

Istota odstąpienia od wymierzenia kary za wykroczenia skarbowe

JANUSZ SAWICKI

Katedra Prawa o Wykroczeniach i Karnego Skarbowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

Odstąpienie od wymierzenia kary jest szczególnym wypadkiem darowania kary, zwanym też w literaturze sądowym prawem łaski. Nie jest to okoliczność uchylająca z mocy ustawy karalność sprawy. Decyzja w tym zakresie należy bowiem do sądu, który ustala winę sprawcy, wydaje wyrok skazujący, na mocy określonego przepisu ustawy może jednakże odstąpić od wymierzenia kary. Sądowe prawo łaski może obejmować tylko karę, nie musi natomiast obejmować środków karnych. Sąd może jednak odstąpić od wymierzenia zarówno kary, jak i środków karnych, chociażby ich wymierzenie było obowiązkowe¹.

Jak zauważa M. Bojarski, instytucja odstąpienia od wymierzenia kary jest instytucją idącą najdalej w kierunku złagodzenia kary. Szczególne warunki uzasadniające zastosowanie tej instytucji muszą być bardziej wyraziste niż przy nadzwyczajnym złagodzeniu kary, ponieważ sama instytucja odstąpienia od wymierzenia kary cechuje się daleko większą łagodnością niż nadzwyczajne złagodzenie kary². Jak słusznie podkreśla W. Michalski, przed wydaniem takiego wyroku należy zawsze rozważyć

¹ Z. Sienkiewicz, [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2010, s. 401.

² M. Bojarski, [w:] M. Bojarski, A. Płońska, Z. Świda, *Podstawy materialnego i procesowego prawa o wykroczeniach*, Wrocław 2012, s. 113.

możliwość posłużenia się inną formą rezygnacji z wykonania albo orzeczenia kary lub też wymierzenia z nadzwyczajnym jej złagodzeniem, aby nie dewaluować tej najdalej idącej instytucji³. Zdaniem Z. Siwika w praktyce spraw karnych skarbowych szczególnego znaczenia nabiera właśnie wyraźne odróżnienie instytucji odstąpienia od wymierzenia kary od zbliżonej w pewnym sensie instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary. Stosowanie jednej lub drugiej instytucji będzie stanowić funkcję ilościowego nastawienia elementów pozytywnych. Ogólnie rzecz biorąc, wybór instytucji odstąpienia od wymierzenia kary powinien być zdeterminowany wystąpieniem różnych okoliczności w formie wyraźnie nasilonej. Chodzi tu przecież o rozwiązanie dalsze i znacznie dla sprawcy korzystniejsze niż w wypadku nadzwyczajnego złagodzenia kary. Odstąpienie od wymierzenia kary nie jest jednak ani uniewinnieniem, ani umorzeniem postępowania. Instytucja ta prowadzi do niekaralności sprawcy mimo jego bezprawnego zachowania się. Następuje tutaj odstąpienie od ustawowych ram kary przewidzianej w sankcji za dany typ przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Ta niekaralność czynu sprawcy w drodze decyzji organu orzekającego jest bezwarunkowa⁴.

Według M. Cieślaka sądowe odstąpienie od wymierzenia kary jest szczególnym rodzajem sankcji. Nie jest to kara, gdyż polega właśnie na odstąpieniu od wymierzenia kary. Może natomiast pojawić się pytanie, czy jest to w ogóle jakaś sankcja, skoro jej sens jest czysto negatywny: rezygnacja z sankcji w postaci kary. Zdaniem tego autora jest to jaskrawy przykład tego, jak zawodna może być interpretacja czysto semantyczna. Trzeba bowiem pamiętać, że w tym wypadku istnieje formalny akt oskarżenia i jest rozprawa sądowa, na której oskarżony zostaje skonfrontowany, w zasadzie publicznie, z zarzutem popełnienia czynu zabronionego. Jest też obecne w wyroku stwierdzenie, że oskarżony zarzucone mu przestępstwo lub wykroczenie popełnił, lecz tylko sąd, z przyczyny przewidzianej w ustawie, uznaje za możliwe odstąpienie od wymierzenia kary. Istnieje tu najważniejszy element karnej reakcji na czyn zabroniony — jego oficjalne, społeczne potępienie — i jest związana z tym dolegli-

³ W. Michalski, *Wychowawcza funkcja sądu w postępowaniu karnym*, Warszawa 1976, s. 115.

⁴ Z. Siwik, *Odstąpienie od wymierzenia kary w prawie karnym skarbowym*, Pał. nr 10/1980, s. 59–60.

wość. Z tego względu należy raczej widzieć w odstąpieniu od wymierzenia kary sankcję podobną do kary nagany — pozbawioną niestety tej jednoznaczności, która właściwa jest naganie (karę nagany przewiduje art. 18 pkt. 4 k.w.⁵). Trudno bowiem zaprzeczyć temu, że w odbiorze społecznym odstąpienie od wymierzenia kary może uchodzić za brak odpowiedzialności karnej, właściwie równy uniewinnieniu, co byłoby zasadniczym nieporozumieniem⁶. Należy więc podkreślić, że wyrok sądu karnego odstępujący od wymierzenia kary jest szczególną postacią wyroku skazującego. Sąd stwierdza winę oskarżonego, wskazując wyraźnie, że odstąpił tylko od wymierzenia mu kary⁷. Dlatego uzasadniona jest opinia, że instytucja odstąpienia od wymierzenia kary jest jedną z instytucjonalnych form degresji karania, przy czym nie jest to forma najkorzystniejsza z możliwych, gdyż stanowi postać skazania pociągającą za sobą wszystkie negatywne skutki tego faktu, w tym w szczególności piętno skazania⁸. W razie odstąpienia od wymierzenia kary sąd ustala, czy sprawca popełnił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe — jest to zatem wyrok skazujący. Rozstrzygnięcie takie ma przeto charakter potępienia czynu karalnego i jego sprawcy przez sąd z jednoczesnym stwierdzeniem niecelowości stosowania w konkretnym wypadku środków represji karnej. Chodzi tu o wypadki zasługujące na szczególne uwzględnienie, przy czym podstawą wartościowania powinien być np. charakter i okoliczności czynu, właściwości i warunki osobiste sprawcy. Orzeczenie, w którym organ orzekający odstępuje od wymierzenia kary, powinno więc zawierać dokładne ustalenie czynu przypisanego sprawcy oraz rozstrzygnięcie co do kary tej treści, że organ odstąpił od jej wymierzenia⁹.

