę obowiązki o charakterze fakultatywnym. Ustawodawca w omawianym zakresie nakazuje odpowiednie stosowanie art. 67 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Zakres możliwych do nałożenia na sprawcę obowiązków przy warunkowo umorzonym postępowaniu karnym za przestępstwo skarbowe nie jest tożsamy z katalogiem obowiązków możliwych do nałożenia przez sąd przy warunkowo umorzonym postępowaniu karnym za przestępstwo powszechne. Jeżeli chodzi o obowiązki z art. 72 § 1 pkt 1–3, 5–6b, 7a lub 7b k.k. nakładane na podstawie art. 67 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., to mając na uwadze charakter prawa karnego skarbowego, należy wskazać, że warunkowo umarżając postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, sąd może nałożyć następujące obowiązki: informowanie sądu lub kuratora o przebiegu okresu próby, powstrzymanie się od nadużywania alkoholu lub używania innych środków odurzających, poddanie się terapii uzależnień, poddanie się terapii, w szczególności psychoterapii lub psychoedukacji uczestnictwa w oddziaływaniach korekcyjno-edukacyjnych. Nałożenie pozostałych obowiązków jest bezprzedmiotowe. Znajduje to swoje uzasadnienie ze względu na brak pokrzywdzonego w prawie karnym skarbowym⁴⁰. Przypomnienia wymaga, że zgodnie z art. 113 § 2 k.k.s. w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowego nie stosuje się przepisów dotyczących pokrzywdzonego.

Odpowiednie stosowanie art. 67 § 1–3 k.k. oznacza także to, że sąd, warunkowo umarżając postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, nie może nałożyć na sprawcę nawiązki czy obowiązku zadośćuczynienia za krzywdę. Bezprzedmiotowe jest także orzeczenie świadczenia pieniężnego czy zakazu prowadzenia pojazdu.

Warunkowo umarżając postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, sąd może w okresie próby oddać sprawcę pod dozór kuratora lub osoby godnej zaufania, stowarzyszenia, instytucji albo organizacji społecznej, do której działalności należy troska o wychowanie, zapobieganie demoralizacji lub pomoc skazanym (art. 67 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Oddanie sprawcy pod dozór może nastąpić zarówno

39 G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 250.

40 Odmienne stanowisko zajmuje M. Szejwkowska i M. Kurzyński, *Warunkowe umorzenie postępowania w prawie karnym skarbowym jako narzędzie polityki prymatu sankcji o charakterze nie izolacyjnym* (w:) *Meandry prawa karnego i kryminalistyki. Księga jubileuszowa prof. zw. dra hab. Stanisława Pikulskiego*, red. J. Kasprzak, W. Cieślak, I. Nowicka, Szczycno 2015, s. 419.

w wyroku warunkowo umarzającym, jak i w toku okresu próby⁴¹ (art. 74 § 2 k.k. w zw. z art. 67 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Art. 74 § 2 k.k. w zw. z art. 67 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. przewiduje możliwość dokonywania zmian w przedmiocie dozoru w okresie próby, dopuszczając zwolnienie sprawcy od niego. Zwolnienie od dozoru może nastąpić także, jeżeli sprawowanie dozoru jest niemożliwe albo znacznie utrudnione z przyczyn niezawinionych przez skazanego (art. 74 § 2a k.k. w zw. z art. 67 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

Kodeks karny skarbowy, jak również odpowiednio stosowany art. 67 § 2 k.k. na podstawie art. 20 § 2 k.k.s. nie wskazują na kryteria oceny uzasadniające oddanie sprawcy pod dozór. Wobec powyższego pojawia się pytanie, jakie okoliczności uzasadniać będą decyzje sądu o oddaniu sprawcy pod dozór. Odnosząc się do tak zarysowanego zagadnienia, wskazać należy, że aktualny stan normatywny nie stwarza możliwości różnicowania przestępstw skarbowych (ze względu na rodzaj dobra chronionego prawem, lokalizację w obrębie części szczególnej czy rodzaj kary przewidzianej w zagrożeniu karą), których popełnienie uzasadniałoby oddanie lub nie sprawcy pod dozór. Skoro przyjmuje się, że dozór kuratora sądowego (zawodowego lub społecznego) sprowadza się do utrwalenia pozytywnej postawy sprawcy i pomocy w przewyżczeniu czynników prowadzących do popełniania przestępstw, jak również że ma na celu pomoc w readaptacji społecznej, to biorąc pod uwagę: przynależność przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych do grupy *mala prohibita*; zaliczenie przestępczości skarbowej do drobnej i średniej przestępczości; charakter dobra prawnego chronionego w prawie karnym skarbowym; motywy działania sprawcy, jak również to, że sprawca przestępstwa skarbowego to z reguły sprawca „przypadkowy” („okazjonalny”), o ustabilizowanej sytuacji życiowej, stwierdzić należy, że co do zasady stosowanie dozoru będzie zbędne. Stosowanie dozoru jest natomiast zasadne w stosunku do sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego (zob. art. 41 § 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 5 w zw. z art. 37 § 3 k.k.s.).

VII. WNIOSKI KOŃCOWE

System reakcji prawnokarnej na popełnienie danej kategorii czynu zabronionego powinien zostać oparty na środkach o zróżnicowanym poziomie dolegliwości. Z tego względu ustawodawca powinien z jednej strony przewidzieć środki reakcji prawnokarnej, które stwarzają możliwość złagodzenia odpowiedzialności karnej, z drugiej strony przewidzieć środki reakcji prawnokarnej służące wzmocnieniu odpowiedzialności karnej. Analiza rozwiązań normatywnych kształtujących system reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe uzasadnia stwierdzenie, że ustawodawca

41 G. Łabuda (w): P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, teza 23.

przewidział środki karnoprawnej reakcji o takim charakterze. W grupie środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe opartych na założeniu złagodzenia odpowiedzialności karnej (instytucje degresji karania) istotne znaczenie ma warunkowe umorzenie postępowania karnego.

Dokonując oceny warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe w prawie karnym skarbowym, należy wziąć pod uwagę nie tylko przepisy kształtujące materialnoprawne podstawy dla stosowania tej instytucji, ale również specyficzny na tle prawa karnego powszechnego system reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe. Na tym tle istotne znaczenie ma usytuowanie tej instytucji w systemie środków degresji karania i jej ewentualna konkurencyjność na tle innych środków reakcji prawnokarnej.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe nie zostało uregulowane w sposób w pełni autonomiczny i kompleksowy w Kodeksie karnym skarbowym. Odpowiednie stosowanie szeregu przepisów Kodeksu karnego kształtujących warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo powszechne mogłoby stanowić podstawę dla sformułowania wniosku, że model warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest tożsamy z modelem warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo powszechne. Tak jednak nie jest. Uzasadnione jest to wieloma względami. W prawie karnym skarbowym warunkowe umorzenie postępowania karnego jest środkiem karnym. Zaliczenie warunkowego umorzenia postępowania karnego do środków karnych nie jest błędem legislacyjnym. Rozwiązanie to należy pożytywać jako celowy zabieg legislacyjny. Mianowicie, odpowiada jednemu z podstawowych założeń polityczno-kryminalnych przydania wolnościowym środkom karnym opartym na idei poddania sprawcy próbie priorytetowej roli.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego może nastąpić za każde przestępstwo skarbowe.

Sąd, dokonując oceny, czy zaistniały materialnoprawne podstawy warunkowego umorzenia postępowania karnego, nie bada dopuszczalności stosowania tej instytucji, ze względu na zagrożenie karą, gdyż z art. 41 § 1 k.k.s. wynika wprost, że Kodeks karny skarbowy dopuszcza możliwość stosowania tej instytucji za każde przestępstwo skarbowe. Z tego względu należy stwierdzić, że na tej płaszczyźnie granice dopuszczalności stosowania tej instytucji zostały określone maksymalnie szeroko.

Rozszerzenie granic dopuszczalności warunkowego umorzenia postępowania karnego na wszystkie przestępstwa skarbowe oznacza, że instytucja ta dotyczy nie tylko czynów drobnych, ale również tych, które zaliczane są do tzw. średniej przestępczości. Rozwiązanie to zasługuje na akceptację. Nie zachodzą jakiegokolwiek przesłanki uzasadniające ograniczenie warunkowego umorzenia postępowania karnego do części przestępstw skarbowych. W szczególności nie stanowi uzasadnienia dla modyfikacji

art. 41 § 1 k.k.s. przesłanka negatywna dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s. czy przesłanka pozytywna odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego za przestępstwo skarbowe z art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s. Stopień społecznej szkodliwości „nie jest znaczny” nie tylko w przypadku czynów zagrożonych samoistną karą grzywny w stawkach dziennych (np. 120 stawek dziennych), ale również w przypadku przestępstw skarbowych, określanych jako najpoważniejsze ze wszystkich z części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, i to popełnionych w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia z art. 37 § 1 i art. 38 § 2 k.k.s. (zob. art. 41 § 1 *in fine* k.k.s.). Decydować będzie ocena konkretnego przypadku. Patrząc z tej perspektywy, nie można zapominać o specyfice dóbr chronionych prawem na gruncie prawa karnego skarbowego.

Przeprowadzona analiza doprowadziła do wniosku, że katalog dolegliwości, jakie sąd może stosować wobec sprawcy, warunkowo umarzając postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, jest węższy od katalogu dolegliwości, jakie sąd może stosować wobec sprawcy, warunkowo umarzając postępowanie karne za przestępstwo powszechne (por. art. 66 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 66 § 3 k.k.). Niemniej jednak przyjęty przez ustawodawcę model warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe pozwala na pewne różnicowanie dolegliwości stosowanych wobec sprawcy (długość okresu próby, dozór, obowiązki). Trzeba mieć jednak na uwadze, że w przypadku sprawcy przestępstwa skarbowego nie zawsze będzie zasadne oddanie sprawcy pod dozór czy nałożenie przez sąd obowiązków. Taka sytuacja będzie miała miejsce w przypadku sprawcy przestępstwa skarbowego, w związku z którym nie nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a sprawca naruszył obowiązki podatkowe o charakterze instrumentalnym. Podobną uwagę należy odnieść w stosunku do sprawcy przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i sprawca tę wymagalną należność publicznoprawną uścił w toku toczącego się postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe. Kodeks karny skarbowy pozwala zatem sądowi na zindywidualizowanie stosowania tego środka reakcji prawnokarnej. Jest to niewątpliwie walor tej instytucji, który wyróżnia ją na tle pozostałych instytucji regresji karnia.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe jest ważnym ogniwem w systemie reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe. Służy uelastycznieniu systemu reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe. Warunkowe umorzenie postępowania karnego jest wyrazem rezygnacji z karnia sprawcy. Odpowiada założeniu, że represja karna nie musi być oparta na karze. Jest odpowiedzią na poszukiwanie alternatywnych rozwiązań nie tylko wobec kary, ale również instytucji zaniechania ukarania sprawcy w postaci dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17–18 k.k.s.) i odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego (art. 19 k.k.s.).

Jest instytucją, która wzbogaca katalog instytucji degresji karania. Granice warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe zostały określone w taki sposób, że instytucja ta nie ma charakteru konkurującego wobec pozostałych instytucji degresji karania.

W prawie karnym powszechnym warunkowe umorzenie postępowania karnego jest postrzegane jako najłagodniejszy środek reakcji prawnokarnej. Odmienne miejsce zajmuje warunkowe umorzenie postępowania karnego w systemie środków degresji karania za przestępstwo skarbowe. Ze względu na kryterium rosnącego stopnia represyjności środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe najłagodniejszym środkiem reakcji okazuje się dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 17–18 k.k.s). Przemawia za tym całościowa analiza obu tych instytucji, w tym także skutków prawnych, jakie ich zastosowanie wywołuje dla sytuacji prawnej jednostki.

Walorem warunkowego umorzenia postępowania karnego jest także to, że instytucja ta wpisuje się w realizację podstawowego założenia polityczno-kryminalnego współczesnych systemów karania, jakim jest zróżnicowane traktowanie sprawców danej kategorii przestępczości. Stosowanie instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego pozwala zachować relacje pomiędzy stopniem winy i społecznej szkodliwości a stopniem dolegliwości stosowanej wobec sprawcy.

Warunkowe umorzenie postępowania karnego wzbogaca konsensualne sposoby zakończenia postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe. Jednocześnie wskazać należy, że podstawy materialnoprawne warunkowego umorzenia postępowania karnego zostały ukształtowane w taki sposób, że instytucja ta nie powoduje zakłócenia stosowania w praktyce dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z art. 17 k.k.s. Tej ostatniej instytucji przydano w prawie karnym skarbowym szczególną rolę.

Przy zauważalnym złagodzeniu odpowiedzialności karnej warunkowe umorzenie postępowania karnego pozwala w pełni zrealizować cele postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe, w szczególności cel egzekucyjny. Tym samym instytucja ta jest wyrazem założenia, że osiągnięcie celów postępowania, w tym celu egzekucyjnego, może nastąpić także w inny sposób niż poprzez wydanie wyroku na rozprawie. Odpowiada to wypracowanemu na gruncie prawa karnego skarbowego i znajdującemu swoje przełożenie w regulacji kształtującej system reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe założeniu priorytetu funkcji egzekucyjnej nad funkcją represyjną.

Stosowanie warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe ma charakter fakultatywny, co może być odczytywane jako ograniczenie lub przeszkoda dla stosowania tej instytucji. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na usytuowanie środka karnego warunkowego umorzenia postępowania karnego w systematyce środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe. Nie bez znaczenia jest przynależność tej instytucji do środków degresji karania. Zgodnie z założeniami

polityczno-kryminalnymi ustawodawca przydaje tej grupie środków prawnokarnej reakcji na przestępstwo skarbowe priorytetową rolę. Podejmując decyzję o stosowaniu warunkowego umorzenia postępowania karnego, sąd powinien postawić pytanie, czy jest to zasadne z punktu widzenia prewencji ogólnej i prewencji indywidualnej (art. 12 § 1 k.k.s.). Ogólnoprewencyjny i szczególnoprewencyjny cel reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe spotyka się z licznymi zastrzeżeniami. Jak trafnie wskazuje L. Wilk: „dyrektywa pozytywnej prewencji generalnej nie ma zatem samodzielnego waloru praktycznego dla wymiaru kary, gdyż stanowi tylko wyrażenie pewnej kategorii psychologicznej (czegoś, do czego się dąży, co się wyznacza do spełnienia, co pozostaje w sferze pragnień), która wynika z faktu ukarania odpowiednio do społecznej szkodliwości i w granicach winy. «Kształtowanie świadomości prawnej społeczeństwa», rozumiane w tej sferze jako socjalizowanie i społeczne integrowanie wokół wartości, jaką jest rzetelne wypełnianie obowiązków podatkowych, jest raczej zadaniem z zakresu sprawiedliwości podatkowej i edukacji moralnej niż z dziedziny polityki kryminalnej”⁴². Rola prewencji szczególnej jest ograniczona, czy nawet symboliczna. Nie jest bowiem rolą prawa karnego skarbowego wychowawcze oddziaływanie na sprawcę. Wobec powyższego przyjąć należy, że uzasadnienie decyzji o niestosowaniu warunkowego umorzenia postępowania karnego potrzebą kształtowania odpowiednich postaw społecznych poprzez powstrzymanie się od naruszenia zakazów przewidzianych w prawie karnym skarbowym nie jest możliwe do zaakceptowania.

Powyższe względy stanowią podstawę dla sformułowania końcowej konkluzji, że warunkowe umorzenie postępowania karnego za przestępstwo skarbowe spełnia szereg celów kryminalnopolitycznych. Jest racjonalnym instrumentem reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe. Jest odpowiedzią na poszukiwanie alternatywnych w stosunku do kar środków reakcji prawnokarnej na przestępstwo skarbowe.

dr Olaf Włodkowski

doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Karnego i Postępowania Karnego, Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Zielonogórski.

Doctor of Laws, Department of Criminal Law and Criminal Procedure, Institute of Legal Studies, Faculty of Law and Administration, University of Zielona Góra, Poland.

ORCID: 0000-0003-3127-6600

⁴² L. Wilk, *Szczególne cechy...*, s. 480.

ABSTRACT

Keywords: *conditional discontinuation of criminal proceedings, system of penal-law response to fiscal offences, degression of punishment institutions, fiscal penal law, fiscal offence*

Conditional discontinuation of criminal proceedings as a rational instrument of criminal policy

A rational system of criminal law response to a fiscal crime does not have to be based on punishment. Recognizing this, the legislator provided for a number of penal-law measures that constitute an alternative to punishment. They take the form of measures of economic sanctions and measures of degressive punishment. The subject of the analysis is one of the measures of probationary penal response, namely conditional discontinuation of criminal proceedings relating to a fiscal offence. The substantive law basis for conditional discontinuation of criminal proceedings is analysed and assessed. The analysis is carried out from the perspective of the specific nature of fiscal penal law, in particular the nature of fiscal offences. The analysis carried out in this way leads to the conclusion that this institution is a rational means of criminal law response to a fiscal offence.