Nie można zatem utożsamiać instytucji odstąpienia od wymierzenia kary z brakiem odpowiedzialności karnej skarbowej czy też z rezygna-

⁵ Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. — Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r., Nr 46, poz. 275 ze zm.).

⁶ M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1990, s. 484.

⁷ E. Skrętowicz, *Odstąpienie od wymierzenia kary jako postać skazania*, NP nr 6/1980, s. 80.

⁸ V. Konarska-Wrzošek, [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawa i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 165.

⁹ Z. Siwik, *op. cit.*, s. 60.

cją z pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej. Wymierzenie kary jest bowiem tylko składową częścią pociągnięcia do odpowiedzialności karnej. Nie jest to ani jedyny, ani najważniejszy element tej odpowiedzialności. Każdy wyrok skazujący zawiera bowiem przede wszystkim stwierdzenie winy i sprawstwa oskarżonego w zakresie zarzucanych mu czynów. Dopiero w dalszej części znajduje się rozstrzygnięcie o karze i środkach karnych. Wyrok, w którym sąd odstępuje od wymierzenia sprawcy kary, jest wyrokiem skazującym, ze wszelkimi tego konsekwencjami. Przede wszystkim skazany wyrokiem odstupującym od wymierzenia kary jest odtąd w świetle prawa uważany za osobę karaną. Wyrok, w którym sąd odstąpił od wymierzenia kary, podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego¹⁰. Prawomocny wyrok skazujący, w którym odstąpiono od wymierzenia kary, jest wiążący dla sądu cywilnego w zakresie ustalenia, że osoba nim skazana popełniła przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wyrok taki wiąże również organy administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym¹¹.

Jak zauważa A. Gubiński, odstąpienie od wymierzenia kary różni się istotnie od instytucji znikomej społecznej szkodliwości czynu zabronionego, istniejącej w prawie karnym i prawie karnym skarbowym. Znikomość społecznej szkodliwości czynu jest okolicznością wyłączającą odpowiedzialność karną. Stanowi ona funkcję całokształtu znamion konkretnego czynu. U podstawy odstąpienia od wymierzenia kary leżą natomiast względy celowości. Wartościowaniu organu orzekającego podlega sama potrzeba zastosowania w konkretnym wypadku środków karnych. Podstawa tego wartościowania może być przy tym znacznie szersza niż przy ocenie, czy czyn jest nosicielem jedynie znikomej społecznej szkodliwości. Może opierać się bowiem nie tylko na okolicznościach charakteryzujących jego znamiona — ustawowe i pozaustawowe — ale również na okolicznościach wybiegających poza sam czyn, które mogły zaistnieć nawet już po jego popełnieniu, które charakteryzują sprawcę (jego właściwości) lub wpłynęły na zmianę jego warunków osobistych. Nadto zaś, jeżeli ocena w kwestii przyjęcia znikomej społecznej szkodli-

¹⁰ Ustawa z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym (Dz.U. Nr 50, poz. 580 ze zm.).

¹¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 59.

wości czynu musi być oparta na całokształcie jego znamion — to decyzja w sprawie odstąpienia od wymierzenia kary może się opierać jedynie na pewnej grupie okoliczności¹².

Odstąpienie od wymierzenia kary jest instytucją sądowego wymiaru kary o charakterze fakultatywnym, której zastosowanie w sprawach karnych skarbowych zawsze zależy od uznania sądu. Instytucja ta może mieć zastosowanie zarówno do sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Instytucję odstąpienia od wymierzenia kary i środka karnego k.k.s.¹³ normuje w zasadzie samodzielnie, odwołując się tylko do niektórych przepisów k.k.¹⁴ Jest to nowe rozwiązanie, gdyż art. 19 k.k.s. nie miał swojego odpowiednika w ustawie karnej skarbowej z 1971 r.¹⁵

Należy podkreślić, że dopiero w u.k.s. z 1971 r. po raz pierwszy wprowadzono instytucję odstąpienia od wymierzenia kary w zakresie wykroczeń skarbowych. Odstąpienie od wymierzenia kary za wykroczenia skarbowe przewidziane było tylko w dwóch przepisach szczegółowych u.k.s., dotyczących niektórych wykroczeń dewizowych. Odmienne więc niż na tle przestępstw skarbowych, do odstąpienia od wymierzenia kary za wykroczenia skarbowe nie miała zastosowania żadna reguła ogólna, jak za przestępstwa skarbowe¹⁶. Zgodnie z art. 44 u.k.s. w wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie możliwe było poprzestanie na orzeczeniu kary dodatkowej przepadku rzeczy, jeżeli zachodziły warunki jej orzeczenia i jeżeli ten sposób zapewniał osiągnięcie celów kary. W literaturze przepis art. 44 u.k.s. określano jako rodzaj lub namiastkę nadzwyczajnego złagodzenia kary¹⁷. Sposób tego złagodzenia polegał na

¹² A. Gubiński, [w:] T. Grzegorzczak, A. Gubiński, *Prawo wykroczeń*, Warszawa 1996, s. 176.

¹³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2007 r., Nr 111, poz. 765 ze zm.), w skrócie: k.k.s.

¹⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. — Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553 ze zm.). K.k.s. nie recypuje art. 59 k.k. ani art. 61 k.k.

¹⁵ Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 1984 r., Nr 22, poz. 103 ze zm.), w skrócie: u.k.s.

¹⁶ U.k.s. nie recypowała przepisu art. 56 k.k. z 1969 r. w zakresie wykroczeń skarbowych wobec samoistnego uregulowania tego zagadnienia w art. 44. Zob. szerzej: L. Hochberg, [w:] *Komentarz do u.k.s.* (praca zbiorowa), Warszawa 1973, s. 80.

¹⁷ Por. B. Koch, *Ustawa karna skarbową. Zestawienie porównawcze przepisów u.k.s. z 26 października 1971 r. i u.k.s. z 13 kwietnia 1960 r.*, Pal. 1972, nr 4, s. 24.

odstąpieniu od wymierzenia zasadniczej kary pieniężnej i poprzestaniu na orzeczeniu kary dodatkowej przepadku rzeczy. W zakresie wykroczeń skarbowych była to zupełnie nowa instytucja, wprowadzona dopiero w u.k.s. z 1971 r. i stosowana fakultatywnie¹⁸.

Kodeks karny skarbowy w art. 19 § 1 określa przesłanki stosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary za wykroczenia skarbowe. Zgodnie z tym przepisem odstąpienie jest możliwe:

- a) w wypadkach przewidzianych w części ogólnej tytułu I k.k.s.,
- b) w wypadkach przewidzianych w części szczególnej tytułu I k.k.s.,
- c) w sytuacji opisanej w pkt. 2 art. 19 § 1 k.k.s.

Zgodnie z treścią art. 19 § 1 k.k.s. sąd może odstąpić od wymierzenia kary w szczególności w wypadkach przewidzianych w kodeksie, w pierwszej kolejności w przepisach części ogólnej tytułu I k.k.s., w tym recypowanych z k.k. Wypadki te są następujące:

1) jeżeli sprawca wykroczenia skarbowego działał w nieusprawiedliwionym błędzie co do istnienia okoliczności wyłączających bezprawność jego działania lub nieusprawiedliwionej nieświadomości karalności czynu (art. 10 § 5 k.k.s.);

2) jeżeli sprawca wykroczenia skarbowego miał znacznie ograniczoną poczytalność (art. 11 § 2 i 3 k.k.s.).

Błąd co do kontratypu unormowany został w art. 10 § 3 k.k.s. Chodzi tu o błąd wynikający z błędnego przekonania, a więc z urojenia, a nie o błąd z nieświadomości, gdyż ta jest tu w istocie niemożliwa¹⁹. Sprawca, który nie uświadamia sobie wystąpienia znamion kontratypu, w istocie sprawy w ogóle nie błądzi²⁰. Dla uchylenia odpowiedzialności błąd ten musi być usprawiedliwiony — przy nieusprawiedliwionym ma zastosowanie § 5 art. 10 k.k.s. W prawie karnym skarbowym przepis art. 10 § 3 k.k.s. sprowadza się do błędu sprawcy co do okoliczności wyłączającej bezprawność w postaci eksperymentu ekonomicznego lub technicznego (art. 27 § 1 k.k. w związku z art. 20 § 2 i 5 k.k.s.). Rola tego błędu na gruncie prawa karnego skarbowego jest więc bardzo ograniczona, gdyż k.k.s. nie recypuje z k.k. pozostałych przepisów dotyczących kontratypów. W literaturze poważne zastrzeżenia budzi daleko

¹⁸ Z. Siwik, *op. cit.*, s. 66.

¹⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 72.

²⁰ Zob. J. Giezek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Wrocław 2000, s. 179.

idąca redukcja ustawowych kontratypów w prawie karnym skarbowym, co dotyczy szczególnie pominięcia stanu wyższej konieczności. Jak zauważa L. Wilk, wobec braku w k.k.s. ustawowo uregulowanego stanu wyższej konieczności, jeżeli nie chcemy, aby odpowiedzialność karna skarbowa miała charakter obiektywny, to w sytuacjach odpowiadających pojęciu wyższej konieczności będziemy zmuszeni przejść na klauzulę znikomości społecznej szkodliwości, zawartą w art. 1 § 2 k.k.s., lub na klauzulę winy (a raczej jej braku), zawartą z kolei w art. 1 § 3 k.k.s. Niewątpliwie posługiwanie się pozaustawową konstrukcją stanu wyższej konieczności rodzi liczne problemy i w praktyce grozi dużą niejednorodnością orzecznictwa²¹.

Jeśli chodzi o błąd co do prawa, to prawo karne skarbowe, podobnie jak prawo karne, przyjmuje zasadę powszechnej znajomości prawa, opartej na regule *ignorantia iuris nocet*, co oznacza, że niezajomość prawa szkodzi i nikt nie może tłumaczyć się niezajomością prawa (chyba, że była ona usprawiedliwiona). Błąd co do prawa, ujęty w § 4 art. 10 k.k.s., unormowany jest jednak inaczej niż w k.k. W odróżnieniu od regulacji k.k., ujmującej go jako „nieświadomość bezprawności”, k.k.s. określa ten rodzaj błędu jako „nieświadomość karalności”. Według uzasadnienia k.k.s. „przepołowiony” charakter znacznej liczby deliktów skarbowych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ma przemawiać za odejściem od rozwiązania przyjętego w k.k. na rzecz rozwiązania przyjętego w k.w.²² W prawie o wykroczeniach błąd co do prawa dotyczy bowiem oceny czynu co do jego karalności. W teorii zwraca się uwagę, że nieświadomość karalności czynu może mieć miejsce wtedy, gdy ze względu na osobę sprawcy, warunki, w których się znajdował, treść zakazu karnego była dla niego bardzo trudno dostępna. Chodzi tu zatem o okoliczności natury zarówno obiektywnej, jak i subiektywnej, które w ostatecznym rezultacie decydować mogą o usprawiedliwieniu nieświadomości karalności czynu²³. Tymczasem w prawie karnym skarbowym bardzo często podstawowe znamiona czynów są definiowane

²¹ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 103–104.

²² *Uzasadnienie rządowego projektu k.k.s.*, [w:] *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, s. 149.

²³ M. Bojarski, [w:] M. Bojarski, A. Płońska, Z. Świda, *op. cit.*, s. 77.

przez przepisy prawa finansowego. Różnica ta ma takie konsekwencje, że o ile na gruncie powszechnego prawa karnego niezajomość przepisów przekłada się na nieświadomość tego, że czyn jest bezprawny i karalny (dyspozycja i sankcja są zawarte w jednym przepisie), o tyle na gruncie prawa karnego skarbowego sprawca, nie znając dopełniającego blankietową dyspozycję karną przepisu finansowego, nie wie także, że jego naruszenie jest zabronione przez prawo karne skarbowe, albo znając przepis prawa finansowego, nie wie tylko tego, że naruszenie tego przepisu jest także karalne przez prawo karne skarbowe²⁴.

Od odpowiedzialności karnej skarbowej uwalnia tylko usprawiedliwiona nieświadomość karalności. Aktualny pozostaje tu zatem pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 1997 r.²⁵, że „nie można skutecznie powoływać się na niezawinioną niezajomość prawa, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać się z obowiązującym uregulowaniem, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale wręcz w sposób wyraźny z takiej możliwości zrezygnował”. Z drugiej strony — jak zauważono w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 7 października 1999 r. — stopień trudności w rozpoznaniu czynów naruszających przepisy o charakterze porządkowo-administracyjnym (m.in. w ustawach finansowych) może być nieporównanie większy niż przy czynach powszechnych, a nieświadomość co do prawnej oceny czynu może być usprawiedliwiona niskim stopniem jasności zawartego w ustawie unormowania²⁶. Zgodnie z treścią art. 10 § 5 k.k.s., jeżeli błąd sprawcy wykroczenia skarbowego jest nieusprawiedliwiony, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego (z wyjątkiem przypadku przedmiotów, o których mowa w art. 29 pkt. 4 k.k.s.²⁷). Rozwiązanie to dotyczy błędu co do prawa, jak również błędu co do kontratypu.