Bibliografia

Błachnio Adam, *Węzłowe problemy warunkowego umorzenia postępowania w prawie karnym skarbowym*, „Probacja” 2016/2

Błachut Jacek, Keler Grzegorz, Soja Agnieszka, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2024

Bogdan Grzegorz, Nita Adam, Raglewski Janusz, Światłowski Andrzej, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007

Kaczor Robert, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego a ocena czynu i jego sprawcy*, „Przegląd Sądowy” 2011/11–12

Konarska-Wrzosek Violetta, Oczkowski Tomasz, Skorupka Jerzy, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010

Konarska-Wrzosek Violetta, Oczkowski Tomasz, Zgoliński Igor, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018

Konarska-Wrzosek Violetta, *System kar i środków karnych w Kodeksie karnym skarbowym* (w:) *Współczesne problemy karania i zaniechania karania za przestępstwa skarbowe*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, Warszawa 2023

Kowalski Sebastian, *Środki probacyjne w Kodeksie karnym skarbowym po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Probacja” 2015/3

Kozioł Tomasz, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Warszawa 2009

Kunicka-Michalska Barbara, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego* (w:) *System prawa karnego*, t. 6, *Kary i inne środki reakcji prawnokarnej*, red. M. Melezini, Warszawa 2016

Łabuda Grzegorz, *Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe*, „Probacja” 2009/3–4

Paluszkiewicz Hanna, Dudka Katarzyna, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego (rozważania na półwiecze jego istnienia w polskim systemie prawa)*, „Państwo i Prawo” 2020/11

Paluszkiewicz Hanna, Kowalski Sebastian, *Warunkowe umorzenie postępowania a zbieg przestępstwa i przestępstwa skarbowego z perspektywy procesowej* (w:) *Współczesne oblicza prawa karnego, prawa wykroczeń, kryminologii i polityki kryminalnej: Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Violetcie Konarskiej-Wrzosek*, red. J. Bojarski, N. Daško, J. Lachowski, T. Oczkowski, A. Ziółkowska, Warszawa 2023

Raglewski Janusz, *Zasady karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunki zmian* (w:) *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010

Sawicki Janusz, *Wykonywanie środków o charakterze wolnościowym w prawie karnym skarbowym*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2014/33

Sawicki Janusz, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego – próba oceny i kierunki zmian* (w:) *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010

Sawicki Janusz, *Zaniechanie ukarania sprawcy jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011

Siwik Zygyrd, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993

Skowronek Grzegorz, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020
Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego, „Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy” 1999/25

Szwejkowska Małgorzata, Kurzyński Michał, *Warunkowe umorzenie postępowania w prawie karnym skarbowym jako narzędzie polityki prymatu sankcji o charakterze nie izolacyjnym* (w:) *Meandry prawa karnego i kryminalistyki. Księga jubileuszowa prof. zw. dra hab. Stanisława Pikulskiego*, red. J. Kasprzak, W. Cieślak, I. Nowicka, Szczecino 2015

Wilk Leszek, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006

Wilk Leszek, Cichy Krzysztof, *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*,
„Prokuratura i Prawo” 2016/7–8

Wilk Leszek, Zagrodnik Jarosław, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2021

Pojęcia kluczowe: *postępowanie karne, tymczasowe aresztowanie*

Jerzy Skorupka

Uwagi o przedłużaniu tymczasowego aresztowania

ABSTRAKT

W opracowaniu poddano analizie przepisy dotyczące przedłużenia tymczasowego aresztowania, a zwłaszcza praktykę polskich sądów. Zjawisko to oceniono krytycznie z dogmatycznego punktu widzenia. Wskazano najczęstsze mankamenty w postaci: 1) automatyzmu przedłużania tego środka, 2) nierzetelnego uzasadniania decyzji o przedłużeniu aresztu, 3) pomijania orzecznictwa ETPCz, 4) braku kontroli prawidłowości postępowania przygotowawczego.

Stulecie czasopisma „Palestra” jest dobrą okazją do przypomnienia poglądów Aleksandra Mogilnickiego dotyczących przedłużania tymczasowego aresztowania zamieszczonych w jednym z pierwszych numerów tego czasopisma. Poglądy profesora i byłego Prezesa Sądu Najwyższego w tej kwestii są nadal aktualne i powinny zapaść w pamięć wszystkich sędziów. Podejmując tytułowy temat, w pierwszej kolejności należy jednak zważyć, że w literaturze monograficznej dotyczącej tymczasowego aresztowania¹ brakuje opracowania odnoszącego się wyłącznie do przedłużenia środków zapobiegawczych², w tym tymczasowego aresztowania. Jedynie w monografiach pióra J. Izydorczyka i K. Dąbkiewicza zamieszczone zostały stosowne rozdziały dotyczące

1 Zob. K. Dąbkiewicz, *Tymczasowe aresztowanie*, Warszawa 2012; D. Dudek, *Konstytucyjna wolność człowieka a tymczasowe aresztowanie*, Lublin 2000; J. Izydorczyk, *Stosowanie tymczasowego aresztowania w polskim postępowaniu karnym*, Kraków, Zakamycze 2002; J. Izydorczyk, *Praktyka stosowania tymczasowego aresztowania na przykładzie sądów Polskiej Centralnej*, Łódź 2002; *Środki przymusu w znowelizowanej procedurze karnej*, red. A. Lach, Toruń 2016; A. Murzynowski, *Areszt tymczasowy oraz inne środki zapobiegające uchylaniu się od sądu*, Warszawa 1963.

2 Tzw. wolnościowe środki zapobiegawcze stosowane są bezterminowo. Takie uregulowanie kwestionowane jest w literaturze przedmiotu, w której postuluje się stosowanie tych środków na czas określony, tak samo, jak tymczasowe aresztowanie. Zob. J. Skorupka, *Granice temporalne wolnościowych środków zapobiegawczych* (w:) *Artes serviunt vitae sapientia imperat. Proces karny sensu largo. Rzeczywistość i wyzwania. Księga jubileuszowa Profesora Tomasza Grzegorzczaka z okazji 70. urodzin*, Warszawa–Łódź 2019, s. 372.

tych kwestii³. Niewiele więcej miejsca tytułowemu zagadnieniu poświęcono w literaturze artykułowej⁴.

Tymczasem kwestia przedłużania tymczasowego aresztowania ma doniosłe znaczenie w ustawowym modelu stosowania tego środka, a także w praktyce jego stosowania. Ustawa procesowa przewiduje wszak możliwość pozbawienia wolności podejrzanego i oskarżonego, zastrzegając, że jest to dopuszczalne jedynie w razie wystąpienia określonych przesłanek. Pod adresem organów postępowania podejmujących decyzje o przedłużeniu pozbawienia wolności ustawa formułuje także różne zalecenia (dyrektywy) określające właściwy sposób postępowania.

Przepis art. 263 k.p.k., który ma kluczowe znaczenie dla tytułowej problematyki, posiada bardzo rozbudowaną treść normatywną. Składa się z ośmiu jednostek redakcyjnych, w których określone zostały dyrektywy i przesłanki przedłużenia tymczasowego aresztowania oraz maksymalny czas pozbawienia wolności. Do czynności procesowych przedłużenia tymczasowego aresztowania odnoszą się również przepisy art. 253 § 1 i 2 k.p.k., art. 257 § 1 k.p.k., art. 258 § 4 k.p.k., art. 264 § 2 k.p.k. i art. 344 k.p.k., określające dyrektywy adaptacji, minimalizacji i proporcjonalności oraz sposób postępowania sądu w razie skazania oskarżonego albo w razie umorzenia postępowania z powodu niepoczytalności sprawcy i orzeczenia środka zabezpieczającego, a także w razie skierowania aktu oskarżenia przeciwko osobie tymczasowo aresztowanej.

W pierwszym rzędzie należy odnotować, że stosownie do art. 263 § 1 k.p.k. tymczasowe aresztowanie w postępowaniu przygotowawczym powinno trwać nie dłużej niż trzy miesiące. Wymieniony przepis wyraża zasadę dotyczącą okresu stosowania tymczasowego aresztowania w postępowaniu przygotowawczym. Wynikają stąd ważne konsekwencje. Przede wszystkim dopuszczalne wyjątki od tej zasady powinny być interpretowane rygorystycznie, z zakazem stosowania wykładni rozszerzającej. Poza tym postępowanie przygotowawcze, w którym jest stosowane tymczasowe aresztowanie, powinno być należycie zaplanowane, zorganizowane i przeprowadzone, aby zostało zakończone w ciągu trzech miesięcy. Przedłużenie tymczasowego aresztowania nie następuje automatycznie, a ustawa nie określa tej czynności jako oczywistego następstwa zastosowania tymczasowego aresztowania. Powinnością organów postępowania przygotowawczego jest zatem zorganizowanie śledztwa w taki sposób, aby było prowadzone sprawnie i szybko, aby jego zakres przedmiotowy i podmiotowy nie

3 Zob. J. Izydorczyk, *Stosowanie tymczasowego aresztowania...*, s. 262–322; K. Dąbkiewicz, *Tymczasowe aresztowanie...*, s. 227–259.

4 Zob. M. Burchard, *Długość tymczasowego aresztowania w świetle orzeczeń ETPCz w sprawach przeciwko Polsce*, „Palestra” 2007/7–8; A. Gaberle, *Nadzwyczajne przedłużenie tymczasowego aresztowania*, „Państwo i Prawo” 1997/2; P. Kardas, *Kontrowersje wokół uprawnienia (i obowiązku) sądu do badania trafności kwalifikacji prawnej w postępowaniu w przedmiocie tymczasowego aresztowania*, PS 2009/10; P. Kardas, M. Dąbrowska-Kardas, *Zasada minimalizacji tymczasowego aresztowania w postępowaniu jurysdykcyjnym*, „Państwo i Prawo” 2010/1; E. Kruk, *O stosowaniu tymczasowego aresztowania przez sąd po wniesieniu aktu oskarżenia*, „Prokuratura i Prawo” 1996/6; A. Murzynowski, *Tymczasowe aresztowanie i zatrzymanie w postępowaniu karnym*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Społeczny” 1984/3.

powodował przewlekłości postępowania oraz ujemnej oceny zarządzania tym etapem procesu karnego. Wymienione organy już w momencie wszczęcia śledztwa, a w każdym razie w chwili zastosowania tymczasowego aresztowania wobec osób podejrzanych, powinny mieć w polu widzenia jego zakończenie. Prawidłowe zarządzanie śledztwem wymaga zatem nie tylko sprawnego i szybkiego prowadzenia postępowania dowodowego, ale przede wszystkim stosowania tymczasowego aresztowania na takim etapie postępowania przygotowawczego, żeby mogło ono być zakończone w ciągu trzech miesięcy stosowania tego środka.

Dyrektywa zakończenia postępowania przygotowawczego, w którym jest stosowane tymczasowe aresztowanie w terminie trzech miesięcy, ma swoje uzasadnienie aksjologiczne. Jeżeli wolność osobista jednostki jest prawem zagwarantowanym w art. 41 ust. 1 Konstytucji RP, to organy państwa powinny prowadzić postępowanie przedsądowe w taki sposób, aby pozbawienie tej wolności następowało nie tylko na zasadach i w trybie określonym w ustawie, ale także w ograniczonym horyzoncie czasowym.

Tymczasem w praktyce stosowania prawa, w wielu sprawach tymczasowe aresztowanie stosowane jest na wczesnym etapie śledztwa, po czym przeprowadzane są liczne czynności dowodowe. Zasada wyrażona w art. 263 § 1 k.p.k. wymaga jednak innej metodyki postępowania przygotowawczego albo innych metod zarządzania postępowaniem przygotowawczym dla sprawnego osiągnięcia jego celów. W lapidarnym ujęciu powinny się one wyrażać w zdaniu „najpierw dowody, a później areszt tymczasowy”, a nie odwrotnie.

Stosownie do art. 263 § 2 k.p.k. przedłużenie tymczasowego aresztowania na okres przekraczający trzy miesiące może nastąpić jedynie wtedy, jeżeli ze względu na szczególne okoliczności sprawy nie można było ukończyć postępowania przygotowawczego w terminie stosowania tego środka. Szczególnymi okolicznościami sprawy powodującymi brak możliwości zakończenia postępowania przygotowawczego w terminie tymczasowego aresztowania podejrzanego będą obiektywnie występujące przeszkody tamujące przebieg postępowania przygotowawczego, których usunięcie nie było możliwe w terminie trzech miesięcy. Muszą to być przeszkody niezawinione przez organ prowadzący postępowanie, których usunięcie nie było możliwe pomimo należytej staranności tego organu.

Przy ocenie owych okoliczności sąd powinien mieć na względzie, że organy ścigania mogą korzystać ze wszelkich zasobów państwa. Brak chęci czy umiejętności wykorzystania środków, które państwo stawia do dyspozycji organów ścigania, nie może „obciążać” oskarżonego. Z tego względu „szczególną okolicznością” nie jest organizacyjna niewydolność organów ścigania, a tym samym brak możliwości podołania przez te organy zadaniom, które do nich należą. Wadliwa organizacja i nieumiejętne zarządzanie śledztwem skutkujące przewlekłością postępowania, choćby wynikały

z dysproporcji zadań i środków, są stanem, za który tymczasowo aresztowany nie może ponosić odpowiedzialności. W konsekwencji wadliwa organizacja postępowania przygotowawczego nie może uzasadniać przedłużenia tymczasowego aresztowania, gdyż podejrzany nie może ponosić ujemnych konsekwencji takiego stanu rzeczy, w tym braku odpowiedniego działania organów ścigania i braku skutecznego nadzoru nad podległymi pracownikami i funkcjonariuszami policji⁵.

Jeżeli usuwa się z pola widzenia zakończenie śledztwa, nie ogranicza jego zakresu przez wyłączenie kolejnych wątków do odrębnego prowadzenia, to aresztowanie nie służy zakończeniu postępowania, zatem nie jest celowe, a przez to nie powinno być stosowane. Sąd powinien mieć na względzie, że w takim wypadku nie występują szczególnie okoliczności uzasadniające przedłużenie omawianego środka zapobiegawczego. Tak samo należy postąpić, jeżeli potrzeba zabezpieczenia konkretnych dowodów znana była od początku śledztwa, a pomimo to nie zabezpieczono ich. Występuje wtedy przewlekłość postępowania przygotowawczego i brak koncentracji czynności, a nie szczególnie okoliczności, o których mowa w art. 263 § 2 k.p.k.

„Szczególną okolicznością” w rozumieniu art. 263 § 2 k.p.k. nie może być potrzeba gromadzenia kolejnych dowodów niezbędnych do wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy albo zmiany przedstawionego podejrzanemu zarzutu lub przedstawienia nowego zarzutu⁶. Zasadność stosowania i utrzymywania tymczasowego aresztowania podlega jednak ocenie na podstawie realiów sprawy, a zatem stanu sprawy w chwili podejmowania decyzji o ewentualnym przedłużeniu tymczasowego aresztowania, a nie ewentualnych możliwości rozszerzenia ram postępowania na czyny nieobjęte dotychczas wydanym postanowieniem o przedstawieniu zarzutów.

Trafnie zaakcentowano to w postanowieniu SA w Krakowie z 14.08.1997 r. (II AK 177/97), w którym wskazano, że dla stwierdzenia szczególnych okoliczności uzasadniających przedłużenie tymczasowego aresztowania znaczenie mają starania organów śledczych o uzyskanie jedynie tych dowodów, które dotyczą czynu objętego postanowieniem o przedstawieniu zarzutów. Sprawdzenie hipotetycznych możliwości popełnienia przez tymczasowo aresztowanego także innych przestępstw wykracza poza granice podejrzenia, które spowodowało tymczasowe aresztowanie (art. 249 § 1 k.p.k.), oraz nie daje aresztowanemu szansy obrony, skoro nie wie, o co się go jeszcze podejrzewa.

Obowiązkiem organu prowadzącego śledztwo jest zatem takie kształtowanie jego przebiegu, aby wielowątkowość i wieloosobowość sprawy nie wpływały negatywnie na ocenę sprawności postępowania wobec poszczególnych podejrzanych.

5 Zob. post. SA w Krakowie: z 27.12.2000 r. (II AKz 297/00), „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2000/12, poz. 30; z 1.02.2001 r. (II AKz 29/01), „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2001/2, poz. 26; z 13.03.2001 r. (II AKz 71/01), „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2001/3, poz. 38; post. SA w Białymstoku z 13.12.1996 r. (II AKo 146/96), OSA 1997/9, poz. 38.

6 Zob. post. SN z 12.03.2009 r. (WZ 15/09), OSNKW 2009/7, poz. 52; post. SA w Krakowie z 5.11.2009 r. (II AKz 455/09), KZS 2009/12, poz. 63.

Czynności procesowe prowadzone w stosunku do niektórych podejrzanych mogą usprawiedliwiać utrzymywanie tymczasowego aresztowania wobec pozostałych podejrzanych tylko wówczas, gdy ich przedmiotem są okoliczności mogące mieć znaczenie dla ich odpowiedzialności. Podobnie potrzeba wykonania niezbędnych ekspertyz, zwłaszcza gdy dotyczą one innego podejrzanego, a nie tego, którego przedłużanie tymczasowego aresztowania dotyczy, nie może stanowić wystarczającego uzasadnienia dla przedłużenia tymczasowego aresztowania.

Sąd, podejmując decyzję o przedłużeniu tymczasowego aresztowania, powinien przeprowadzić rzetelną i dogłębną analizę czynności, które mają być przeprowadzone w postępowaniu przygotowawczym, konieczności ich przeprowadzenia, a przede wszystkim powodów, które sprawiły, że wcześniej czynności te nie mogły być wykonane. Sąd nie może poprzestać na stwierdzeniu zasadności wykonania zaplanowanych w śledztwie czynności dowodowych, ale stosownie do przepisu art. 263 § 2 k.p.k. powinien ustalić, dlaczego tych czynności nie wykonano dotychczas. W przepisie art. 263 § 2 k.p.k. nie chodzi jednak o to, czy zaplanowane czynności dowodowe powinny być przeprowadzone, ale o to, dlaczego tych czynności nie wykonano wcześniej.

Prokurator powinien więc wykazać, dlaczego nie ukończył śledztwa przeciwko podejrzanemu w terminie, na który zastosowano wobec niego tymczasowe aresztowanie. Z wniosku prokuratora o przedłużenie tymczasowego aresztowania powinno wynikać, jakie czynności dowodowe zostały przeprowadzone i które z nich miały związek z zarzutami przedstawionymi podejrzanemu tymczasowo aresztowanemu. Jeżeli w rzeczonym wniosku zostały podane czynności dowodowe planowane do przeprowadzenia, obowiązkiem prokuratora jest wyjaśnienie, dlaczego, z jakich powodów nie wykonano tych czynności wcześniej. Jeszcze raz należy zaakcentować, że przedłużenie tymczasowego aresztowania dopuszczalne jest jednak jedynie w postępowaniu należyście zorganizowanym i zarządzanym. Oskarżony (podejrzany) nie może bowiem ponosić konsekwencji wadliwie zaplanowanego i prowadzonego postępowania, co jasno wynika z ugruntowanego orzecznictwa ETPCz, dostępnego we wszystkich portalach orzecznictwa sądów polskich i międzynarodowych trybunałów.

Słusznie zatem przyjmuje się, że decyzja o przedłużeniu tymczasowego aresztowania powinna być poprzedzona skontrolowaniem przebiegu postępowania przygotowawczego⁷. Obok badania kwestii bezprawnego utrudniania prawidłowego toku postępowania i przesłanek tymczasowego aresztowania podejrzanego, sąd powinien skontrolować okoliczności, które spowodowały, że tego stadium postępowania nie można było ukończyć w terminie tymczasowego aresztowania podejrzanego. Kontrola ta nie może sprowadzać się do automatycznego aprobowania przedłożonego sądowi wniosku o przedłużenie wymienionego środka i przyjmowania na wiarę tego, co zostało tam napisane. Powinnością sądu jest jednak pryncypialne stosowanie przepisów

7 Zob. post. SA w Krakowie z 24.07.1996 r. (II AKz 311/96), „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 1996/7–8, poz. 58.

o tymczasowym aresztowaniu, a nie dbanie o interesy postępowania przygotowawczego. Zadaniem sądu jest ochrona wolności jako zasady konstytucyjnej, a nie wyjątków od tej zasady.

Podsumowując powyższe uwagi, należy więc stwierdzić, że przepisy art. 263 § 1 i 2 k.p.k. wyrażają dyrektywę prawidłowej organizacji postępowania przygotowawczego. Dyrektywa ta jeszcze mocniej została wyrażona w art. 263 § 4 k.p.k., z którego wynika, że postępowanie przedsądowe ma być prowadzone w taki sposób, aby nie było potrzeby stosowania tymczasowego aresztowania przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, gdyż w takim wypadku przedłużenie wymienionego środka może nastąpić jedynie wyjątkowo.

Warto przypomnieć, że dyrektywa prawidłowej organizacji postępowania przygotowawczego była wyrażona w przepisach Kodeksu postępowania karnego z 1928 r., a w literaturze poświęcano jej sporo uwagi. Zgodnie z art. 171 § 1 i 2 k.p.k. z 1928 r.⁸ w dochodzeniu aresztowanie podejrzanego mogło trwać najwyżej dwa miesiące, a na uzasadniony wniosek sędziego śledczego lub sądu grodzkiego mógł przedłużyć areszt jeszcze najwyżej o miesiąc. Dalszego przedłużenia nie można było już udzielić. Interpretując wymienione uregulowanie, Aleksander Mogilnicki⁹ stwierdzał, że sąd powinien z całą starannością badać, czy dochodzenie było prowadzone w szybkim tempie oraz czy czynności, które mają być wykonane, są na tyle ważne, że usprawiedliwiają przedłużenie aresztowania, albo czy można wypuścić aresztowanego i prowadzić dochodzenie w dalszym ciągu. Natomiast zgodnie z art. 172 § 1 k.p.k. aresztowanie w toku śledztwa łącznie z dochodzeniem mogło trwać najwyżej sześć miesięcy. Dalszego przedłużenia aresztu sąd okręgowy mógł udzielić tylko wtedy, gdy zachodziła konieczność dokonania czynności śledczych poza granicami Polski albo gdy ze względu na szczególne okoliczności sprawy sąd uznał, że śledztwo w terminie sześciu miesięcy nie można było ukończyć. W tym wypadku A. Mogilnicki stwierdzał, że przedłużenie aresztowania ponad okres przekraczający sześć miesięcy powinno mieć wyjątkowy charakter, gdyż „6 miesięcy to tak długi okres, że nawet bardzo zawile śledztwo można w tym czasie ukończyć”. Dlatego sędziemu śledczemu we wniosku o przedłużenie tymczasowego aresztowania obowiązuje jest „udowodnić, że bez jego opieszałości śledztwo nie mogło być ukończone w wymienionym terminie”¹⁰. Jeżeli zaś sąd okręgowy uznał, że ze strony sędziego śledczego lub innych władz była opieszałość, bez której śledztwo można by zakończyć, powinien odmówić przedłużenia i wypuścić aresztowanego¹¹. Poza tym sąd powinien rozważyć, czy czynności śledztwa, których jeszcze nie ukończono, są

8 Art. 171 § 1 i 2 k.p.k. według stanu prawnego obowiązującego na podstawie tekstu jednolitego k.p.k. ogłoszonego w dniu 30.09.1932 r.

9 Zob. A. Mogilnicki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do tekstu jednolitego ogłoszonego w dniu 30.09.1932 r.*, Kraków 1933, s. 362; *Tymczasowe aresztowanie. Rutyna i interpretacja*, „Palestra” 1930/10–11, s. 449–459.

10 Zob. A. Mogilnicki, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 363.

11 A. Mogilnicki, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 363.

tak ważne, że uzasadniają dalsze przedłużenie aresztu. A. Mogilnicki uważał, że choć nie wynika to wprost z art. 172 k.p.k., to jednak *ratio legis* tego przepisu nakazuje przyjąć, że sąd okręgowy obowiązany był oznaczyć termin prekluzyjny, poza który aresztowanie nie może się przeciągnąć¹². Zdaniem tego Autora, po upływie sześciu miesięcy sprawa, choćby najbardziej zawiła, jest już tak wyjaśniona, że sąd okręgowy może określić, ile czasu potrzeba, żeby śledztwo ukończyć¹³.

W stanie prawnym obowiązującym w dniu 1.01.1963 r. nadzwyczajne przedłużenie tymczasowego aresztowania w postępowaniu przygotowawczym uregulowane było w art. 158 § 4 k.p.k. z 1928 r., zgodnie z którym na wniosek Prokuratora Generalnego Sąd Najwyższy mógł przedłużyć tymczasowe aresztowanie na czas oznaczony („udzielić dalszego przedłużenia”), jeżeli ze względu na szczególne okoliczności sprawy nie można było ukończyć śledztwa w terminie dziewięciu miesięcy.

W tej kwestii Andrzej Murzynowski stwierdził, że nieukończenie śledztwa w zaplanowanym terminie nie zawsze powoduje konieczność przedłużenia tymczasowego aresztowania; „zebranie i zabezpieczenie podstawowej ilości dowodów może czynić zbędnym dalsze stosowanie tego środka”¹⁴. Mając na względzie, że zgodnie z art. 158 § 4 k.p.k. organem uprawnionym do przedłużenia tymczasowego aresztowania na okres powyżej dziewięciu miesięcy był Sąd Najwyższy, który mógł przedłużyć ten środek na czas oznaczony, A. Murzynowski wyrażał pogląd, że SN może przedłużyć tymczasowe aresztowanie tylko jeden raz. Według Profesora odmienna interpretacja art. 158 § 4 k.p.k. „oznaczałaby uznanie możliwości przedłużania aresztu tymczasowego w nieskończoność, co pozostawałoby w wyraźnej sprzeczności z samą ideą ograniczenia czasu trwania aresztu tymczasowego w śledztwie”¹⁵. Wcześniej taki pogląd A. Murzynowski wyraził w komentarzu do Kodeksu postępowania karnego, który opracował wspólnie z L. Hochbergiem i L. Schaffem¹⁶.

Widać więc, że w piśmiennictwie prawniczym już A. Mogilnicki, a następnie A. Murzynowski wskazywali konieczność sprawowania przez sąd udzielający przedłużenia tymczasowego aresztowania kontroli szybkości i sprawności prowadzonego postępowania przygotowawczego oraz zasadności planowanych czynności dowodowych. Obecnie również podnosi się, że uzasadniają wniosek o przedłużenie tymczasowego aresztowania, prokurator powinien wykazać, że dołożono najdalej idącej staranności dla sprawnego przebiegu postępowania przygotowawczego i skoncentrowano

12 A. Mogilnicki, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 364.

13 A. Mogilnicki, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 364.

14 Zob. A. Murzynowski, *Areszt tymczasowy oraz inne środki zapobiegające uchylaniu się od sądu*, Warszawa 1963, s. 195.

15 A. Murzynowski, *Areszt tymczasowy...*, s. 196–197.

16 Zob. L. Hochberg, A. Murzynowski, L. Schaff, *Komentarz do Kodeksu postępowania karnego*, Warszawa 1959, s. 193–194, którzy stwierdzali, że w art. 158 k.p.k. intencją ustawodawcy jest ograniczenie, a przez to skrócenie czasu stosowania aresztu tymczasowego w toku postępowania przygotowawczego do chwili wniesienia aktu oskarżenia. Sąd Najwyższy może przedłużyć wymieniony środek tylko raz.

czynności dowodowe w celu ograniczenia czasu trwania tego środka do niezbędnego minimum¹⁷. Podaje się również, że przed podjęciem decyzji o przedłużeniu tymczasowego aresztowania sąd obowiązany jest ocenić sprawność postępowania przygotowawczego oraz zbadać przyczyny jego nieukończenia, ustalając, czy rzeczywiście nie można było ukończyć postępowania w terminie¹⁸. Podejrzany nie może ponosić negatywnych konsekwencji niewłaściwego zorganizowania i prowadzenia postępowania przygotowawczego, którego nadmierne rozbudowanie podmiotowe i przedmiotowe ostatecznie może prowadzić do niemożliwości jego ukończenia w rozsądnym terminie. Przedłużenie tymczasowego aresztowania ma stymulować sprawne prowadzenie postępowania¹⁹.

Podkreśla się również, że przedłużenie tymczasowego aresztowania dopuszczalne jest jedynie w prawidłowo prowadzonym postępowaniu. Jeżeli zwłoka w rozpoznaniu i zakończeniu sprawy wynika z wadliwej organizacji postępowania przygotowawczego lub sądowego, nie może to stanowić podstawy do przedłużenia tymczasowego aresztowania oskarżonego²⁰.

Gwarancyjny charakter przepisów art. 263 § 2 i 4 k.p.k. wyraża się w tym, że zapobiegają dowolnie długiemu tymczasowemu aresztowaniu w postępowaniu przygotowawczym, określając granice temporalne tego środka zapobiegawczego. Niedopuszczalne jest zwłaszcza rozszerzające interpretowanie przesłanek „szczególne okoliczności” oraz „wykonywania czynności dowodowych o szczególnej zawiłości”. Wymienioną sytuację celnie oddaje myśl A. Murzynowskiego, że jeżeli w ciągu 12 miesięcy stosowania tymczasowego aresztowania nie zdołano zakończyć postępowania przygotowawczego, to „nie nadaje się ono do dalszego prowadzenia”. Jeżeli zaś występuje konieczność dalszego prowadzenia śledztwa, to już bez stosowania wobec podejrzanego tymczasowego aresztowania. Z tego względu prokurator, planując czynności dowodowe w śledztwie, w którym jest stosowany wymieniony środek, musi zakreślić temporalne granice postępowania dowodowego, które nie mogą zostać przedłużone.

Funkcją wymienionych przepisów i wyrażonej w nich dyrektywy prawidłowej organizacji postępowania przygotowawczego jest nie tylko kontrola zarządzania postępowaniem przygotowawczym, ale także zapewnienie szybkiego i sprawnego postępowania²¹, gdyż łączny okres stosowania tymczasowego aresztowania do chwili wydania pierwszego wyroku przez sąd pierwszej instancji nie może przekroczyć dwóch lat

17 Zob. P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgrzyzek, *Kodeks postępowania karnego*, red. P. Hofmański, Warszawa 2007, t. 1, s. 1202–1203.

18 Zob. T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2011, s. 602.

19 T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie...*, s. 602.

20 T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie...*, s. 601.

21 Zob. *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. A. Sakowicz, Warszawa 2018, s. 707. Wskazuje się tam, że katalog przesłanek przedłużenia tymczasowego aresztowania określonych w art. 263 § 4 k.p.k. wiąże się z intencją ustawodawcy, by mobilizować organy procesowe do sprawnego i efektywnego postępowania oraz ograniczyć, w miarę możliwości, czas stosowania najsurowszego środka zapobiegawczego, szczególnie gdy postępowanie nie dotyczy zbrodni.

(art. 263 § 3 k.p.k.). Przepis art. 263 § 4 k.p.k. spełnia zatem funkcję limitującą czas trwania tymczasowego aresztowania w postępowaniu przygotowawczym, tak samo jak przepis art. 263 § 2 k.p.k.²², oraz dodatkową funkcję limitującą zakres czynności dowodowych wykonywanych w związku z zarzutem/zarzutami przedstawionym podejrzanemu. Wymieniona funkcja nie ogranicza prokuratora w samodzielnym prowadzeniu postępowania przygotowawczego i określeniu podmiotowego i przedmiotowego zakresu tego postępowania. Ogranicza jedynie zakres czynności dowodowych podejmowanych dla potwierdzenia zasadności zarzutu przedstawionego podejrzanemu, który jest tymczasowo aresztowany. Prokurator powinien mieć wszak świadomość, że to sąd rozstrzyga o winie oskarżonego na podstawie dowodów ujawnionych na rozprawie głównej. W postępowaniu przygotowawczym prokurator nie musi przeprowadzać wszystkich możliwych czynności dowodowych, gdyż wszechstronne wyjaśnienie sprawy nie jest celem tego postępowania. Metodyczną powinnością i prawnym obowiązkiem wynikającym z zasady legalizmu określonej w art. 10 § 1 k.p.k. oraz z celów postępowania przygotowawczego określonych w art. 297 § 1 k.p.k. jest przeprowadzenie czynności dowodowych jedynie w takim zakresie, który pozwoli na zebranie dowodów stwarzających podstawę do podjęcia decyzji o sposobie zakończenia śledztwa lub dochodzenia, tj. ich umorzenia albo skierowania skargi publicznej do właściwego sądu. Jeżeli jakieś okoliczności nie zostaną wyjaśnione w postępowaniu przygotowawczym, a mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, prokurator na rozprawie głównej może domagać się przeprowadzenia określonych czynności i uzyskania na ich podstawie stosownych środków dowodowych. Rola i zadania prokuratora nie kończą się więc na skierowaniu aktu oskarżenia. Przeciwnie, z tą chwilą dopiero się rozpoczynają, gdyż prokurator jako oskarżyciel publiczny ma przekonać sąd do zasadności aktu oskarżenia.

Wymienione okoliczności powinien mieć zawsze w polu widzenia sąd apelacyjny rozpoznający wniosek prokuratora o nadzwyczajne przedłużenie tymczasowego aresztowania, jak również to, że tymczasowe aresztowanie nie może być stosowane dla wygody prokuratora. Jeżeli prokurator chce wykonać czynności dowodowe konieczne do zakończenia śledztwa, to nie ma ku temu przeszkód, z tym że warunkiem przeprowadzenia tych czynności nie może być tymczasowe aresztowanie podejrzanego, a przeszkodą do przeprowadzenia tych czynności nie może być przebywanie podejrzanego na wolności.

Pomimo że z przepisów art. 263 § 1, 2 i 4 k.p.k. z łatwością można odkodować dyrektywę prawidłowej organizacji postępowania przygotowawczego, nie określają one wyraźnie obowiązku skontrolowania przez sąd prawidłowości postępowania przygotowawczego, a także skontrolowania przez sąd apelacyjny prawidłowości postępowania sądowego w razie przedłużenia tymczasowego aresztowania na okres przekraczający dwa lata. Co prawda, przepisy art. 263 § 2 k.p.k. i art. 263 § 4 k.p.k. wymagają od

22 Zob. A. Gaberle, *Nadzwyczajne przedłużenie tymczasowego aresztowania*, „Państwo i Prawo”. 1997/2, s. 51.

sądu przedłużającego tymczasowe aresztowanie zbadania, czy w sprawie wystąpiły szczególne okoliczności, ze względu na które nie można było ukończyć postępowania przygotowawczego w terminie zastosowanego tymczasowego aresztowania, a także zbadania, czy w razie złożenia wniosku o przedłużenie tymczasowego aresztowania w postępowaniu przygotowawczym na okres przekraczający 12 miesięcy konieczność taka wynika z zawieszenia postępowania, wykonywania czynności zmierzających do ustalenia lub potwierdzenia tożsamości oskarżonego, wykonywania czynności dowodowych w sprawie o szczególnej zawichości lub poza granicami kraju, ale brakuje uregulowania, które stymulowałoby sąd do szczególnej troski o sprawność postępowania, w którym oskarżony jest tymczasowo aresztowany, a tym samym mechanizmów zapobiegających możliwości nadużywania tego środka. Z wymienionych powodów należy rozważyć nałożenie na sąd przedłużający tymczasowe aresztowanie wyraźnego i jednoznacznego obowiązku skontrolowania prawidłowości postępowania przygotowawczego oraz postępowania sądowego przez pryzmat ich prawidłowej organizacji, sprawności i szybkości.

Należy też zauważyć, że przepis art. 263 § 4 k.p.k. w nieuprawniony sposób różnicuje przesłanki przedłużenia tymczasowego aresztowania na okres przekraczający 12 miesięcy w zależności od etapu, na którym prowadzone jest postępowanie. Jeżeli przedłużenie tymczasowego aresztowania na wymieniony okres następuje w postępowaniu przygotowawczym, wymagane jest spełnienie dodatkowych przesłanek określonych w art. 263 § 4 i 4b k.p.k. Natomiast spełnienie dodatkowych przesłanek nie jest wymagane, gdy przedłużenie tego środka na okres przekraczający 12 miesięcy następuje w postępowaniu sądowym. Innymi słowy, jeżeli prokurator chce przedłużyć tymczasowe aresztowanie na okres przekraczający 12 miesięcy, musi wykazać wystąpienie dodatkowych szczególnych przesłanek z art. 263 § 4 i 4b k.p.k., a gdy sąd pierwszej instancji chce przedłużyć ten środek na wymieniony okres, nie musi tego robić. Zróznicowanie przesłanek szczególnych przedłużenia tymczasowego aresztowania w zależności od etapu postępowania, na którym stosowany jest ten środek, uchybia zasadzie proporcjonalności, gdyż niezasadnie „zwalnia” sąd z powinności wykazania szczególnych okoliczności warunkujących przedłużenie tego środka na okres przekraczający 12 miesięcy, a tym samym z traktowania tymczasowego aresztowania jako środka o wyjątkowym charakterze. Wydaje się, że ujednolicenia szczególnych przesłanek przedłużenia tymczasowego aresztowania, o których mowa w art. 263 § 4 k.p.k., wymagają też przepisy art. 5 ust. 3 EKPC oraz art. 9 ust. 3 MPPOiP, które przyznają osobie tymczasowo aresztowanej prawo do zakończenia postępowania sądowego w rozsądnym terminie. Limitacja tymczasowego aresztowania w postępowaniu sądowym za pomocą szczególnych przesłanek tego środka stanowi zaś instrument realizacji dyrektywy zakończenia rozprawy w rozsądnym terminie.