²⁴ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 55–57; zob. szerzej: Z. Radzikowska, *Z problematyki błędu w prawie karnym skarbowym*, SP 1974, nr 3, s. 181 nn.

²⁵ Wyrok SN z dnia 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997, nr 5–6, poz. 46.

²⁶ Postanowienie SN z dnia 7 października 1999 r., V KKN 414/98, OSNKW 1999, nr 1–2, poz. 9, s. 54.

²⁷ Chodzi o przedmioty, którymi obrót jest zabroniony, np. narkotyki, broń, materiały wybuchowe, fałszywe pieniądze, dzieła sztuki i dobra kultury o statusie zabytku itp.

Z kolei poczytalność ograniczona polega na tym, że w chwili popełnienia czynu zdolność sprawcy do rozpoznania jego znaczenia lub pokierowania swoim postępowaniem była w znacznym stopniu ograniczona. Stan ten nie wyłącza winy, toteż sprawca popełnia przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wina takiego sprawcy jest jednak na pewno mniejsza²⁸, dlatego w takiej sytuacji art. 11 § 3 k.k.s. zezwala sądowi w odniesieniu do wykroczenia skarbowego na odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego²⁹. Odstąpienie to nie jest jednak możliwe, jeżeli poczytalność ograniczona została wywołana wprawieniem się sprawcy (dobrowolnym) w stan nietrzeźwości lub odurzenia. Takiemu sprawcy przypisywana jest pełna poczytalność — przy oparciu odpowiedzialności na zasadzie ochrony społecznej, a nie na zasadzie winy — jeżeli tylko sprawca przewidywał lub mógł przewidzieć ograniczenie poczytalności (art. 11 § 4 k.k.s.). W praktyce przyjmuje się, że dorosły i w pełni poczytalny człowiek, spożywając alkohol albo używając innego środka odurzającego, ma możliwość i powinność przewidywania następstw, nie musi tu bowiem zachodzić relacja psychiczna do samego czynu zabronionego, lecz wystarcza relacja między użyciem środka a stanem spowodowanym przez to nadużycie³⁰. Ze względu na nierecypowanie przez k.k.s. art. 115 § 16 k.k. i brak własnej definicji, stan nietrzeźwości w rozumieniu k.k.s. pokrywa się z definicją tego pojęcia w art. 46 ust. 3 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi³¹. Jego odpowiednikiem w odniesieniu do innych niż alkohol środków odurzających jest stan odurzenia. Przepis z art. 11 § 4 k.k.s. nie dotyczy więc stanu po użyciu alkoholu oraz podobnie działającego środka (innego niż alkohol, ale w stężeniu odpowiadającym alkoholowi w stanie po użyciu).

²⁸ M. Bojarski, [w:] M. Bojarski, A. Płońska, Z. Świda, *op. cit.*, s. 76.

²⁹ Odstąpienie od przepadku przedmiotów, o których mowa w art. 29 pkt 4 k.k.s., nie jest dopuszczalne.

³⁰ Zob. wyrok SN z dnia 20 maja 1976 r., III KR 75/76, OSNKW 1976, nr 12, poz. 144.

³¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 147, poz. 1231 ze zm.; zgodnie z ustawą stan nietrzeźwości zachodzi, gdy zawartość alkoholu w organizmie wynosi lub prowadzi do stężenia we krwi powyżej 0,5 ‰ lub obecności w wydychanym powietrzu powyżej 0,25 mg alkoholu w 1 dcm³; zob. też: M. Bojarski, W. Radecki, *Pozakodeksowe prawo karne. Komentarz*, t. II, Warszawa 2003, s. 28.

Na podstawie art. 19 § 1 k.k.s. sąd może również odstąpić od wymierzenia kary w szczególności w wypadkach przewidzianych w kodeksie, także w przepisach części szczególnej tytułu I k.k.s.:

1) wobec podatnika, który popełnił wykroczenie skarbowe, polegające na uporczywym niepłaceniu podatku w terminie, jeżeli wpłacono należny podatek przed wszczęciem postępowania w sprawie (art. 57 § 2 k.k.s.);

2) wobec podatnika lub inkasenta, który popełnił wykroczenie skarbowe, polegające na niewpłaceniu w terminie pobranego podatku na rachunek właściwego organu, jeżeli został on wpłacony przed wszczęciem postępowania o ten czyn (art. 77 § 4 i 5 k.k.s.).

Nieterminowe płacenie podatku jest wykroczeniem skarbowym opisanym w art. 57 § 1 k.k.s. Stanowi ono wykroczenie indywidualne, gdyż odpowiada za nie wyłącznie podatnik, który zgłosił przedmiot opodatkowania, a tylko nie wpłaca w terminie podatku (zaliczki na podatek). Karalne jest tylko „uporczywe” niewpłacanie w terminie podatku. Uporczywość oznacza sytuację, gdy osoba mająca obiektywną możliwość wykonywania zobowiązania podatkowego, nie wykonuje go, wykazując przy tym złą wolę, wyrażoną wprost albo przez sam fakt niepłacenia w terminie podatku przez dłuższy czas³². Sam fakt niewykonania tego obowiązku nie jest więc jednoznaczny z uchylaniem się od niego. Nie można jednak uznać za usprawiedliwiające opóźnienie w regulowaniu podatku niezgromadzenie przez podatnika na czas środków finansowych na pokrycie podatku w terminie³³. Należy też uwzględnić, że w języku polskim „uporczywy” oznacza także stan „utrzymujący się długo”, niekoniecznie powtarzający się³⁴. A zatem i długotrwałe opóźnienie w uregulowaniu podatku (raty, zaliczki) może być potraktowane jako uporczywe niewpłacanie podatku w terminie³⁵. Biorąc pod uwagę szczególne nastawienie psychiczne sprawcy, należy przyjąć, że to wykroczenie skar-

³² T. Grzegorzcyk, *op. cit.*, s. 298; R. Góral, *Kodeks karny. Praktyczny komentarz*, Warszawa 1998, s. 282; wyrok SN z dnia 27 lutego 1996 r., II KRN 200, OSNPP 1996, nr 10, s. 11, poz. 7 i 8.

³³ T. Grzegorzcyk, *op. cit.*, s. 298.

³⁴ Zob. W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1961, s. 610.