Na koniec należy odnotować, że instytucja tymczasowego aresztowania powinna polegać nie tylko na izolacji oskarżonego, ale powinna być także środkiem tymczasowym, stosowanym jedynie przez określony czas. Przepis art. 263 § 4 k.p.k. nie określa jednak żadnych ograniczeń skutkujących brakiem możliwości dalszego stosowania tymczasowego aresztowania. W świetle tego przepisu, zakończenie tymczasowego aresztowania nie wynika z ograniczeń ustawowych, a zatem związanych z istotą tej instytucji, ale z ograniczeń faktycznych, wynikających z przebiegu postępowania karnego. Trafnie więc stwierdził TK, iż „element tymczasowości” takiego aresztowania staje się bardzo nieostro²³ oraz że konstrukcja art. 263 § 4 k.p.k. czyni wymienioną „normę nader łatwą do zastosowania, gdyż przesłanki w niej występujące z trudem poddają się określonemu i obiektywnemu kryteriom oceny”²⁴.

Tymczasem zasada proporcjonalności wymaga zachowania proporcji pomiędzy celem tymczasowego aresztowania a ciężarami, jakie ta instytucja nakłada na oskarżonego tymczasowo aresztowanego²⁵. Zwrócić należy też uwagę, że z art. 5 ust. 3 EKPC wynika prawo do rozsądnego czasu aresztowania w toku procesu karnego²⁶. Pomimo że brzmienie wymienionego przepisu nie pozwala na zdekodowanie jakiejś sztywnej granicy czasu trwania aresztowania, należy wnosić, że nie zezwala on na nieograniczone czasowo aresztowanie. Rozsądny termin aresztowania substancjalnie zawiera czasowe ograniczenie stosowania tego środka. Z art. 5 ust. 3 EKPC wynika wszak, że jeżeli sprawy nie będzie można zakończyć w rozsądnym terminie, należy odstąpić od tymczasowego aresztowania oskarżonego. Dostrzegając skomplikowanie tego zagadnienia, wyrazić należy jednak stanowisko, że brak określenia maksymalnego czasu tymczasowego aresztowania uchybia wymogom zasady proporcjonalności oraz przepisowi art. 5 ust. 3 EKPC.

prof. dr hab. Jerzy Skorupka

Uniwersytet Wrocławski.

University of Wrocław.

ORCID: 0000-0002-6123-5538

23 Zob. wyr. TK z 24.07.2006 r. (SK 58/03).

24 Wyr. TK z 24.07.2006 r. (SK 58/03).

25 Zob. przykładowo wyr. TK z 29.06.2005 r. (SK 34/04).

26 Zob. *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, t. 1, *Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2010, s. 222.

ABSTRACT

Keywords: *criminal procedure, pre-trial detention*

Remarks about extending pre-trial detention

The study analyses the provisions on extension of pre-trial detention, especially the practice of Polish courts. This phenomenon is critically evaluated from a dogmatic point of view. The most common shortcomings are identified as: (1) the automatism of extending detention; (2) inadequate justification of detention extension decisions; (3) disregarding the case law of the ECtHR; (4) lack of review concerning the correctness of pre-trial proceedings.

Bibliografia

- Burchard Maria**, *Długość tymczasowego aresztowania w świetle orzeczeń ETPCz w sprawach przeciwko Polsce*, „Palestra” 2007/7–8
- Dąbkiewicz Krzysztof**, *Tymczasowe aresztowanie*, Warszawa 2012
- Dudek Dariusz**, *Konstytucyjna wolność człowieka a tymczasowe aresztowanie*, Lublin 2000
- Gaberle Andrzej**, *Nadzwyczajne przedłużenie tymczasowego aresztowania*, „Państwo i Prawo” 1997/2
- Grzegorzczak Tomasz, Tylman Janusz**, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2011
- Leon Hochberg, Adam Murzynowski, Ludwik Schaff**, *Komentarz do Kodeksu postępowania karnego*, Warszawa 1959
- Hofmański Piotr, Sadzik Edward, Zgryzek Kazimierz**, *Kodeks postępowania karnego*, red. P. Hofmański, Warszawa 2007, t. 1
- Izydorczyk Jacek**, *Praktyka stosowania tymczasowego aresztowania na przykładzie sądów Polski centralnej*, Łódź 2002
- Izydorczyk Jacek**, *Stosowanie tymczasowego aresztowania w polskim postępowaniu karnym*, Kraków, Zakamycze 2002
- Kardas Piotr**, *Kontrowersje wokół uprawnienia (i obowiązku) sądu do badania trafności kwalifikacji prawnej w postępowaniu w przedmiocie tymczasowego aresztowania*, „Przełąd Sądowy” 2009/10
- Kardas Piotr, Dąbrowska-Kardas Małgorzata**, *Zasada minimalizacji tymczasowego aresztowania w postępowaniu jurysdykcyjnym*, „Państwo i Prawo” 2010/1
- Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. A. Sakowicz, Warszawa 2018
- Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, t. 1, *Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2010

- Kruk Eugeniusz**, *O stosowaniu tymczasowego aresztowania przez sąd po wniesieniu aktu oskarżenia*, „Prokuratura i Prawo” 1996/6
- Mogilnicki Aleksander**, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do tekstu jednolitego ogłoszonego w dniu 30.09.1932 r.*, Kraków 1933
- Mogilnicki Aleksander**, *Tymczasowe aresztowanie. Rutyna i interpretacja*, „Palestra” 1930/10–11
- Murzynowski Adam**, *Areszt tymczasowy oraz inne środki zapobiegające uchylaniu się od sądu*, Warszawa 1963
- Murzynowski Adam**, *Tymczasowe aresztowanie i zatrzymanie w postępowaniu karnym*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Społeczny” 1984/3
- Skorupka Jerzy**, *Granice temporalne wolnościowych środków zapobiegawczych (w:) Artes serviunt vitae sapientia imperat. Proces karny sensu largo. Rzeczywistość i wyzwania. Księga jubileuszowa Profesora Tomasza Grzegorzcyka z okazji 70. urodzin*, Warszawa–Łódź 2019
- Środki przymusu w znowelizowanej procedurze karnej*, red. A. Lach, Toruń 2016

Marek Antoni Nowicki

**Brak wystarczających gwarancji prawnych ochrony
przed arbitralnością i nadużyciami w sferze kontroli
operacyjnej, przechowywania danych i dostępu do danych
komunikacyjnych.**

**Pietrzak oraz Bychawska-Siniarska i inni v. Polska
(wyrok z 28 maja 2024 r., Izba (Sekcja I),
skargi nr 72038/17 i 25237/18)**

W 2016r. Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o Policji oraz niektórych innych ustaw (ustawa z 15.01.2016 r.) oraz ustawę o działaniach antyterrorystycznych (ustawa antyterrorystyczna). Spotkały się one z krytyką w szczególności organizacji pozarządowych, które uważały, że nowe przepisy, pod pozorem wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego, wzmocniły uprawnienia władz do kontroli operacyjnej oraz były niezgodne z szeregiem zobowiązań Polski w dziedzinie praw człowieka. Skarżącymi byli dziekan Izby Adwokackiej w Warszawie oraz czworo pracowników i ekspertów Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka. W 2017 r. skarżący wystąpili ze skargami do premiera oraz szefów policji i rozmaitych służb specjalnych w związku z niektórymi przepisami regulującymi kontrolę operacyjną. W szczególności krytykowali fakt, że w ich ocenie zarzucone przepisy zezwalały funkcjonariuszom wchodzącym w grę na monitorowanie ich połączeń i zbieranie bez ich wiedzy dotyczących ich danych. Ze względu na ich działalność zawodową i publiczną uważali, że istniało wysokie prawdopodobieństwo, że byli poddawani kontroli operacyjnej. Poza tym służby wchodzące w grę nie miały obowiązku informowania ich o wszelkiej prowadzonej kontroli operacyjnej, nawet po jej zakończeniu. Twierdzili również, że stan ten był niezgodny z art. 51 Konstytucji i nie pozwalał na doprowadzenie do sądowej kontroli jej legalności, a ponadto odmowa poinformowania osób fizycznych o tym, że zostały poddane kontroli operacyjnej, w połączeniu z brakiem skutecznej kontroli i brakami wchodzących w grę regulacji krajowych, były niezgodne z rządami prawa w demokracji i naruszały ich uprawnione interesy. Skarżący otrzymali odpowiedzi od władz,

w tym właściwych departamentów Kancelarii Premiera, który poinformował ich, że szefowie policji i różnych służb specjalnych przedstawili wyczerpujące odpowiedzi na ich zapytania dotyczące możliwej kontroli operacyjnej. Władze te wskazały one, że przy wykonywaniu swoich zadań służby specjalne stosowały środki kontroli operacyjnej przewidziane przez obowiązujące przepisy, a metody i środki podejmowane w tym celu były niejawne i chronione przez przepisy regulujące działalność odnośnych służb oraz ustawy o ochronie danych osobowych.

W skardze do Trybunału, z powołaniem się na art. 8 i art. 13, skarżący zarzucili, że systemy kontroli operacyjnej wprowadzone przez ustawę z 15.01.2016 r. oraz ustawę antyterrorystyczną oznaczały ingerencję w ich prawo do poszanowania życia prywatnego. Zarzucili również, że nie mieli skutecznego środka prawnego umożliwiającego im ustalenie, czy zostali poddani kontroli operacyjnej, oraz, w razie potrzeby, doprowadzenie do kontroli sądowej takich działań.

Jako strony trzecie wystąpili w tej sprawie: Rzecznik Praw Obywatelskich, Specjalny Sprawozdawca ONZ w sprawie promocji i ochrony praw człowieka i podstawowych wolności w walce z terroryzmem, organizacje Privacy International, Article 19 i Electronic Frontier Foundation, Fundacja ePaństwo, Międzynarodowa Komisja Prawników (ICJ), organizacja Fair Trials International oraz Naczelna Rada Adwokacka.

W związku z kwestią kontroli operacyjnej Trybunał przypomniał wyroki, w których zostały sformułowane obowiązujące zasady ogólne dotyczące warunków, jakich tajne środki kontroli, w tym przechwytywania połączeń, mogą być uznane za usprawiedliwione z punktu widzenia art. 8 ust. 2 Konwencji. Wskazał w pierwszej kolejności wyrok *Roman Zakharov v. Rosja* (z 4.12.2015 r.) oraz kolejne wyroki wydane w nieco innym kontekście - masowego przechwytywania komunikacji elektronicznej – *Centrum för rättvisa v. Szwecja* (z 25.05.2021 r.), i *Big Brother Watch i inni v. Wielka Brytania* (z dnia 25 maja 2021r.).

W tej sprawie Trybunał uznał, iż ważne jest podkreślenie, że systemowi kontroli operacyjnej muszą towarzyszyć skuteczne gwarancje – w szczególności mechanizmy badania i kontroli – chroniące przed nieuniknionym ryzykiem nadużyć i ograniczające jej stosowanie do sytuacji, w których ingerencja w prawa chronione w art. 8 Konwencji w rezultacie stosowania tego systemu jest konieczna w społeczeństwie demokratycznym.

Obowiązujące ustawodawstwo zawiera przepisy ograniczające uprawnienia służb prowadzących kontrolę operacyjną, mogą one jednak nie wystarczać, jako ograniczenie ryzyka nadużywania przez służby tej metody śledczej. Istniejące mechanizmy kontroli takich operacji powinny więc zostać uzupełnione o odpowiednie gwarancje, iż służby nie przekroczą swoich uprawnień.

Trybunał nie może narzucać państwom precyzyjnych rozwiązań w tej dziedzinie ani orzekać o stosowności wybranych przez nie technik regulacji, uważał jednak za właściwe wskazanie, że podstawą mechanizmu kontroli operacyjnej powinien być niezależny organ monitorujący działający z własnej inicjatywy i posiadający niezbędne instrumenty prawne ujawniania i zwalczania stwierdzonych nadużyć. Organ kontroli powinien być uprawniony do zapoznania się ze wszystkimi informacjami, nawet niejawnymi, i mieć uprawnienia śledcze oraz niezbędne kompetencje, w szczególności umożliwiające nakazanie zaprzestania nielegalnego przechwytywania połączeń i zniszczenia przechwyconych danych uzyskanych lub przechowywanych nielegalnie.

W tego rodzaju sprawach, w których skarga dotyczy w sposób abstrakcyjny systemu kontroli operacyjnej, a nie konkretnych przypadków jej stosowania, Trybunał musi oceniać przepisy i praktyki krajowe wg stanu istniejącego w momencie badania dopuszczalności skargi, a nie w momencie jej złożenia. Co więcej, ocena, czy dane przepisy zawierają skuteczne zabezpieczenia, musi opierać się nie tylko na ich treści, ale także brać pod uwagę: a) skuteczność działania systemu kontroli oraz b) istnienie lub brak dowodów rzeczywistych nadużyć.

Samo istnienie kwestionowanego ustawodawstwa stanowi ingerencję w korzystanie z praw wynikających z art. 8 Konwencji. W Polsce środki kontroli operacyjnej zostały uregulowane w szeregu ustaw, w tym w ustawie o Policji oraz w ustawach dotyczących działalności różnych innych służb. Skarżący nie kwestionowali, że środki kontroli operacyjnej jako takie miały podstawę prawną, a właściwe ustawy zostały urzędowo opublikowane i są ogólnie dostępne. Trybunał nie miał wątpliwości, że środki kontroli operacyjnej w prawie polskim realizują uprawnione cele, takie jak m.in. zapobieganie przestępstwom, ochrona bezpieczeństwa państwowego, bezpieczeństwa publicznego i dobrobytu gospodarczego kraju. Pozostało więc ustalić, czy prawo zawiera wystarczające i skuteczne gwarancje i zabezpieczenia, aby można było uznać, że spełnia wymogi „przewidywalności” i „konieczności w społeczeństwie demokratycznym”.

Trybunał postanowił zatem rozważyć kolejno zakres i okres stosowania kontroli operacyjnej, wymagane procedury przechowywania, dostępu, analizy, wykorzystywania, przekazywania i niszczenia przechwyconych danych, procedury wydawania zezwoleń, sposoby kontroli stosowania kontroli operacyjnej, ewentualne istnienie mechanizmu notyfikacji oraz środki odwoławcze dostępne w prawie krajowym.

Prawo krajowe musi określać zakres możliwej kontroli operacyjnej, aby zapewnić obywatelom odpowiednie wskazówki dotyczące okoliczności, w których władze mogą ją podjąć, w szczególności przez określenie kategorii osób, których może dotyczyć, oraz charakteru przestępstw mogących stanowić podstawę zezwolenia na przechwytywanie danych. Kryterium przewidywalności nie wymaga jednak od państw wyczerpującego wymienienia takich przestępstw ale powinny wystarczająco szczegółowo wskazać ich charakter.

W tej sprawie Trybunał stwierdził, że zakres stosowania Konwencji do kontroli operacyjnej określony w ustawach został ustalony w różny sposób dla każdej z uprawnionych do niej służb. Przepisy wskazują, że jest on szeroki. W odniesieniu do ustawy o Policji Trybunał zauważył, że wymienia ona szeroką listę przestępstw mogących stanowić podstawę kontroli operacyjnej, w tym stosunkowo drobnych. Wgląd w treść przechwyconych połączeń jest jednak dozwolony wyłącznie w odniesieniu do najpoważniejszych przestępstw.

Katalog przestępstw, w odniesieniu do których może być prowadzona kontrola operacyjna, został określony przez ustawodawcę za pomocą różnych technik legislacyjnych: wskazanie konkretnych przepisów ustaw karnych, określenie typów przestępstw, w związku z którymi może mieć zastosowanie, a niekiedy odesłanie do całych rozdziałów lub ustaw szczególnych, w których takie przestępstwa zostały wskazane. Zwrócił uwagę, że nie do niego należy rozstrzyganie, która technika jest najbardziej odpowiednia. Najważniejsze jednak, aby przepisy określające listę przestępstw były wystarczająco przewidywalne i sformułowane w taki sposób, aby władze mogły zastosować je tylko do wystarczająco poważnych przestępstw. Trybunał Konstytucyjny w sprawie K 23/11 zauważył, że polski ustawodawca posłużył się niekiedy bardzo ogólnymi sformułowaniami na tyle, że przypadki, w których władze mogą w praktyce skorzystać z takiego środka, mogą prowadzić do nieporozumień.

Trybunał odnotował, że w konsekwencji wniosków, do jakich doszedł Trybunał Konstytucyjny, niektóre przepisy ustawy o ABW określające katalog przestępstw, w odniesieniu do których kontrola operacyjna może być prowadzona przez tę służbę, zostały uchylone ze względu na brak jasności, a niektóre podobne przepisy ustaw odnoszących się do innych służb zostały uznane za zgodne z Konstytucją, z zastrzeżeniem jednak interpretacji zgodnej z wytycznymi wskazanymi przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał stwierdził już wcześniej w innych sprawach, że brak precyzji co do sposobu interpretacji kluczowych pojęć w przepisach dotyczących kontroli operacyjnej zawsze rodzi problemy. Równocześnie przypomniał, że wymóg „przewidywalności” prawa nie sięga tak daleko, aby zobowiązywać państwa do przyjęcia przepisów szczegółowo wymieniających wszystkie sytuacje mogące prowadzić do decyzji o podjęciu kontroli operacyjnej.

Przy odpowiedzi na pytanie, kto może podlegać kontroli operacyjnej, Trybunał zauważył, że z ustaleń poczynionych przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie K 23/11 jasno wynikało, iż lista takich osób jest szeroka. Komisja Wenecka zwróciła uwagę, że kategorie osób mogących podlegać kontroli operacyjnej nie zostały ustawowo sprecyzowane, a zatem może to być każda osoba lub grupa, jeśli istnieje prawdopodobieństwo, że w ten sposób można uzyskać informacje użyteczne ze względu na cel kontroli operacyjnej. W związku z tym Trybunał przypomniał, że art. 8 Konwencji zezwala na zastosowanie środków kontroli operacyjnej wobec osób, które nie są podejrzane

o popełnienie przestępstwa, ale mogą posiadać informacje o nim. Zgodnie z prawem polskim wnioski o zezwolenie na kontrolę operacyjną muszą precyzyjnie określać konkretną osobę, której ma dotyczyć, co oznacza, że inwigilacja jest zawsze ukierunkowana. W tym kontekście Trybunał przypominał, że chociaż obowiązujące przepisy nie nakładają – jak się wydaje – żadnych wymagań odnoszących się do treści decyzji o zezwoleniu na kontrolę operacyjną, uważał jednak, że należy w niej wskazać krąg osób mogących podlegać kontroli operacyjnej, a organ wydający zezwolenie na nią powinien odpowiednio uzasadnić taką decyzję.

Trybunał zauważył, że zgodnie z prawem sędzia może zezwolić na przechwytywanie danych przez okres nieprzekraczający trzech miesięcy. Na mocy kolejnej decyzji sądu możliwe jest przedłużenie operacji o kolejny okres maksymalnie trzech miesięcy, jeżeli podstawy kontroli operacyjnej nadal istnieją. W odpowiednio uzasadnionych przypadkach sąd wyższej instancji może przedłużyć taką kontrolę na kilka kolejnych okresów, które nie mogą jednak łącznie przekroczyć dwunastu miesięcy. Całkowity okres kontroli operacyjnej nie może jednak trwać dłużej niż osiemnaście miesięcy. Kontrola operacyjna musi zakończyć się z chwilą ustania przyczyn uzasadniających jej podjęcie, a najpóźniej z końcem okresu, na który zostało wydane zezwolenie. Wszystkie te regulacje wskazywały, że prawo krajowe wyraźnie określa maksymalny okres, po upływie którego wygasa zgoda na kontrolę operacyjną, oraz okoliczności, w których zezwolenie na nią może zostać przedłużone. Okres trwania operacji może zależeć od kilku czynników, w szczególności od wagi przestępstw, w związku z którymi ją podjęto, ciężaru zarzutów wobec osoby kontrolowanej oraz dolegliwości takiej ingerencji w korzystanie przez nią z praw chronionych w art. 8. Trybunał uznał jednak, że ze względu na wskazane w dalszej kolejności inne braki w rozpatrywanym w tej sprawie modelu kontroli operacyjnej nie było potrzeby bardziej szczegółowego badania tej kwestii.

W odniesieniu do procedury wydawania zezwoleń na kontrolę operacyjną Trybunał potwierdził, że musi ona gwarantować, iż nie zostanie ona zarządzona przypadkowo, bezprawnie lub bez odpowiedniej i należytej oceny jej konieczności. Trybunał bierze przy tym pod uwagę szereg czynników, w szczególności: organ wydający zezwolenie, zakres prowadzonego przezeń badania oraz treść zezwolenia. Zezwolenie przez organ pozasądowy może być zgodne z Konwencją, jeśli jest on wystarczająco niezależny od władzy wykonawczej. Stosowne procedury należy oceniać nie tylko co do formy ich istnienia w teorii, ale także sposobu praktycznego działania pod warunkiem, że można to ustalić na podstawie wiarygodnych i urzędowych źródeł.

Obowiązujące ustawodawstwo polskie zapewnia gwarancje, iż stosowanie kontroli operacyjnej nastąpi wyłącznie w razie rzeczywistej konieczności. Po pierwsze, wyłącznie ograniczona liczba organów może o nią wnioskować w granicach swoich uprawnień. Po drugie, prawo przewiduje przed złożeniem wniosku wcześniejszą

kontrolę wewnętrzną. Wniosek powinien pochodzić od szefa odpowiedniego organu stosowania prawa i być wcześniej zatwierdzony przez właściwego prokuratora. Po trzecie, prawo określa treść takiego wniosku i wymaga, aby został on uzasadniony. Po czwarte, i przede wszystkim, wymaga uprzedniego zezwolenia na taką kontrolę wydanego przez sędziego.

Wyjątkowo, w nagłych przypadkach, policja może prowadzić kontrolę operacyjną również bez takiego zezwolenia, jednak musi ją przerwać, jeżeli nie uzyska go w ciągu pięciu dni od jej podjęcia. W razie jego braku wszelkie dane zebrane w tym okresie muszą zostać zniszczone. Niektóre istotne aspekty procedury wydawania zezwoleń na kontrolę operacyjną były przedmiotem dogłębnej analizy Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że nie było podstaw do wątpliwości co do skuteczności kontroli operacyjnej w fazie wydawania zezwolenia.

Trybunał podzielił ustalenia Trybunału Konstytucyjnego, z których wynika, że wymóg uprzedniego zezwolenia sądu na kontrolę operacyjną stanowi ważną gwarancję ochrony przed nadużyciami ze strony służb w tym zakresie. Trybunał wskazał jednak pewne elementy wskazujące, że system krajowy wydawania zezwoleń na kontrolę operacyjną jest niezgodny z Konwencją.

Trybunał przypomniał, że zgodnie z Konwencją uprawnienie do tajnej kontroli obywateli jest dopuszczalne jedynie w zakresie ściśle koniecznym do ochrony instytucji demokratycznych, a organ wydający zezwolenie musi mieć możliwość oceny istnienia uzasadnionych podejrzeń w stosunku do danej osoby, w szczególności zbadania, czy istnieją przesłanki uzasadniające podejrzenie, iż planuje ona, popełnia lub już popełniła przestępstwa lub inne czyny mogące wymagać podjęcia kontroli operacyjnej, takie jak działania zagrażające bezpieczeństwu państwowemu. Organ ten musi również upewnić się, czy wnioskowana kontrola operacyjna spełniała kryterium „konieczności w społeczeństwie demokratycznym” przewidziane w art. 8 ust. 2 Konwencji, w szczególności czy była proporcjonalna do postawionych celów, a więc np. czy istniała możliwość ich osiągnięcia przy pomocy środków mniej restrykcyjnych. Przed wydaniem zezwolenia właściwy organ musi sprawdzić, czy istnieje „uzasadnione podejrzenie” wobec osoby wchodzącej w grę, a w szczególności ustalić, czy istnieją przesłanki pozwalające podejrzewać ją o planowanie, popełnianie lub popełnienie przestępstw lub innych czynów mogących wymagać podjęcia kontroli operacyjnej. Z materiałów posiadanych przez Trybunał nie wynikało, aby obowiązujące przepisy wymagały od sędziego orzekającego w kwestii zezwolenia na kontrolę operacyjną, aby sprawdzał istnienie tych przesłanek. Oznaczało to, że istnieje w nich istotna luka.

Trybunał zauważył, że kwestionowane przepisy nie precyzują treści zezwolenia na przechwytywanie danych ani nie wymagają od sądu uzasadnienia swojej decyzji, z wyjątkiem przypadku, gdy jest ona niekorzystna dla organu występującego o zezwolenie. Procedura wydawania zezwolenia jest pozbawiona charakteru kontrydiktoryjnego.

Charakter kontroli operacyjnej z oczywistych względów wymaga, aby postępowanie toczyło się bez udziału osoby, której miałaby ona dotyczyć, jednak uzasadnienie decyzji w sprawie wniosku o zezwolenie jest jedynym sposobem upewnienia się, czy sędzia rozpatrujący taki wniosek prawidłowo go zbadał, podobnie jak dokumenty na jego poparcie, a ponadto czy rzeczywiście rozważył zasadność i proporcjonalność rozważanej kontroli operacyjnej do wynikającej z niej ingerencji w korzystanie przez osoby wchodzące w grę, w tym również każdą osobę, która może być przypadkowo nią dotknięta, z praw chronionych w art. 8 Konwencji.

Nawet jeśli obowiązek wykazania konieczności kontroli operacyjnej ciąży na organie wnioskującym, sędzia musi zbadać motywy wnioskowanego środka i wydać zezwolenie wyłącznie, gdy jest przekonany o jej zgodności z prawem, konieczności i zasadności, a ponadto musi te racje wskazać w uzasadnieniu zezwolenia. Brak uzasadnienia nie może jednak automatycznie prowadzić do wniosku, że sędziowie błędnie ocenili kierowane do nich wnioski. Trybunał zwrócił uwagę na fakt, że prawie wszystkie wnioski są kierowane do Sądu Okręgowego w Warszawie, większość organów stosujących kontrolę operacyjną podlega właściwości tego sądu, a liczba wniosków zatwierdzanych przez sędziów jest wysoka. Fakty te, rozważane na tle wskazanych wyżej braków w procedurze wydawania zezwoleń, mogły rodzić wątpliwości dotyczące praktycznej zdolności sędziów do skutecznej kontroli sądowej w tej sferze.

Bez zezwolenia sędziego, w sytuacjach nagłych zgodę na zastosowanie środków przechwytywania danych może udzielić prokurator, pod warunkiem, że sąd później zezwoli na nie w ciągu pięciu dni. W razie braku zezwolenia sądu należy natychmiast przerwać kontrolę operacyjną, a zebrane materiały zniszczyć. W Polsce taka nadzwyczajna procedura stosowana w sytuacjach nagłych może być uzasadniona wyłącznie ze względu na ryzyko utraty dowodów, nie decyduje o tym natomiast waga czy charakter przestępstwa. Obowiązujące prawo pozostawia władzom dużą swobodę określania możliwości skorzystania z pozasądowej procedury nadzwyczajnej stosowanej w sytuacjach nagłych, co rodzi ryzyko jej nadużywania i obchodzenia obowiązku uzyskania uprzedniego zezwolenia sądu. Ze względu na istniejące w takich przypadkach zagrożenia dla sfery prywatnej osoby objętej kontrolą operacyjną, obowiązujące ustawodawstwo powinno zawierać wystarczające gwarancje sięgania do tej nadzwyczajnej procedury w sposób rozważny i ograniczony oraz wyłącznie w należycie uzasadnionych przypadkach. Ponadto, nawet jeśli w przypadku braku zezwolenia sądu operacja musi zgodnie z prawem ustać w ciągu pięciu dni, Trybunał uważał, że obowiązujące prawo nie zawiera wystarczających gwarancji zapobiegających ponownemu jej podjęciu.

W związku z kwestią zakresu badania prowadzonego przez sąd wydający zezwolenie, Trybunał zauważył, że w Polsce dysponuje on wyłącznie materiałem złożonym przez służby występujące z wnioskiem. W tym względzie przypomniał, że nieprzekazanie sądom wszystkich istotnych informacji może pozbawić je możliwości

oceny, czy istnieją wystarczające podstawy faktyczne do zastosowania kontroli operacyjnej. Przypomniał równocześnie, że istnieją techniki umożliwiające pogodzenie, z jednej strony, uprawnionych obaw dotyczących bezpieczeństwa związanych z charakterem i źródłami danych wywiadowczych, a z drugiej – koniecznością zapewnienia w wystarczającym stopniu stronom postępowania możliwości korzystania z ochrony, jaką powinny im zapewniać przepisy proceduralne. Sąd może oddalić wniosek organu występującego o zezwolenie, jeśli uzna, że jest on niewystarczająco uzasadniony. Decyzja tego rodzaju nie pozbawia możliwości złożenia ponownego wniosku po ustaleniu, które z posiadanych przezeń informacji powinny lub mogłyby zostać przekazane sędziemu, aby mógł on ponownie dokonać oceny potrzeby zastosowania środka kontroli operacyjnej.

Trybunał uważał więc, że procedury wydawania zezwoleń istniejące w prawie polskim, oceniane w ich praktycznym działaniu, nie gwarantują, że kontrola operacyjna będzie stosowana wyłącznie w przypadkach rzeczywiście uzasadnionych.

W każdej z ustaw regulujących stosowanie kontroli operacyjnej przez różne służby policyjne i wywiadowcze ustawodawca przewidział regulacje dotyczące niszczenia zebranych danych, które okażą się beзуżyteczne dla celów realizowanych przez daną służbę. Wszystkie ustawy obowiązujące w tej dziedzinie przewidują zasady niemal analogiczne.

Odnosząc się w szczególności do ustawy o Policji, Trybunał zauważył, że zgodnie z zawartymi w niej przepisami dane zebrane w drodze kontroli operacyjnej, które są beзуżyteczne lub nieistotne w postępowaniu karnym, muszą zostać bezzwłocznie zniszczone przez specjalną komisję.

Podobny obowiązek zniszczenia danych istnieje dla danych zebranych w rezultacie kontroli operacyjnej stosowanej w przypadkach uznanych za pilne i podjętej bez zezwolenia. Dane umożliwiające wszczęcie postępowania karnego lub przydatne w toku śledztwa właściwi funkcjonariusze przekazują prokuratorowi.

Przekazywanie danych zgromadzonych przez służby prowadzące kontrolę operacyjną właściwym prokuratorom i sądom odbywa się z zachowaniem przepisów odnoszących się do informacji niejawnych. Wymagają one, aby służby prowadzące kontrolę operacyjną posiadały odpowiednie archiwa w formie elektronicznej.

Trybunał uważał, że przepisy dotyczące przetwarzania i niszczenia informacji przechwyconych w drodze kontroli operacyjnej zawierają gwarancje ochrony zgromadzonych danych. Zauważył jednak, że ich zniszczenie zostało powierzone funkcjonariuszom służb prowadzących kontrolę operacyjną. Stosowanie tej procedury nie podlega żadnej kontroli zewnętrznej i niezależnej od zainteresowanych służb.

W części dotyczącej braku w obowiązującym prawie wystarczających instrumentów kontroli komunikowania się objętego tajemnicą zawodową, w tym przypadku adwokatów, Trybunał przypomniał, że art. 8 chroni poufność wszelkiej „korespondencji”

między jednostkami, zapewnia jednak wzmocnioną ochronę komunikowania się między adwokatami i ich klientami. Uzasadnieniem tego jest fakt, iż adwokatom została powierzona fundamentalna misja w społeczeństwie – obrony podsądnych. Adwokat nie może dobrze jej wypełniać, jeśli nie jest w stanie równocześnie zagwarantować osobom, którym zapewnia obronę, zachowania poufności komunikowania się z nimi.

W swoim orzecznictwie Trybunał wskazał szereg wymaganych minimalnych gwarancji przed nadużyciami w przypadkach zarejestrowania w rezultacie kontroli operacyjnej materiałów i danych prawnie chronionych tajemnicą zawodową.

Prawo musi jasno zdefiniować zakres tajemnicy zawodowej adwokata oraz określić, w jaki sposób, na jakich warunkach i do kogo należy rozróżnienie między dokumentami chronionymi i pozostałymi. Ze względu na poufność relacji między adwokatem i jego klientami jest to sfera szczególnie wrażliwa, dotyczy bowiem bezpośrednio prawa do obrony, w rezultacie niedopuszczalne jest powierzenie tego zadania funkcjonariuszowi władzy wykonawczej, bez kontroli niezawisłego sędziego.

Przepisy dotyczące badania, wykorzystania i przechowywania zebranych danych, zabezpieczeń wymaganych przy przekazywaniu ich innym podmiotom oraz okoliczności, w których dane mogą lub powinny zostać usunięte albo zebrane materiały zniszczone, muszą wystarczająco gwarantować ochronę danych objętych tajemnicą zawodową.

W wyroku K 23/11 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przepisy dotyczące kontroli operacyjnej w brzmieniu obowiązującym w tamtym czasie były sprzeczne z Konstytucją w zakresie, w jakim nie przewidywały gwarancji ochrony poufności komunikowania się depozytariuszy tajemnicy zawodowej.

Trybunał Konstytucyjny uznał również, z jednej strony, że kontrola komunikowania się między adwokatami i ich klientami nie była sama w sobie zakazana i nie może obowiązywać bezwzględny zakaz tego rodzaju, a z drugiej – że omawianej kontroli muszą towarzyszyć odpowiednie gwarancje ochrony przed nadużyciami i niewłaściwym gromadzeniem przez służby prowadzące kontrolę operacyjną informacji objętych tajemnicą zawodową. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego wspomniane gwarancje powinny obejmować co najmniej mechanizm prewencyjnej kontroli sądowej treści potencjalnie objętych tajemnicą zawodową adwokata, umożliwiającą zniszczenie danych, które powinny pozostać poufne.

W przeciwieństwie do niektórych analizowanych w przeszłości przez Trybunał przepisów krajowych państw Konwencji, polskie ustawodawstwo dotyczące kontroli operacyjnej prowadzonej przed wszczęciem postępowania karnego lub poza nim, w wersji obecnie obowiązującej, zawiera regulacje dotyczące przetwarzania danych objętych tajemnicą zawodową. W szczególności w odniesieniu do ustawy o Policji Trybunał wskazał na art. 19, który określa sposób postępowania z takimi danymi. Wprowadza on rozróżnienie między, z jednej strony, danymi objętymi bezwzględną

ochroną tajemnicy zawodowej, do której mają prawo obrońcy w sprawach karnych iksięża, a z drugiej – innymi danymi, objętymi mniejszą ochroną takiej tajemnicy, jak w przypadku notariuszy, pozostałych adwokatów i radców prawnych (z wyjątkiem przypadków, w których są obrońcami w sprawach karnych), doradców podatkowych, lekarzy, mediatorów czy dziennikarzy.