³⁵ T. Grzegorzcyk, *op. cit.*, s. 299.

bowe może być popełnione wyłącznie z zamiarem bezpośrednim³⁶. Termin płatności podatku określają ustawy finansowe. Na wniosek podatnika organ podatkowy może — gdy przemawia za tym ważny interes podatnika — odroczyć mu termin płatności podatku lub rozłożyć na raty zapłatę podatku bądź zaległości podatkowej (art. 48 ordynacji podatkowej³⁷). W razie popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 2 k.k.s. sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o to wykroczenie skarbowe wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu.

Niewpłacenie pobranego podatku, o którym mowa w art. 77 k.k.s., stanowi przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe. Przepisy te penalizują samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku. Podmiotem czynu jest płatnik lub inkasent. Art. 53 § 30 k.k.s. odsyła w zakresie tych pojęć do ordynacji podatkowej³⁸. Jeżeli niewpłacenie w terminie pobranych od podatnika kwot stanowi przywłaszczenie ich przez inkasenta lub płatnika, odpowiada on także za to przywłaszczenie, czyli za wykroczenie lub przestępstwo powszechne (z art. 119 k.w. lub 284 k.k.), w zależności od wysokości kwoty przywłaszczonej (w tym wypadku kwota przepołowienia to 250 zł). Dojdzie wówczas do idealnego zbiegu z przestępstwem lub wykroczeniem powszechnym, o którym mowa w art. 8 k.k.s.³⁹ Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu⁴⁰, czyn jest wykro-

³⁶ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, tom II (komentarz do art. 54–191 k.k.s.)*, Kraków 2006, s. 90.

³⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

³⁸ Zgodnie z Ordynacją podatkową płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Z kolei inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Podmioty będące płatnikami lub inkasentami określają przepisy poszczególnych ustaw podatkowych.

³⁹ Zob. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 254; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 285.

⁴⁰ W myśl art. 53 § 6 w zw. z § 3 k.k.s. ustawowy próg jest to wysokość kwoty, która nie przekracza pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia. Jest ona odnoszona

czeniu skarbowym z § 3. Jest to wykroczenie umyślne. Zgodnie z § 5 art. 77 k.k.s. wpłata przez sprawcę (płatnika, inkasenta) w całości pobranego podatku na rzecz właściwego organu przed wszczęciem postępowania w sprawie może skutkować w odniesieniu do sprawców wykroczeń skarbowych odstąpieniem od wymierzenia kary.

Kodeks karny skarbowy w art. 19 § 1 pkt 2 przewiduje dodatkową możliwość odstąpienia od wymierzenia kary przy wykroczeniu skarbowym. W wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie bierze się pod uwagę charakter i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego, właściwości i warunki osobiste sprawcy oraz jego zachowanie po popełnieniu tego wykroczenia. Zastosowanie odstąpienia od wymierzenia kary jest więc zawsze możliwe, jeżeli zdaniem sądu jest to wypadek zasługujący na szczególne uwzględnienie. W odniesieniu do tej regulacji J. Michalski zwraca uwagę na fakt, że w wypadku wykroczeń skarbowych podstawą odstąpienia od wymierzenia kary są kryteria dotyczące nie tylko czynu, ale również sprawcy⁴¹. Tak więc ustalając kryteria, jakimi sąd powinien kierować się przy ocenie, czy dany wypadek zasługuje na szczególne uwzględnienie, ustawodawca wziął pod uwagę kryteria zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe. Przez charakter i okoliczności czynu należy rozumieć to wszystko, co dotyczy popełnionego przez sprawcę wykroczenia skarbowego. Chodzi nie tylko o przedmiot zamachu i przedmiotowe elementy wykroczenia (działanie lub zaniechanie, ewentualny skutek, czas, miejsce, sytuację) oraz elementy podmiotowe (wina, cel, motyw, pobudka), ale także o ogół okoliczności, w które czyn był uwikłany. Organ orzekający może więc powziąć decyzję w przedmiocie odstąpienia od wymierzenia kary, jeżeli np. stwierdzi, że czyn był błahy, a okoliczności czynu były nietypowe (sprawca działał na polecenie zwierzchnika, od którego był zależny). Rzecz wymaga więc rozważenia w świetle konkretnego zdarzenia i wszystkich związanych z nim okoliczności⁴². Będzie więc można uznać za wypadek zasługujący na

do kwoty uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartości przedmiotu czynu. Ponieważ od 1 stycznia 2013 r. minimalne wynagrodzenie wynosi 1600 złotych, ustawowy próg to kwota 8000 złotych.

⁴¹ J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 48.

⁴² A. Gubiński, [w:] T. Grzegorzczak, A. Gubiński, *op. cit.*, s. 173.

szczególne uwzględnienie np. drobne wykroczenie skarbowe albo nawet poważniejsze, lecz popełnione w wyjątkowym zbiegu okoliczności, z pobudek zasługujących na takie uwzględnienie⁴³.

Druga przesłanka to właściwości i warunki osobiste sprawcy. Dotyczy ona tego wszystkiego, co charakteryzuje sprawcę i jego warunki, w jakich znajdował się w czasie popełnionego czynu oraz w czasie wydania orzeczenia⁴⁴. Do właściwości sprawcy należy to wszystko, co zawiera jego konstrukcja psychofizyczna i co może mieć znaczenie przy wymiarze kary. W szczególności chodzi tu o stopień rozwoju umysłowego sprawcy i jego cechy charakteru. Do warunków osobistych zaś należą przede wszystkim warunki materialne i związana z tym możliwość zaspokajania swych elementarnych potrzeb w zakresie mieszkania, wyżywienia itp. oraz warunki rodzinne i połączone z tym obowiązki opieki nad osobami najbliższymi⁴⁵. A zatem właściwości i warunki osobiste, w tym majątkowe sprawcy, to m.in. jego wiek, zdrowie fizyczne i psychiczne, cechy charakteru, nałogi, przyzwyczajenia, stan majątkowy, źródła utrzymania. Młody wiek i brak doświadczenia życiowego z reguły wpływają na łagodzenie kary, natomiast negatywne cechy charakteru — na zaostrzenie. Wypadek zasługujący na szczególne uwzględnienie może dotyczyć np. sprawców przypadkowych, cieszących się dobrą opinią, co do których można założyć, że samo postępowanie sądowe będzie dla nich wystarczającą i skuteczną przestrogą na przyszłość.

Z kolei zachowanie się po popełnieniu wykroczenia skarbowego to dodatkowe kryterium uwzględnione w art. 19 § 1 pkt 2 k.k.s. charakteryzujące sprawcę. Zachowanie się sprawcy po popełnieniu wykroczenia to przede wszystkim wyrażenie skruchy lub jej brak, a także — co jest niezwykle ważne dla wymiaru kary — naprawienie wyrządzonej szkody, a przynajmniej staranie się o jej naprawienie⁴⁶. Można na tej podstawie uznać, że postawa sprawcy wykroczenia skarbowego po jego popełnieniu zasługuje na szczególne uwzględnienie, jeśli oznacza ogólnie pojętą współpracę z organami ścigania po ujawnieniu czynu, a zwłaszcza

⁴³ Por. W. Radecki, [w:] M. Bojarski, W. Radecki, *Kodeks wykroczeń. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 319.

⁴⁴ A. Gubiński, [w:] T. Grzegorzczak, A. Gubiński, *op. cit.*, s. 173.

⁴⁵ W. Świda, *Prawo karne*, Warszawa 1989, s. 297.

⁴⁶ W. Radecki, [w:] M. Bojarski, W. Radecki, *op. cit.*, s. 293–294.

cza przyznanie się do winy, uregulowanie uszczuplonej należności publicznoprawnej, wydanie przedmiotu przepadku, ujawnienie wszystkich istotnych okoliczności czynu itp. Postawa przeciwna będzie przemawiać przeciwko odstąpieniu od wymierzenia kary. Aby sąd mógł sprawcy nie ukarać, wszystkie wymienione czynniki muszą łącznie przemawiać za odstąpieniem od wymierzenia sprawcy kary⁴⁷. Tak więc w k.k.s. ustawodawca uregulował ten problem inaczej niż w k.w., gdzie w art. 39 § 1 ujął te kryteria alternatywnie, co oznacza, że nie muszą one wystąpić łącznie („biorąc pod uwagę charakter i okoliczności czynu lub właściwości i warunki osobiste sprawcy”). Wystarczy, że za oceną wypadku, jako zasługującego na szczególne uwzględnienie, przemawiają same okoliczności przedmiotowe albo same okoliczności podmiotowe⁴⁸. Można więc powiedzieć, że k.k.s. stawia w tym zakresie wyższe wymagania. Nadto w k.k.s. ocenie podlega również zachowanie się sprawcy po popełnieniu tego wykroczenia skarbowego.

W literaturze można spotkać pogląd, że wypadkiem zasługującym na szczególne uwzględnienie będzie sytuacja, w której zachodzi swego rodzaju „stan wyższej konieczności”, który nie występuje na gruncie prawa karnego skarbowego. Przykładem może być sytuacja, gdy płatnik-przedsiębiorca nie odprowadza pobranego podatku na konto urzędu skarbowego, aby z tych środków wypłacić zaległe wynagrodzenia swoim pracownikom (przy założeniu, że czyn ten stanowi wykroczenie skarbowe, a więc nieodprowadzony podatek nie przekracza ustawowego progu)⁴⁹. Pogląd ten zasługuje na uwagę, a w podanym wypadku należy zaznaczyć, że chodziłoby o sytuację, w której podatnik nie wpłacił pobranego podatku przed wszczęciem postępowania w sprawie o to wykroczenie skarbowe — w przeciwnym razie miałby zastosowanie § 5 art. 77 k.k.s., stanowiący samodzielną przesłankę odstąpienia od wymierzenia kary, ujętą w części szczególnej. Niemniej jednak, aby skorzystać z odstąpienia od wymierzenia kary na podstawie stwierdzenia przez sąd szczególnie uzasadnionego wypadku, podatnik i tak musiałby odprowadzić pobrany podatek, tyle że trochę później, bo przed wydaniem wyroku

⁴⁷ V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 166.

⁴⁸ W. Radecki, [w:] M. Bojarski, W. Radecki, *op. cit.*, s. 319.

⁴⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 64–65.

(art. 19 § 2 k.k.s.). Tak więc rozwiązanie z art. 77 § 5 jest bardziej radykalne od tego, które przewidziano w art. 19 § 2, w którym wymóg ten został przesunięty na czas „przed wydaniem wyroku” przez sąd. Należy przyjąć, że art. 77 § 5 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 19 § 2 k.k.s.⁵⁰

W wypadku wykroczeń skarbowych kodeks nie odsyła do stopnia szkodliwości społecznej, gdyż z założenia szkodliwość wykroczeń skarbowych uznaje się za „niską”⁵¹. Natomiast tak samo, jak w wypadku przestępstw skarbowych, stopień społecznej szkodliwości czynu musi być większy niż znikomy, gdyż według art. 1 § 2 k.k.s. w razie znikomej społecznej szkodliwości czynu zabronionego sprawca nie popełnia ani przestępstwa skarbowego, ani wykroczenia skarbowego.

Warunkiem skorzystania przez sąd z instytucji odstąpienia od wymierzenia kary, w wypadku wszystkich wykroczeń skarbowych, w związku z którymi doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej⁵², jest uiszczenie tej wymagalnej należności w całości przed wydaniem wyroku (art. 19 § 2 k.k.s.). W sytuacjach, w których istnieją szanse na odstąpienie względem sprawcy od wymierzenia kary, to, czy skutek taki nastąpi, uzależnione jest od wykazania przez niego odpowiedniej postawy, tzn. uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Ograniczenie uregulowania należności publicznoprawnej w czasie (uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej w całości przed wydaniem wyroku przez sąd) oznacza w praktyce, iż sąd powinien dysponować dokumentem wpłaty tej należności i tylko w takim wypadku może on zastosować instytucję odstąpienia⁵³. Przyjęte rozwiązanie uwzględnia interes finansów publicznych⁵⁴ i jest wyrazem egzekucyjno-kompensacyjnego elementu wpisanego w instytucję odstąpienia od wymierzenia kary⁵⁵.

W k.k.s. odstąpienie od wymierzenia kary występuje w dwóch wariantach:

⁵⁰ W. Kotowski, B. Kurzępa, *op. cit.*, s. 87.

⁵¹ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 101.

⁵² Zob. J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010, s. 50–51.

⁵³ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 102.

⁵⁴ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, tom I (komentarz do art.1–53 k.k.s.)*, Kraków 2006, s. 302–303.

⁵⁵ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 173.

a) polegającym na odstąpieniu od wymierzenia kary z jednoczesnym orzeczeniem wobec sprawcy środka karnego pełniącego rolę samodzielnej sankcji za czyn zabroniony (odstąpienie od wymierzenia kary niezupełne);

b) polegającym na nieorzekaniu wobec sprawcy zarówno kary, jak i środków karnych (odstąpienie od wymierzenia kary zupełne)⁵⁶.

Nie jest natomiast możliwe wymierzenie sprawcy kary i równoczesne odstąpienie przez sąd od wymierzenia sprawcy środka karnego, którego orzeczenie było obowiązkowe⁵⁷.