Warunki, od których zależy możliwość prowadzenia przez policję kontroli operacyjnej komunikowania się między adwokatami i ich klientami, są takie same, jak w przypadku wszystkich innych osób. Obowiązujące przepisy nakładają na funkcjonariuszy policji obowiązek zniszczenia danych objętych bezwzględną tajemnicą zawodową. Równocześnie sporne przepisy nie zabraniają tajnej kontroli obrońców w sprawach karnych. Przypominając podsumowane powyżej ustalenia, do których doszedł Trybunał Konstytucyjny w wyroku K 23/11, Trybunał zauważył, że Konwencja nie wprowadza bezwzględnego zakazu kontroli komunikowania się między osobą pozbawioną wolności i jej adwokatem. Podkreślił równocześnie, że poufność takich kontaktów stanowi podstawowe prawo jednostki i bezpośrednio wpływa na prawo do obrony. Odstępstwo od tej zasady jest więc możliwe jedynie wyjątkowo i musi wiązać się z odpowiednimi gwarancjami chroniącymi przed nadużyciami.

Trybunał uznał więc, że co do zasady kontrola komunikowania się objętego bezwzględnie tajemnicą zawodową powinna być dozwolona jedynie wyjątkowo, np. w razie istnienia wiarygodnych przesłanek sugerujących, że adwokat jest współsprawcą zbrodni lub szczególnie poważnego przestępstwa, a podsłuch jego rozmów z klientem stanowi jedyną możliwą metodę śledczą. W takich okolicznościach kontrola komunikowania się objętego bezwzględnie tajemnicą zawodową powinna wymagać uprzedniego zezwolenia wydanego przez organ zewnętrzny i niezależny od służb prowadzących kontrolę operacyjną, najlepiej przez sąd.

Z przepisów art. 19 § 15 ustawy o Policji wynika, że decyzja dotycząca sposobu postępowania z informacjami zebranymi w drodze kontroli operacyjnej należy w pierwszej kolejności do właściwego funkcjonariusza policji. Ocenia on, czy zebrane w ten sposób informacje były objęte tajemnicą komunikowania się między obrońcą a jego klientem i czy w związku z tym wskazane jest ich bezzwłoczne zniszczenie albo przekazanie ich właściwemu sądowi, aby wypowiedział się w tej kwestii w przypadkach, gdy dana informacja jest objęta mniejszą ochroną tajemnicy zawodowej. W związku z tym Trybunał przypomniał, że decyzje dotyczące informacji objętych tajemnicą zawodową adwokata nie powinny, co do zasady, być pozostawione uznaniu służb, które je zebrały, ale powierzone niezależnemu od nich organowi zewnętrznemu, najlepiej niezawisłemu sędziemu. Podobne obawy wyraził Rzecznik Praw Obywatelskich, wskazując, że chociaż mechanizm selekcji treści objętych tajemnicą zawodową mógł doprowadzić do zniszczenia informacji poufnych, nie utrudnia to służbom prowadzącym kontrolę operacyjną dostępu do wspomnianych chronionych treści.

Trybunał zauważył, że informacje objęte mniejszą ochroną tajemnicy zawodowej są przekazywane sądowi, aby mógł on zdecydować o sposobie postępowania z nimi. Przepisy art. 19 § 15 ustawy o Policji nakładają także na sąd obowiązek dopuszczenia zebranych w ten sposób danych jako dowodów, jeżeli jest to „niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości. Komisja Wenecka w swojej opinii uznała, że użyte w tej ustawie określenie „niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości” jest niejasne do tego stopnia, że pozwala na interpretację tajemnicy zawodowej w sposób pozbawiający ją jakiegokolwiek znaczenia. Komisja zaleciła polskiemu ustawodawcy rozważenie zaostżenia przepisów w tej materii. Rząd nie przedstawił żadnych wskazówek co do interpretacji przez sądy terminu „niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości”. Trybunał przypomniał, że aby można je było uznać za „prawo”. Przepisy w tej materii powinny spełniać szczególnie rygorystyczne wymagania jasności i precyzji.

W tych okolicznościach Trybunał uznał, że zasady dotyczące ochrony tajemnicy zawodowej w operacjach kontroli operacyjnej nie spełniają kryterium przewidywalności prawa.

Trybunał przypomniał, że ocena, czy w prawie krajowym istniały odpowiednie i skuteczne gwarancje przed ewentualnymi nadużyciami ze strony służb prowadzących kontrolę operacyjną, zależy w szczególności od organów właściwych do kontroli nad nią oraz procedury kontroli jej inicjowania i wdrażania. Ponadto kontrola taka może odbywać się w trzech etapach: w momencie wydawania zezwolenia, w trakcie stosowania kontroli operacyjnej lub po jej zakończeniu. Charakter i logika kontroli operacyjnej wymagają, aby pierwsze dwa etapy kontroli odbywały się bez wiedzy osoby wchodzącej w grę nie tylko o kontroli operacyjnej jako takiej, ale również o towarzyszącej jej kontroli. W sytuacji, gdy osoba taka nie może skutecznie jej zaskarżyć ani bezpośrednio uczestniczyć w procedurze kontroli jej prawidłowości, istniejące regulacje muszą zapewniać odpowiednie i równoważne gwarancje umożliwiające ochronę jej praw. W dziedzinie, w której z łatwością może dojść w indywidualnych przypadkach do nadużyć i szkodliwych konsekwencji dla społeczeństwa demokratycznego jako całości, co do zasady pożądanym jest, aby kontrola w tej materii należała do sędziego. Kontrolę przez organ pozasądowy można uznać za zgodną z Konwencją pod warunkiem, że jest on niezależny od organów prowadzących kontrolę operacyjną i posiada wystarczające kompetencje i uprawnienia do sprawowania jej w sposób skuteczny i stały.

Trybunał przypomniał, że w sprawie *Ekimdzhiev i inni v. Bułgaria* (wyrok z dnia 11.01.2022r.), przy badaniu skuteczności mechanizmu kontrolnego w odniesieniu do organów prowadzących kontrolę operacyjną, wziął pod uwagę następujące elementy: a) niezależność organu kontrolnego, jego kompetencje i uprawnienia (prawo dostępu do wszystkich materiałów i podejmowania działań w celu usunięcia naruszeń,

w szczególności nakazania zniszczenia danych przechwyconych nielegalnie) oraz b) możliwość publicznej kontroli działalności takiego organu.

Przy ocenie, czy dany organ spełniał wymóg niezależności, Trybunał bierze pod uwagę sposób powoływania i status prawny jego członków.

Z posiadanych materiałów nie wynikało jednak, aby sądy były właściwe do sprawowania wystarczająco szerokiej kontroli przechwytywania danych, bowiem ogranicza się ona do etapu udzielania zezwolenia. Sąd wydający zezwolenie na kontrolę operacyjną nie może kontrolować sposobu jej stosowania, chyba że orzeka w sprawie jej przedłużenia lub wniosku o zezwolenie z mocą wsteczną na „pilną” kontrolę operacyjną realizowaną bez wcześniejszego zezwolenia. Trybunał zauważył ponadto, że sąd nie jest informowany o rezultatach kontroli operacyjnej ani nie jest uprawniony do sprawdzania, czy zostały dotrzymane warunki zezwolenia.

Prokuratorzy biorą w pewnym stopniu udział w procesie uprzedniej kontroli operacyjnej, są informowani o jej wynikach oraz – jeśli tego zażądadają – o jej przebiegu. Trybunał uznał zatem, że istniejące ramy prawne zapewniają, przynajmniej w teorii, pewną kontrolę prokuratorską nad środkami kontroli operacyjnej.

W odróżnieniu od wcześniej wymienionych innych organów kontrolnych prokuratorzy podlegają Prokuratorowi Generalnemu pełniącemu równocześnie funkcję ministra sprawiedliwości. Sam ten fakt może uniemożliwiać im sprawowanie niezależnej kontroli nad służbami stosującymi kontrolę operacyjną.

W kwestii kompetencji i uprawnień prokuratorów Trybunał zauważył, że zakres sprawowanej przez nich kontroli nad operacjami wiążącymi się z inwigilacją jest ograniczony. Prokuratorzy nadzorujący ją muszą być informowani o jej wynikach i mogą żądać od prowadzących ją służb wszelkich wiążących się z nią istotnych dokumentów, nie mogą jednak nakazać zniszczenia danych przechwyconych nielegalnie.

W odniesieniu do parlamentarnej Komisji do Spraw Służb Specjalnych Trybunał zauważył, że nawet jeśli dysponuje ona ogromną wiedzą specjalistyczną w tej dziedzinie, jej rola ogranicza się do ogólnej kontroli służb prowadzących kontrolę operacyjną. Komisja ta nie ma uprawnień do kontroli jej stosowania w konkretnych sprawach ani nie jest uprawniona do działań naprawczych, bowiem nie może ani unieważnić zezwolenia na kontrolę operacyjną, ani jej wstrzymać, jeśli jest nielegalna, czy nakazać zniszczenie danych zebranych niezgodnie z prawem. Wnioski te odnoszą się również do kontroli w tej sferze sprawowanej przez Sejm i Najwyższą Izbę Kontroli. W tej kwestii Trybunał podzielił ocenę Komisji Weneckiej, iż system nakładający na ministra spraw wewnętrznych obowiązek corocznego przedkładania parlamentowi sprawozdania z praktyki kontroli operacyjnej przez policję nie może zastąpić kontroli konkretnych jej przypadków przez organ niezależny, dobrze zaznajomiony z praktyką kontroli operacyjnej i przechwytywania danych, niepowiązany instytucjonalnie z policją ani niepozostający zbyt blisko władzy wykonawczej, organów ścigania lub

służb wywiadowczych. To samo dotyczy sprawozdań rocznych szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego i szefa Krajowej Administracji Skarbowej przekazywanych do wiadomości sejmowej Komisji do Spraw Służb Specjalnych oraz Sejmu, zawierają bowiem jedynie ogólny przegląd praktyki w tej materii.

Trybunał przypomniał, że rząd musi wykazać praktyczną skuteczność systemu kontroli. W tej sprawie rząd tego nie uczynił. Komisja Wenecka zaleciła Polsce uzupełnienie systemu zezwoleń na kontrolę operacyjną wydawanych przez sądy o inne gwarancje proceduralne, wskazując na potrzebę istnienia automatycznej retrospektywnej kontroli tych operacji przez organ niezależny od władzy wykonawczej i służb wywiadu. Trybunał, podobnie jak Komisja Wenecka, uważał, że byłoby pożądane, aby oprócz kontroli sądowej istniał niezależny organ kontrolny uprawniony do systematycznej kontroli z własnej inicjatywy wszystkich aspektów takich operacji, w szczególności oceny ich legalności i konieczności oraz stosowania się do ograniczeń zawartych w zezwoleniu. Organ taki powinien mieć dostęp do wszystkich niezbędnych informacji oraz posiadać uprawnienia pozwalające na ujawnianie nadużyć i położenie im kresu.

Istniejący system kontroli operacyjnej nie gwarantuje skutecznej i niezależnej kontroli nad służbami, które ją prowadzą. Ze względu na te nieprawidłowości mechanizm kontroli stosowania środków kontroli operacyjnej w obecnym kształcie nie zapewnia odpowiednich gwarancji przed nadużyciami.

Trybunał zbadał następnie kwestię notyfikowania przechwytywania danych, która jest nierozzerwalnie związana ze skutecznością środków prawnych, a zatem istnieniem skutecznych gwarancji zapobiegania nadużyciom. Art. 19 § 16 ustawy o Policji wprost stanowi, że osobie, wobec której inwigilacja była stosowana, nie udostępnia się materiałów zgromadzonych podczas trwania tej kontroli. Z posiadanych materiałów wynikało również, że osoba poddana kontroli operacyjnej nie jest o niej informowana nawet po jej ustaniu, także wtedy, gdy nie zostało wszczęte przeciwko niej żadne postępowanie. Trybunał wymaga jednak, aby osoba wchodząca w grę została o niej później poinformowana i w rezultacie mogła zostać włączona w proces kontroli zastosowanego środka. Istnieje ogólny obowiązek notyfikacji z mocą wsteczną, chociaż mogą mu towarzyszyć wyjątki. Z pewnością nie można wymagać notyfikacji w każdym przypadku, należy jednak dążyć do notyfikacji osoby poddanej kontroli operacyjnej po jej zakończeniu zawsze, gdy nie sprzeciwia się temu jej cel.

Prawo polskie regulujące stosowanie kontroli operacyjnej nie przewiduje żadnego mechanizmu notyfikacji – czy to osoby podejrzanej o udział w nielegalnej działalności, czy też pośrednio dotkniętej taką kontrolą innej osoby fizycznej – chyba że przeciwko osobie zainteresowanej wszczęto postępowanie karne, a przechwycone dane posłużyły jako dowód prowadzący do wszczęcia tego postępowania. Trybunał Konstytucyjny dwukrotnie zwrócił uwagę ustawodawcy krajowemu na, jego zdaniem, lukę legislacyjną w tej kwestii stanowiącą naruszenie praw określonych

w art. 51 § 3 i 4 Konstytucji (gwarantujące prawo dostępu do dokumentów urzędowych i zbiorów danych dotyczących jednostki oraz prawo żądania sprostowania oraz usunięcia informacji nieprawdziwych, niepełnych lub zebranych w sposób sprzeczny z prawem). Ustawodawca nie zastosował się – jak się wydaje – do wskazówek Trybunału Konstytucyjnego, a rząd nie uzasadnił tego zaniechania. Ponadto Trybunał zauważył, że również Komisja Wenecka zaleciła Polsce wprowadzenie ogólnego obowiązku służb prowadzących kontrolę operacyjną notyfikacji jej z mocą wsteczną, z możliwością zastrzeżenia wyjątków.

Rząd uważał, że skarżący – jak każda osoba uważająca, że jest inwigilowana – mogli, na podstawie art. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej, zwrócić się do szefów Policji lub odpowiednich służb o przekazanie im informacji rzekomo zebranych bez ich wiedzy w drodze kontroli operacyjnej, a w przypadku odmowy – do odwołania się do sądów administracyjnych. Trybunał nie został przekonany przez rząd o skuteczności wskazanych środków. Zauważył – z jednej strony – że dwoje skarżących bezskutecznie próbowało skorzystać z pierwszego środka wskazanego przez rząd, a z drugiej – że zaskarżenie decyzji osób odpowiedzialnych za wchodzące w grę służby policyjne i wywiadowcze byłoby prawdopodobnie skazane na niepowodzenie w świetle utrwalonego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym informacje dotyczące operacyjnych czynności śledczych, zastosowanych metod, uczestniczących w nich funkcjonariuszy oraz zebranych w ten sposób danych podlegają ochronie podobnej do danych niejawnych i mogą być udostępniane wyłącznie osobom posiadającym specjalne uprawnienie.

W związku ze skargą konstytucyjną, którą zdaniem rządu skarżący powinni byli wnieść w przypadku niepowodzenia działań przed organami administracyjnymi i sądami, Trybunał uznał za mało prawdopodobne, aby miała ona jakiegokolwiek szanse powodzenia.

Rząd powoływał się na możliwość wszczęcia przez skarżących powództwa o odszkodowanie na podstawie art. 417[1] Kodeksu cywilnego. Trybunał – biorąc pod uwagę ustalenia w odniesieniu do skargi konstytucyjnej – uznał, że twierdzenia rządu dotyczące tego środka, z którego korzystanie zależne byłoby od wcześniejszego powodzenia skargi konstytucyjnej, miały charakter spekulacji.

W tej sprawie rząd nie wykazał na przykładach z krajowego orzecznictwa, że skorzystanie przez skarżących z przywołanych środków umożliwiłoby zainteresowanemu potwierdzenie możliwości stosowania kontroli operacyjnej wobec nich, skontrolowanie jej legalności i uzyskanie odszkodowania w razie ustalenia jej bezprawności.

Rząd nie wskazał żadnego innego środka, z którego mogłaby skorzystać osoba pragnąca złożyć skargę dotyczącą kontroli operacyjnej, co doprowadziło Trybunał do wniosku o braku skutecznego środka prawnego. Pozbawienie osoby, której dotyczył taki środek, skutecznej możliwości zaskarżenia go z mocą wsteczną oznaczało,

że prawo nie zapewnia ważnej gwarancji pozwalającej zapobiec bezprawnemu stosowaniu kontroli operacyjnej.

W konkluzji Trybunał stwierdził, że system kontroli operacyjnej w Polsce w obecnej formie nie zawiera odpowiednich i skutecznych gwarancji chroniących przed arbitralnością i ryzykiem nadużyć nieodłącznie związanym z każdym systemem kontroli operacyjnej. W szczególności zakres przedmiotowy i podmiotowy zaskarżonego systemu kontroli operacyjnej nie został określony wystarczająco precyzyjnie, całkowity okres jej stosowania rodzi wątpliwości, a zasady odnoszące się do jego uzasadnienia zostały niewystarczająco określone. System kontroli operacyjnej zawiera mechanizm uprzedniej kontroli sądowej, Trybunał nie był jednak przekonany, że procedura zezwoleń – tak, jak jest ona stosowana – może zagwarantować stosowanie kontroli operacyjnej jedynie, gdy jest to „konieczne w społeczeństwie demokratycznym”. W szczególności, sędzia wydający zezwolenie nie musi ustalać, czy istnieje „uzasadnione podejrzenie” wobec osoby, której miałby dotyczyć dany środek, a w szczególności badać, czy istnieją dowody uzasadniające istnienie wobec wskazanych we wniosku osób podejrzeń dotyczących planowania, popełniania lub popełnienia przestępstw lub innych czynów mogących skutkować zastosowaniem środków kontroli operacyjnej, takich jak działania zagrażające bezpieczeństwu państwowemu.