W razie gdy sąd uzna, że istnieją przesłanki do odstąpienia od wymierzenia kary, może tak postąpić i na podstawie art. 19 § 1 k.k.s. kary przewidzianej za dane wykroczenie skarbowe nie wymierzyć. Odstąpienie od wymierzenia kary nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu środka karnego. Zastosowanie środka karnego przy odstąpieniu od wymierzenia kary kodeks uznaje za wskazane, jeżeli określony środek grozi za dany czyn, a cele kary zostaną osiągnięte przez ów środek. Trzeba jednak podkreślić, że orzeczenie środka karnego wchodzi w rachubę jedynie wtedy, gdy środek ten przy danym wykroczeniu skarbowym jest przewidziany⁵⁸. Orzeczenie wobec sprawcy środków karnych ma spełniać takie cele, jakie zostałyby osiągnięte w wypadku wymierzenia mu kary⁵⁹. Jak stwierdza V. Konarska-Wrzošek, oznacza to, że samoistne orzekanie środka karnego nie ma stanowić jakiegś namiastki ukarania czyniącej jedynie zadość sprawiedliwości, ale musi uwzględniać także potrzeby natury prewencyjnej zarówno w obszarze prewencji szczególnej, jak i prewencji ogólnej⁶⁰. W razie odstąpienia od wymierzenia samej kary za wykroczenia skarbowe możliwe jest orzeczenie dwóch środków karnych: przypadku przedmiotów lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów.

Kodeks karny skarbowy w art. 19 § 3 dopuszcza również możliwość odstąpienia od orzeczenia środka karnego. Jest to więc odstąpienie od wy-

⁵⁶ V. Konarska-Wrzošek, [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 165.

⁵⁷ F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 106.

⁵⁸ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 101–102.

⁵⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 60.

⁶⁰ V. Konarska-Wrzošek, [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 166.

mierzenia zarówno kary, jak i środka karnego. W konkretnych sytuacjach, z pewnych szczególnych względów, również orzeczenie środków karnych może być niecelowe. Funkcje i cele kary są bowiem osiągnane przez sam fakt skazania sprawcy. Dostrzegając taką potrzebę, ustawodawca pozwala sądowi na odstąpienie także od środka karnego. Odstąpienie od orzeczenia środka karnego przy jednoczesnym odstąpieniu od wymierzenia kary jest możliwe, chociażby jego orzeczenie było obowiązkowe. Zatem fakt, że przepisy kodeksu nakładają obowiązek orzeczenia środka karnego w wypadku popełnienia określonych wykroczeń skarbowych, nie jest przeszkodą do odstąpienia od jego wymierzenia. Przepis stanowi bowiem wyraźnie, że sąd odstępuje od wymierzenia środka karnego, chociażby jego orzeczenie było obowiązkowe. Od powyższej reguły istnieje jeden wyjątek: nie można odstąpić od wymierzenia środka karnego przypadku przedmiotów, którymi — zgodnie z art. 29 pkt. 4 k.k.s. — wszelki obrót jest zakazany⁶¹. W takiej sytuacji wypadek jest bowiem bezwzględnie obligatoryjny. Z treści art. 19 § 1 i 3 k.k.s. wynika też, że odstąpienie od wymierzenia środka karnego jest możliwe tylko wówczas, gdy sąd jednocześnie odstępuje od wymierzenia kary. Nie jest możliwe wymierzenie sprawcy kary i równoczesne odstąpienie przez sąd od wymierzenia sprawcy środka karnego, którego orzeczenie było obowiązkowe. W wypadku, gdy przepisy k.k.s. przewidują jedynie fakultatywne orzekanie środka karnego, to jego nieorzeczenie przez sąd w żadnym razie nie stanowi odstąpienia od orzeczenia środka karnego w rozumieniu przepisów art. 19 k.k.s.⁶²

W k.k.s. utrzymano rozwiązanie, które uprzednio mieściło się w części procesowej u.k.s., w art. 226, zgodnie z którym w postępowaniu w stosunku do nieobecnych orzeczenie co do kary, środka karnego lub innego środka można ograniczyć do przypadku przedmiotów. Ograniczenie orzeczenia co do wymiaru kary do przypadku przedmiotów będzie dotyczyć z reguły sytuacji, gdy oskarżony nie ma w kraju żadnego mienia poza przedmiotami, które mu odebrano lub zajęto. Orzeczenie przypadku jest możliwe tylko wtedy, gdy tego rodzaju środek jest przewidziany za dany czyn niedozwolony⁶³. Jak słusznie zauważa L. Wilk, rozwiązanie przyjęte w art. 19 § 4 k.k.s. zostało podyktowane względami czysto prag-

⁶¹ Zob. przypis 27.

⁶² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 60, 61.

⁶³ J. Michalski, *op. cit.*, s. 49.

matycznymi, gdyż wiadomo z góry, że ewentualnie orzeczone kary lub środki karne, poza przypadkiem przedmiotów, w stosunku do nieobecnych będą niewykonalne⁶⁴. Możliwość ta została przewidziana na użytek postępowania w stosunku do nieobecnych, które można prowadzić wtedy, gdy sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego stale przebywa za granicą albo gdy nie można ustalić jego miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju (art. 173 § 1 k.k.s.). Warunkiem stosowania postępowania wobec nieobecnych jest ustalenie, że wina sprawcy i okoliczności popełnienia czynu nie budzą wątpliwości (*a contrario* z art. 173 § 2 pkt 1 k.k.s.). Po nowelizacji k.k.s. z dnia 28 lipca 2005 r.⁶⁵ do wykroczeń skarbowych nie ma już zastosowania przesłanka ujemna z art. 173 § 2 pkt 2, dotycząca ukrycia się oskarżonego po wniesieniu do sądu aktu oskarżenia. W uzasadnieniu tej zmiany wskazywano, że przy wykroczeniach skarbowych — jako czynach drobniejszej natury — brak racjonalnych powodów, które zabraniałyby, ze względów gwarancyjnych, prowadzenia postępowania wobec nieobecnych⁶⁶.

Oceniając regulację z art. 173 k.k.s., V. Konarska-Wrzosek trafnie stwierdza, że w tych wypadkach ze względów czysto pragmatycznych, a nie merytorycznych ustawa pozwala sądowi na wydanie kadłubowego wyroku, ograniczającego się wyłącznie do orzeczenia przypadku przedmiotów zabezpieczonych w sprawie, gdy z góry wiadomo, że orzeczenie jakichkolwiek kar czy innych środków karnych będzie z powodu nieuchwytności skazanego sprawcy i tak niewykonalne⁶⁷. Według T. Grzegorzycyka przepis ten normuje właściwie instytucję szczególną, niestanowiącą *stricto* odstąpienia od wymierzenia kary⁶⁸.