Pożądane byłoby uzupełnienie istniejącej procedury wydawania zezwoleń innymi mechanizmami kontroli sprawowanej *a posteriori*, takimi jak – w przypadku, gdy inwigilacja nie doprowadziła do wszczęcia postępowania karnego – dostępna dla zainteresowanych skarga z możliwością żądania kontroli sądowej i kontroli przez niezależny organ. Obowiązujące prawo nie zawiera – jak się wydaje – odpowiednich mechanizmów i nie nakłada wymogu notyfikacji zainteresowanej osoby, nawet po upływie określonego czasu i w razie braku zagrożenia dla celu kontroli operacyjnej. Poza tym sporne przepisy w niewystarczającym stopniu chronią kontakty objęte tajemnicą zawodową adwokatów. Wszystkie te braki doprowadziły Trybunał do wniosku, że prawo nie zapewnia wystarczających gwarancji zapobiegających nadmieremu stosowaniu kontroli operacyjnej i niepotrzebnym ingerencjom w życie prywatne, a ich brak nie został wystarczająco zrównoważony przez obecnie istniejący mechanizm kontroli sądowej.

Z tych względów Trybunał odrzucił zarzut rządu niewykorzystania krajowych środków prawnych i stwierdził, że krajowy system kontroli operacyjnej, rozpatrywany jako całość, nie spełnia wymogów art. 8 Konwencji.

W związku z kwestią przechowywania danych komunikacyjnych na potrzeby właściwych władz Trybunał wskazał już wcześniej, w innych sprawach, że dane abonentów usług telekomunikacyjnych, dotyczące połączeń oraz lokalizacyjne, analizowane oddzielnie lub łącznie, mogą dotyczyć życia prywatnego zainteresowanych osób. Sam fakt przechowywania danych dotyczących życia prywatnego jednostki stanowi

ingerencję w rozumieniu art. 8. Uczynienie tego bez jej wiedzy stanowi ponadto ingerencję w korzystanie z prawa do poszanowania korespondencji. Trybunał zauważył poza tym m.in., że nie ma znaczenia, czy zapisane informacje zostały później w jakiś sposób wykorzystane. Dostęp właściwych organów do tak przechowywanych danych stanowi kolejną ingerencję w korzystanie z praw chronionych w art. 8.

Trybunał przypomniał, że w wyniku postępu technologicznego, jaki nastąpił w ciągu ostatnich dwudziestu lat w dziedzinie komunikacji elektronicznej, może ona obecnie prowadzić do ujawnienia dużej ilości danych osobowych. Podkreślił, że wszelkie naruszenia na skutek przejścia powiązanych ze sobą danych z połączeń komunikacyjnych ulegają zwielokrotnieniu w wyniku ich masowego przechwytywania, ponieważ mogą być następnie przedmiotem analiz i badań umożliwiających stworzenie intymnego portretu osoby w drodze monitorowania jej działań w sieciach, przemieszczania się, przeglądania Internetu, a także nawyków komunikacyjnych oraz kontaktów. Pozyskanie powiązanych ze sobą danych komunikacyjnych w rezultacie masowego przechwytywania może być tak samo inwazyjne, jak zapoznanie się z treścią połączeń. W rezultacie przechwytywanie i przechowywanie takich danych, podobnie jak prowadzone badania z ich użyciem, wymagają analizy ze względu na te same gwarancje, jak wymagane w przypadku treści połączeń, przy czym nie jest konieczne, aby przepisy regulujące ich przetwarzanie były pod każdym względem identyczne.

Trybunał przypomniał, że uogólnionemu przechowywaniu danych przez dostawców usług telekomunikacyjnych i ich przetwarzaniu przez władze w konkretnych przypadkach muszą towarzyszyć, *mutatis mutandis*, gwarancje i zabezpieczenia przed nadużyciami podobne do wymaganych w przypadku kontroli operacyjnej.

Ponadto we wspomnianym wyroku w sprawie Roman Zakharov Trybunał zdefiniował wymagane gwarancje, kładąc nacisk na mechanizmy notyfikacji i środki prawne przewidziane w prawie krajowym. Przyjął w nim następujące kryteria oceny zgodności środków kontroli operacyjnej z art. 8 Konwencji: dostępność prawa krajowego, zakres i okres ich stosowania, procedury wymagane przy przechowywaniu, konsultowaniu, badaniu, wykorzystywaniu, przekazywaniu i niszczeniu przechwyconych danych, procedury wydawania zezwoleń, metody kontroli stosowania kontroli operacyjnej, istnienie mechanizmu notyfikacji i środków odwoławczych przewidzianych przez prawo krajowe. Wreszcie, w sprawach dotyczących systemów masowego przechwytywania połączeń transgranicznych i pozyskiwania informacji wywiadowczych od zagranicznych służb wywiadowczych, Trybunał dodał, że prawo musi jasno określać podstawy zezwolenia na masowe przechwytywanie połączeń, okoliczności, w których może ono objąć konkretne osoby, oraz wymaganą procedurę zezwoleń na taką kontrolę operacyjną.

W tej sprawie przedmiotem zaskarżenia były przepisy zobowiązujące dostawców usług telekomunikacyjnych do przechowywania danych przetwarzanych przez

nich w związku ze świadczonymi usługami telekomunikacyjnymi w celu umożliwienia dostępu do nich i przetwarzania przez właściwe służby policyjne i wywiadowcze.

Trybunał zauważył, że dane, które dostawcy usług telekomunikacyjnych są zobowiązani przechowywać, obejmują informacje, na które składają się wykonane lub odebrane połączenia telefoniczne, wybierane numery, czas trwania połączeń, położenie geograficzne urządzeń mobilnych, odwiedzane strony i platformy internetowe i adresy e-mail. Przechowywanie tych danych prowadzi do ingerencji w sferę prywatną osób, których dotyczą.

Trybunał stwierdził, że kwestionowany środek, chociaż stosowany przez podmioty prywatne – dostawców usług telekomunikacyjnych, jest realizowany na podstawie obowiązującego prawa. Uznał zatem, że przedmiotową ingerencję można było przypisać władzom krajowym.

Sam fakt przechowywania danych dotyczących życia prywatnego osoby stanowi ingerencję w rozumieniu art. 8 Konwencji, a dodatkową ingerencję oznacza dostęp do nich przez rozmaite organy. Obie ingerencje należy jednak analizować odrębnie, gdyż każda z nich może w inny sposób i w różnym stopniu wpływać na zakres ograniczenia zagwarantowanych praw.

W niniejszej sprawie Trybunał zauważył, że zgodnie z art. 20c ustawy o Policji, który stanowi przykład takiego środka dla innych organów, dostawcy usług telekomunikacyjnych mają obowiązek przechowywania przetwarzanych przez siebie danych w związku ze świadczonymi przez nich usługami przez okres dwunastu miesięcy w celu udostępnienia ich właściwym służbom policji „w celu zapobiegania lub wykrywania przestępstw, przestępstw skarbowych albo w celu ratowania życia lub zdrowia ludzkiego bądź wsparcia działań poszukiwawczych lub ratowniczych”. Ustawa o Policji nie precyzuje, jakie dane mogą być przechowywane, odsyłając w tym zakresie do innych przepisów dotyczących telekomunikacji, Internetu i usług pocztowych.

Art. 180 c ust. 2 prawa telekomunikacyjnego nakłada także na właściwych ministrów obowiązek sporządzenia szczegółowego wykazu danych, które dostawcy usług telekomunikacyjnych mają obowiązek przechowywać na podstawie art. 20 c ustawy o Policji. Obowiązujące przepisy ustanowiły system kontroli operacyjnej, w ramach którego wszyscy użytkownicy usług telekomunikacyjnych i internetowych mają obowiązek przechowywania danych bez żadnego uprzedniego poinformowania użytkowników o tym fakcie. Przypadki, w których policja i służby wywiadowcze mogą uzyskać dostęp do tak przechowywanych danych, są sformułowane w sposób ogólny, umożliwiając służbom dostęp do nich i ich przetwarzanie w każdym celu przydatnym do realizacji ich zadań ustawowych. Kwestionowany mechanizm przechowywania danych komunikacyjnych umożliwia funkcjonariuszom właściwych służb bezpośredni dostęp do nich bez udziału personelu dostawców usług telekomunikacyjnych na podstawie poufnej umowy między Policją a usługodawcą. W rezultacie zainteresowane służby

mają stały, bezpośredni i nieograniczony dostęp do danych komunikacyjnych, nawet bez wiedzy operatorów telekomunikacyjnych i jakiegokolwiek interwencji z ich strony.

Okoliczności te powodują, że ingerencja w prawo skarżących do poszanowania ich życia prywatnego wynikająca z obowiązku dostawców usług telekomunikacyjnych przechowywania ich danych komunikacyjnych jest bardzo głęboka. Może ona zasadnie wywołać u zainteresowanych poczucie bezbronności i nadmiernego wystawiania się na oberwację przez osoby trzecie oraz negatywnie wpływać na możliwość skutecznego korzystania z praw podstawowych, między innymi do poszanowania życia prywatnego i korespondencji oraz nawiązywania relacji z innymi osobami. W tym względzie Trybunał wskazał na orzecznictwo TSUE, z którego wynika, że analizowane łącznie dane dotyczące połączeń elektronicznych i lokalizacji umożliwiają bardzo szczegółowe ustalenia na temat życia prywatnego osób, których dotyczą. Ich przechowywanie, aby umożliwić w razie potrzeby dostęp do nich właściwych organów, stanowi „szeroką i szczególnie poważną” ingerencję w korzystanie z praw podstawowych przez osoby, których dotyczą.

Skarżący wyraźnie zakwestionowali możliwy do zastosowania wobec nich system przechowywania danych komunikacyjnych i późniejsze ich wykorzystanie przez służby stosujące kontrolę operacyjną.

Trybunał przypomniał, że aby utrzymać kontrolę operacyjną w granicach niezbędnych do osiągnięcia jednego lub więcej uprawnionych celów wskazanych przez władze, prawo krajowe musi zapewnić minimalne gwarancje dostosowane do konkretnej formy kontroli operacyjnej, z określeniem jej zakresu i odpowiedniej procedury zezwoleń lub ponownej oceny jej zasadności. W tej sprawie, mając na względzie wagę ingerencji w prawa chronione w art. 8 Konwencji, Trybunał uznał za niezgodny z tym artykułem brak przepisów lub mechanizmów ograniczających kontrolę operacyjną wyłącznie do przypadków, w których można uznać ją za „konieczną w społeczeństwie demokratycznym”.

Przepisy, o których tu mowa, wzbudziły zastrzeżenia zarówno Trybunału Konstytucyjnego, jak i Komisji Weneckiej w kwestii tego, czy spełniały wymogi „jasności” i „przewidywalności” „prawa”. Poza tym również TSUE uważał, że system wprowadzający możliwość ogólnego i nieodróżnicowanego przechowywania danych o połączeniach i lokalizacji w ramach komunikacji elektronicznej w celu zwalczania poważnych przestępstw nie odpowiada wymogowi proporcjonalności. W swoim późniejszym orzecznictwie TSUE sprecyzował, że nawet w kontekście ochrony bezpieczeństwa państwowego, w którym przechowywanie danych komunikacyjnych może, pod pewnymi warunkami, mieć charakter ogólny i nieodróżnicowany, praktyka taka jest dopuszczalna wyłącznie na ściśle konieczny okres i z zastrzeżeniem niezależnej kontroli.

W ocenie Trybunału kwestionowane ustawodawstwo wymaga uogólnionego i nieodróżnicowanego przechowywania danych z połączeń telekomunikacyjnych.

Stan ten wpływa negatywnie na sytuację osób, których dane są przechowywane, nawet jeśli nie grozi im, choćby pośrednio, możliwość wszczęcia wobec nich postępowania karnego. Dane przechowywane w ten sposób przez okres do dwunastu miesięcy są udostępniane właściwym służbom policyjnym i wywiadowczym mogącym z nich swobodnie korzystać przy wykonywaniu swoich ustawowych zadań.

Trybunał zauważył, że nawet, jeśli dostępowi służb do danych dostawców usług telekomunikacyjnych towarzyszą pewne gwarancje przed możliwymi nadużyciami, w tym mechanizm uprzedniej kontroli sądowej, same one nie wystarczają, aby naprawić wskazane wcześniej braki w systemie przechowywania danych komunikacyjnych i dlatego nie mogą zapewnić zgodności z art. 8 Konwencji. Trybunał odwołał się w tej kwestii do wyroku TSUE w sprawie *SpaceNet et Telekom Deutschland*, w którym orzekł, że przechowywanie danych dotyczących połączeń i danych lokalizacyjnych oraz dostęp do nich stanowi odrębną ingerencję w prawa podstawowe wymagającą w rezultacie odrębnego uzasadnienia i w konsekwencji ustawodawstwo zapewniające pełne poszanowanie warunków wynikających z orzecznictwa w zakresie dostępu do przechowywanych danych nie może ze swej natury ograniczyć ani doprowadzić do naprawy poważnej ingerencji w prawa osób, których dane dotyczą, wynikającej z przechowywania uogólnionego i niezróżnicowanego tych danych.

Skarżący zarzucili również, że obowiązujące ustawodawstwo, w zakresie, w jakim przewiduje dostęp policji i służb wywiadowczych do przechowywanych w ten sposób danych, jest sprzeczne z art. 8 Konwencji. Trybunał zauważył, że jeżeli przechowywanie danych komunikacyjnych nie spełnia wymogów odnoszących się do „jakości prawa” ani nie odpowiada zasadzie proporcjonalności, w związku z czym jest sprzeczne z art. 8, dostęp do takich danych, ich ewentualne przechowywanie lub przetwarzanie przez władze również nie może być zgodne z art. 8.

Trybunał uznał więc, że ustawodawstwo krajowe, na mocy którego dostawcy usług telekomunikacyjnych mają obowiązek przechowywać dane komunikacyjne w sposób uogólniony i niezróżnicowany w celu zapewnienia ewentualnego dostępu do nich przez właściwe organy krajowe, nie daje gwarancji ograniczenia ingerencji w korzystanie z prawa do poszanowania życia prywatnego do przypadków „koniecznych w społeczeństwie demokratycznym”. W rezultacie również w tym zakresie doszło do naruszenia art. 8 Konwencji.

Polski ustawodawca przyjął ustawę antyterrorystyczną, aby w ten sposób wzmocnić krajowy system zwalczania terroryzmu i ochrony bezpieczeństwa państwowego. Zgodnie z odpowiednimi przepisami tej ustawy funkcjonariusze ABW mogą stosować kontrolę operacyjną wobec cudzoziemców podejrzanych o działalność terrorystyczną. Art. 9 tej ustawy zawiera katalog dopuszczalnych w tym celu działań niejawnych.

Trybunał ponownie podkreślił, że społeczeństwa demokratyczne są zagrożone terroryzmem, więc państwa muszą być zdolne do skutecznego jego zwalczania i

tajnej kontroli elementów wywrotowych działających na jego terytorium. Zgodził się zatem, że istnienie przepisów umożliwiających tajną kontrolę wszelkich form komunikowania się jest – ze względu na te wyjątkowe wyzwania – konieczne w społeczeństwie demokratycznym dla ochrony bezpieczeństwa państwowego i obrony porządku publicznego oraz zapobiegania przestępstwom.

Trybunał podkreślił jednak, że państwa Konwencji nie mają nieograniczonej swobody kontroli operacyjnej osób podlegających ich jurysdykcji. Potwierdził również, że jest świadomy zagrożenia, jakie niesie ze sobą prawo, które ją umożliwia, polegającego na podważaniu lub nawet niszczeniu demokracji w imię jej obrony, i potwierdził, że w walce ze szpiegostwem i terroryzmem państwa nie mogą sięgać po każdy środek, jaki uznają za stosowny. Niezależnie więc od przyjętego systemu kontroli operacyjnej, Trybunał musi być przekonany, że towarzyszą mu odpowiednie i wystarczające gwarancje chroniące przed nadużyciami.

W tej sprawie Trybunał zauważył, że zakres stosowania *ratione personae* ustawy antyterrorystycznej, choć w zasadzie ograniczony wyłącznie do cudzoziemców, jest w praktyce szerszy, umożliwiając funkcjonariuszom ABW pośrednią kontrolę komunikowania się każdej osoby mającej kontakt z osobami objętymi jej celem, nawet jeśli nie została wspomniana w zezwoleniu na kontrolę operacyjną.

Skarżący twierdzili, że brzmienie kluczowych pojęć tej ustawy, od których zależy możliwość prowadzenia przez funkcjonariuszy Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (ABW) kontroli operacyjnej cudzoziemców, a mianowicie „działalność terrorystyczna”, „zdarzenia o charakterze terrorystycznym” i „osoby podejrzewane o popełnienie przestępstw o charakterze terrorystycznym”, jest szerokie. W tym względzie Trybunał przypomniał, że w podobnej sprawie Szabó i Vissy (wyrok z 12.01.2016 r.) wskazał, że potrzeba unikania nadmiernego rygoryzmu oraz konieczność uwzględniania zmieniających się okoliczności oznacza, że wiele przepisów jest nieuchronnie sformułowanych w sposób mniej lub bardziej nieokreślony. Nawet w dziedzinie kontroli operacyjnej, w której przewidywalność ma szczególne znaczenie, kwestionowane pojęcia ustawy są w ocenie Trybunału na tyle jasne, że spełniają wymogi legalności. Wymóg „przewidywalności” prawa nie sięga bowiem tak daleko, aby państwa musiały przyjąć regulacje wymieniające szczegółowo wszystkie sytuacje, które mogą prowadzić do decyzji o rozpoczęciu kontroli operacyjnej. Powołanie się na zagrożenie terrorystyczne lub potrzebę działań ratowniczych można zatem co do zasady uznać za wystarczające.

Trybunał – mając na względzie prawa podstawowe – podkreślił jednak również, że gdyby w sprawach bezpieczeństwa państwowego władza wykonawcza posiadała nieograniczoną swobodę oceny, przepisy o tym stanowiące byłyby sprzeczne z zasadą rządów prawa, jedną z podstawowych zasad społeczeństwa demokratycznego zapisanych w Konwencji.

Ochrona jednostki przed arbitralnością wymaga, aby ustawodawstwo – z uwzględnieniem uprawnionego celu – wystarczająco jasno określało zakres i sposoby prowadzenia kontroli operacyjnej.

Trybunał zauważył, że w sprawach kontroli operacyjnej cudzoziemców art. 9 ust. 1 ustawy antyterrorystycznej ustanawia reżim *lex specialis* w stosunku do przepisów dotyczących kontroli operacyjnej przewidzianych w ustawie o Policji i pozwala funkcjonariuszom ABW na taką kontrolę cudzoziemca na okres nie dłuższy niż trzy miesiące bez uprzedniego zezwolenia sądu. Z tego artykułu wynika również, że szef ABW zarządza kontrolę operacyjną, a następnie przekazuje ją z uzasadnieniem Ministrowi Koordynatorowi Służb Specjalnych i Prokuratorowi Generalnemu¹, który może nakazać jej zaprzestanie.

Trybunał przypomniał, że „uprawnienia do tajnej kontroli operacyjnej obywateli (...) są tolerowane na mocy Konwencji jedynie w zakresie, w jakim są ściśle niezbędne do ochrony instytucji demokratycznych”. Podkreślił, że ze względu na szczególny charakter takiej ingerencji i potencjalne możliwości naruszeń prywatności obywateli w rezultacie stosowania zaawansowanych technik kontroli operacyjnej, środek taki można uznać za zgodny z Konwencją jedynie w razie jego absolutnej konieczności dla ochrony instytucji demokratycznych, a konkretnie uzyskania istotnych informacji w indywidualnej operacji. Zdaniem Trybunału każda inwigilacja niespełniająca tych kryteriów może oznaczać nadużycie ze strony władz, mających w tej sferze do dyspozycji potężne technologie.

Stosowanie kontroli operacyjnej wobec cudzoziemców przez funkcjonariuszy ABW nie wymaga w początkowym trzymiesięcznym okresie żadnego zezwolenia ani nie podlega kontroli przez niezależny od nich organ, który mógłby ograniczyć swobodę interpretacji ogólnych sformułowań prawa antyterrorystycznego i ocenić istnienie wystarczających powodów do przechwytywania połączeń. Trybunał podkreślił, że tylko w ten sposób można zagwarantować stosowanie środków nadzwyczajnych, o których mowa, w sposób rozważny i wyłącznie w należycie uzasadnionych przypadkach.

Ponadto Trybunał zauważył – z jednej strony – że funkcjonariusze ABW prowadzą kontrolę operacyjną na podstawie zarządzenia szefa ABW, któremu podlegają, a z drugiej – że podobna decyzja szefa ABW podlega nadzorowi Prokuratora Generalnego² i Ministra Koordynatora Służb Specjalnych. Interwencja sędziego jest przewidziana jedynie w przypadkach przedłużenia stosowania kontroli operacyjnej po upływie początkowego okresu trzech miesięcy. Zatem podjęcie kontroli operacyjnej ani jej stosowanie we wspomnianym początkowym okresie nie podlegają kontroli organu niezależnego i zewnętrznego wobec funkcjonariuszy ABW prowadzących tę operację.

1 Przepis autora omówienia: obecnie – Pierwszemu Zastępcy Prokuratora Generalnego Prokuratorowi Krajowemu, art. 9 ust. 4, (t.j. z 16.01.2024 r, Dz.U. nr 92).

2 Zob. przypis 1.

Trybunał przypomniał, że zezwolenie na stosowanie kontroli operacyjnej przez organ inny niż sądowy może być zgodne z Konwencją, pod warunkiem że jest on wystarczająco niezależny od władzy wykonawczej. Przy współczesnych zagrożeniach terrorystycznych mogą zaistnieć sytuacje nadzwyczajne, w których obowiązkowe uzyskanie zezwolenia sądu jest niewykonalne i przyniosłoby efekt przeciwny do zamierzonego ze względu na brak specjalistycznej wiedzy lub oznaczałoby utratę cennego czasu. Środki takie muszą jednak podlegać kontroli *ex post* zwykle wymaganej, gdy zezwolenie na kontrolę operacyjną wydał wcześniej organ inny niż sądowy.

W tej sprawie Trybunał uważał, że sytuacja, w której kontrola operacyjna za twierdzana jest przez szefa ABW, któremu podlegają funkcjonariusze, którzy ją stosują, a następnie nadzorowana przez członka władzy wykonawczej ponoszącego odpowiedzialność polityczną oraz prokuratora – nie daje odpowiednich gwarancji niezależności wobec władzy wykonawczej i nie zapewnia niezbędnych zabezpieczeń przed nadużyciami, zwłaszcza że osoby podlegające kontroli operacyjnej nigdy nie są o niej informowane i nie mają skutecznego środka prawnego pozwalającego zakwestionować jej legalność.

Trybunał zauważył ponadto, że zgodnie z art. 9 ust. 8 ustawy antyterrorystycznej Prokurator Generalny zarządza zniszczenie materiałów, które nie są istotne. Ponieważ jednak obecny Prokurator Generalny³ jest równocześnie ministrem sprawiedliwości, Trybunał uznał, że jego bezstronność i niezależność nie są wystarczające.

Z tych względów Trybunał orzekł, że przepisy odnoszące się do kontroli operacyjnej na podstawie prawa antyterrorystycznego nie spełniają wymagań art. 8 Konwencji. W rezultacie nastąpiło naruszenie art. 8 Konwencji (jednogłośnie). Trybunał uznał, że w świetle tego wniosku nie było potrzeby rozpatrzenia odrębnie zarzutu na tle art. 13 Konwencji.

Skarżący nie żądali żadnego zadośćuczynienia, uważając, że stwierdzenie naruszenia stanowiłoby dla nich wystarczającą satysfakcję. Trybunał zgodził się z tym i nie zasądził zadośćuczynienia, orzekł jedynie o zwrocie poniesionych kosztów i wydatków.

3 Zob. przypis 1.

adw. Marek Antoni Nowicki

Autor jest adwokatem niewykonującym zawodu (Izba Adwokacka w Warszawie), ekspertem międzynarodowym w dziedzinie praw człowieka. W okresie stanu wojennego w 1982 r. jeden z założycieli podziemnego Komitetu Helsińskiego w Polsce i współautor wszystkich jego raportów, w tym o prawach człowieka w Polsce w stanie wojennym (Raport Madrycki). Współzałożyciel Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka. W latach 1993–1999 orzekał w Europejskiej Komisji Praw Człowieka w Strasburgu. W latach 2000–2005 był międzynarodowym Rzecznikiem Praw Obywatelskich w Kosowie, a w latach 2007–2016 – prezesem Izby Doradczej ONZ ds. Praw Człowieka w Kosowie.

The author is a non-practicing advocate (District Bar Association in Warsaw), an international expert in the field of human rights. During the period of martial law in 1982, he was one of the founders of the underground Helsinki Committee in Poland and co-author of all its reports, including on human rights in Poland during martial law (Madrid Report). Co-founder of the Helsinki Foundation for Human Rights. From 1993 to 1999 he adjudicated at the European Commission of Human Rights in Strasbourg. From 2000 to 2005, he was the international Ombudsman in Kosovo, and from 2007 to 2016 he was president of the UN Advisory Board on Human Rights in Kosovo.

ABSTRACT

Keywords: *communications data, secret surveillance (operational control), legal safeguards*

**Inadequate safeguards against arbitrariness and abuse
in the sphere of secret surveillance, retention of and access to
communications data. Pietrzak and Bychawska-Siniarska and
Others v. Poland (Chamber judgment of 28 May 2024 (Section
I), applications Nos. 72038/17 and 25237/18)**

In 2016, the Polish Parliament adopted the Act to Amend the Act on the Police and Certain Other Laws (Act of 15 January 2016) and the Act on Anti-Terrorist Activities (Anti-Terrorism Act). These acts were criticized, in particular by non-governmental organizations, which considered that the new provisions, under the guise of implementing the Constitutional Tribunal's judgment, strengthened the powers of the authorities in the field of secret surveillance and were incompatible with a number of Polish human rights commitments. The applicants were the President of the Warsaw Bar Association and four employees and experts of the Helsinki Foundation for Human Rights. In 2017, the applicants lodged

complaints with the Prime Minister and with the heads of the police and the various special services concerning certain provisions governing secret surveillance. In particular, they criticized the fact that, in their view, the impugned provisions authorized the officials in question to monitor their communications and to collect data about them without their knowledge. Because of their professional and public activities, they considered they were highly likely to be subjected to secret surveillance. Furthermore, the services in question were not required to inform them of any secret surveillance carried out, even after it had ceased. They also maintained that the situation was incompatible with Article 51 of the Constitution and did not allow judicial review of the lawfulness of surveillance and that, in addition, the refusal to inform individuals that they had been subject to secret surveillance, combined with the lack of effective review and the inadequacies of the national rules at issue, were incompatible with the democratic rule-of-law state and prejudiced their legitimate interests. The applicants received replies from the authorities, including the relevant departments of the Office of the Prime Minister, who informed them that heads of the police and the various special services had provided complete replies to their requests concerning possible secret surveillance. These replies stated that, in the performance of their duties, the special services applied secret-surveillance measures provided for by the legislation in force and that the methods and measures taken for that purpose were secret and protected by the rules governing the functioning of the services concerned and by the Act on the Protection of Personal Data.



Terminal płatniczy lub terminal w telefonie bezpłatnie dla każdego prawnika

Ponad 65% wszystkich transakcji w Polsce realizowanych jest bezgotówkowo – pokazują wyniki badania przeprowadzonego dla Fundacji Polska Bezgotówkowa¹. W 2023 r. obszarem z niesłabnącą dynamiką aktywności terminali był sektor publiczny, gdzie liczba transakcji przekroczyła 8 mln, natomiast ich wartość osiągnęła 1,3 mld zł. Konsumenci coraz bardziej doceniają płatności kartą oraz za pomocą urządzeń mobilnych, ponieważ postrzegają je za wygodne i bezpieczne. Jednocześnie intensywna cyfryzacja sektora publicznego sprawia, że dostęp do płatności bezgotówkowych staje się coraz bardziej pożądanym i będzie coraz intensywniej dotyczyć podmioty powiązane z nią, takie jak branża prawnicza, sądy czy biura notarialne i rachunkowe.

Coraz częściej zdarza się, że klienci albo nie posiadają gotówki, żeby zapłacić za poradę lub usługę prawną, albo proszą o podanie numeru konta. To zdecydowanie wydłuża proces płatności i wymaga dodatkowej weryfikacji rozliczenia.

– Konsumenci oczekują, że w każdym miejscu i za każdą usługę będą mogli zapłacić w dowolny, wybrany przez siebie sposób – np. gotówką, kartą, mobilnie. Nadal jednak wielu z nich napotyka ograniczenia w dostępie do płatności bezgotówkowych – zwłaszcza wśród osób prowadzących jednoosobową działalność. Program Fundacji Polska Bezgotówkowa powstał po to, aby umożliwić każdemu przedsiębiorcy – bez względu na wielkość firmy – równy dostęp do infrastruktury płatniczej, a klientom zapewnić wybór i różnorodność metod płatności. W badaniu przeprowadzonym dla Fundacji Polska Bezgotówkowa aż 60% respondentów przyznało, że w 2023 r. częściej płaciło bezgotówkowo niż w 2022 r. Prognozujemy, że trend płatności bezgotówkowych będzie się umacniał – komentuje Zbigniew Wiśniewski, wiceprezes Fundacji Polska Bezgotówkowa.

¹ POLASIK Research, Zwyczące płatnicze a rozwój sieci akceptacji kart w Polsce: badanie konsumenckie 2023, raport badawczy, marzec 2024. Badanie przeprowadzone dla Fundacji Polska Bezgotówkowa.

BEZPŁATNE TERMINALE DOSTĘPNE „OD RĘKI” DLA PRAWNIKÓW

W ramach Programu Polska Bezgotówkowa przedsiębiorcy mogą wypróbować terminal płatniczy lub terminal w telefonie **całkowicie bezpłatnie przez okres 12 miesięcy**. W ten sposób mogą zweryfikować, czy takie rozwiązanie sprawdzi się w ich biznesie. **Fundacja pokrywa również koszty finansowe obsługi transakcji do kwoty 100 tys. zł obrotu**. Po bezpłatnym okresie testowym przedsiębiorcy mogą zdecydować się na zatrzymanie terminala na określonych warunkach lub dobrowolnie zrezygnować z jego posiadania.

Do końca września 2024 r. do Programu Polska Bezgotówkowa dołączyło ponad 490 tys. podmiotów, w których łącznie zainstalowano blisko 650 tys. urządzeń do przyjmowania płatności cyfrowych. Wśród beneficjentów Fundacji są przede wszystkim mali i średni przedsiębiorcy, w tym prawnicy, notariusze i księgowi.

Program rozszerzył również możliwości dokonywania płatności w urzędach i sądach, poprawiając tym samym dostęp do płatności bezgotówkowych w administracji i sektorze publicznym. **W 2023 r. obrót na terminalach zainstalowanych w sektorze publicznym wzrósł w porównaniu do 2022 r. o 28,5%**.

– Cyfrowe rozwiązania płatnicze, jak i systemy oraz aplikacje tworzone, aby wspierać kontakty pomiędzy obywatelami a sektorem publicznym, stają się coraz bardziej powszechne. Mają także wpływ na dostępność administracji oraz stanowią znaczące udogodnienie dla obywateli. Dzięki nim procesy związane z płatnościami i komunikacją z urzędami stają się prostsze, szybsze i bardziej efektywne. Cyfryzacja spraw publicznych nabiera rozpędu i będzie coraz intensywniej dotyczyć podmioty powiązane z nią, takie jak branża prawnicza, sądy czy biura notarialne i rachunkowe. To oznacza, że oczekiwania i preferencje klientów w zakresie digitalizacji i dostępności płatności bezgotówkowych będą wzrastać – wyjaśnia Zbigniew Wiśniewski.

Chcesz wziąć udział w Programie i otrzymać bezpłatny terminal lub skorzystać z terminala w telefonie?

Sprawdź szczegóły: <https://polskabezgotowkowa.pl/dla-firm/oferta/>

Table of contents

FROM THE EDITORS

Marek Bieniak

Criminal law in „Palestra”5

ARTICLES

Violetta Konarska-Wrzosek

The range of degression options with respect to punishments for fiscal offences and fiscal petty offences.....7

Leszek Wieczorek, Leszek Wilk

The mens rea of fiscal offences and petty offences: the perspective of criminology and criminal dogmatics28

Jarosław Zagrodnik

Selected practical aspects of the scope and exercise of the right of defence in cases concerning fiscal offences.....47

Tomasz Oczkowski

About the unintended “bi-directionality” of the Fiscal Penal Code in punishing acts violating fiscal obligations.....62

Olaf Włodkowski

Conditional discontinuation of criminal proceedings as a rational instrument of criminal policy81

Jerzy Skorupka

Remarks about extending pre-trial detention.....103

RECENT CASE LAW***Marek Antoni Nowicki***

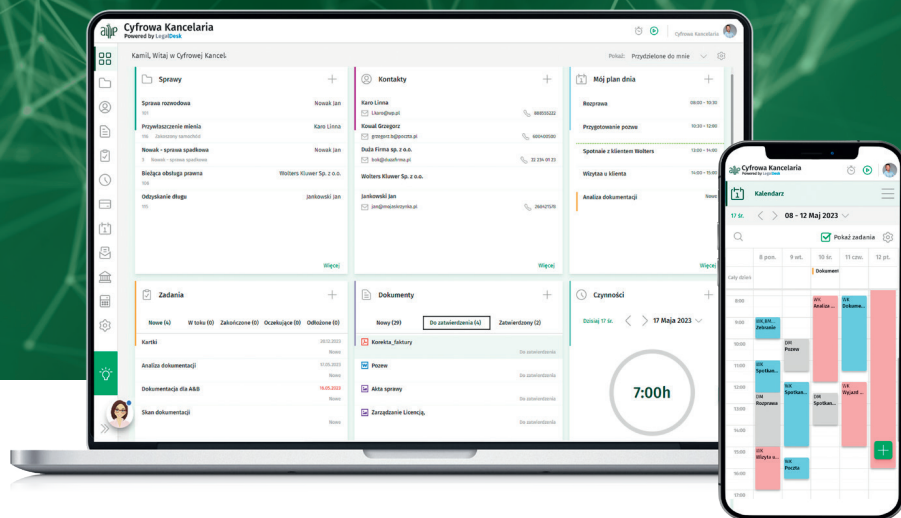
Inadequate safeguards against arbitrariness and abuse in the sphere of secret surveillance, retention of and access to communications data. Pietrzak and Bychawska-Siniarska and Others v. Poland (Chamber judgment of 28 May 2024 (Section I), applications Nos. 72038/17 and 25237/18) 116

SPONSORED ARTICLE***Polska Bezzgotówkowa [Cashless Poland]***

Payment terminal or mobile terminal free of charge for every lawyer..... 140

Teraz możesz zyskać więcej!

Cyfrowa Kancelaria + LEX w specjalnej ofercie



Cyfrowa Kancelaria

Aplikacja do zarządzania kancelarią

- pobieranie danych z PISP
- rejestrowanie czasu pracy
- zarządzanie zadaniami i współdzielenie dokumentów
- pobieranie danych z GUS
- rozliczanie klientów

Już od 15 zł/mies.

2 pierwsze miesiące bezpłatnie

LEX dla użytkowników Cyfrowej Kancelarii

System Informacji Prawnej

- baza aktów prawnych i orzecznictwa prawa polskiego i EU
- komentarze kanon ze wszystkich dziedzin prawa
- LEX Kompas Orzecznicy 2.0
- moduły dodatkowe z wybranej dziedziny prawa

Już od 199 zł/mies.





wrzesień

PALESTRA

Pismo Adwokatury Polskiej

od 1924 roku

W numerze m. in.:

Leszek Wieczorek, Leszek Wilki

Strona podmiotowa przestępstw i wykroczeń podatkowych – spojrzenie kryminologiczne i karnodogmatyczne

Jarosław Zagrodnik

Wybrane aspekty praktyczne zakresu i realizacji prawa do obrony w sprawach o przestępstwa skarbowe

Tomasz Oczkowski

O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu karnego skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne

Jerzy Skorupka

Uwagi o przedłużaniu tymczasowego aresztowania



PALESTRA

Pismo Adwokatury Polskiej

od 1924 roku

palestra.pl