W razie odstąpienia od wymierzenia kary zatarcie skazania za wykroczenie skarbowe następuje z mocy prawa z upływem roku od wydania prawomocnego orzeczenia (art. 52 § 2 k.k.s.). Z chwilą zatarcia skazania

⁶⁴ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 96.

⁶⁵ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479), obowiązująca od dnia 17 grudnia 2005 r.

⁶⁶ *Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw*, druk sejmowy nr 2375 z dnia 16 grudnia 2003 r.

⁶⁷ V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *op. cit.*, s. 167.

⁶⁸ T. Grzegorzycyk, *op. cit.*, s. 102.

wpis o skazaniu usuwa się z rejestru skazanych. Usunięcie wpisu może nastąpić (np. z przyczyn technicznych) później niż zatarcie skazania. Nie wpływa to jednak na sytuację prawną skazanego, którego uznaje się za niekaranego z chwilą zatarcia skazania, a nie z chwilą usunięcia wpisu. Skreślenie bowiem z rejestru jest czynnością techniczną o charakterze deklaratoryjnym, a nie konstytutywnym⁶⁹.

Należy podkreślić, że stosowanie instytucji odstąpienia od wymierzenia kary jest zgodne z nowymi trendami współczesnej polityki karnej w zakresie karania średnich i drobnych czynów zabronionych, do których w szczególności należą wykroczenia skarbowe. Rozwiązanie konfliktu społecznego następuje bowiem na drodze wyrównania w całości uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej. W proponowanym systemie ogromne znaczenie ma pragmatyczne nastawienie na przesunięcie punktu ciężkości polityki kryminalnej z karania na rozwiązywanie konfliktu społecznego. W razie odstąpienia od wymierzenia kary, mimo formalnego skazania, może nie dojść do formalnego orzeczenia „kary”, a ponadto instytucja ta służy realizacji zasady ekonomii procesowej, gdyż po skutecznym jej zastosowaniu wyeliminowane zostaje całkowicie prowadzenie jakiegokolwiek postępowania wykonawczego⁷⁰. Warto przy tym pamiętać, że w prawie karnym skarbowym założenia te realizują także dwie inne instytucje: czynny żal i dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, ujęte w rozdziale 2. k.k.s. obok odstąpienia od wymierzenia kary. Trzeba też zwrócić uwagę na fakt, że wprowadzenie w tym kodeksie rozdziału poświęconego zaniechaniu ukarania sprawcy już na jego początku, a więc przed tradycyjnymi środkami reakcji karnej na czyn zabroniony, stanowi całkowicie innowacyjne podejście do tej problematyki, podkreślające rangę zaniechania ukarania sprawcy w prawie karnym skarbowym.

Odstąpienie od wymierzenia kary niewątpliwie jest już trwałym elementem tego modelu odpowiedzialności, jednak w powszechnym odbiorze społecznym wyrok z odstąpieniem od wymierzenia kary błędnie kojarzony jest najczęściej z jakąś formą uniewinnienia, a nie — jak wynika

⁶⁹ K. Buchała, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Komentarz. Część ogólna*, Kraków 1998, s. 604.

⁷⁰ F. Prusak, *Kodeks...*, t. I, s. 270, 271.

z przepisów — skazania, mimo że konsekwencje dla sprawcy są dość oczywiste, a mianowicie:

— wyrok trafia do Krajowego Rejestru Karnego, a więc zachodzi formalne skazanie;

— orzekany jest najczęściej, co potwierdziły badania⁷¹, środek kar-ny w postaci przepadku przedmiotów;

— konieczne jest uiszczenie uszczuplonej należności publiczno-prawnej przed wydaniem wyroku;

— sprawca jest przeważnie obciążany kosztami obrońcy, które w więk-szości wypadków przekraczają znacznie wysokość kwoty uiszczanej tytu-łem kary grzywny w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzial-ności, trudno więc mówić o faktycznym wyłączeniu dolegliwości fiskalnej.

Z przeprowadzonych badań wynika też, że sądowe odstępianie od wymierzenia kary ma niestety bardzo małe zastosowanie w praktyce. Może to świadczyć o szczególnym charakterze tej instytucji regresji karania, której stosowanie ogranicza się do bardzo wyjątkowych spraw, które wpłynęły do sądu w drodze aktu oskarżenia, ale sprawcy w ocenie sądu nie zasługują na ukaranie. Trzeba też uwzględnić fakt, że w spra-wach o wykroczenia skarbowe dominuje postępowanie mandatowe. Jego wprowadzenie do k.k.s. stało się celowe zwłaszcza wobec pozbawienia organów finansowych ich wcześniejszych uprawnień orzeczniczych i przekazania orzecznictwa w sprawach o przestępstwa skarbowe i wy-kroczenia skarbowe do sądów. Zgodnie z oczekiwaniami ustawodawcy postępowanie mandatowe efektywnie przyczynia się do przyspiesze-nia postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe, a w rezultacie zwiększenia skuteczności ochrony finansów publicznych, przy jednoczesnym poszanowaniu konstytucyjnej zasady prawa do sądu⁷². Jeśli nato-miast nałożenie mandatu karnego w konkretnym wypadku nie jest moż-liwe (z powodu wystąpienia przesłanek negatywnych) lub uprawniony organ nie zdecyduje się na nałożenie mandatu karnego albo sprawca wy-

⁷¹ Zob. badania własne autora: *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 339–342. W zakresie odstępiania od wymierzenia kary badania objęły sprawy karne skarbowe z lat 2005–2009 w liczbie 4627, rozpoznane we wszystkich wydziałach karnych wrocławskich sądów rejonowych.

⁷² Zob. szerzej: J. Sawicki, *Postępowanie mandatowe w sprawach o wykroczenia skarbowe*, NKPK XII, red. L. Bogunia, Wrocław 2003, s. 357–374.

kroczenia skarbowego nie wyrazi zgody na przyjęcie takiego mandatu⁷³, najczęściej będzie odpowiadał w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności⁷⁴. Te dwie szczególne formy realizacji odpowiedzialności za czyny określone w k.k.s. łączy wspólna cecha, jaką jest zgoda sprawcy na pociągnięcie go do odpowiedzialności.

Skoro więc tylko nieliczne sprawy o wykroczenia skarbowe trafiają do sądów na skutek wniesienia przez organ postępowania przygotowawczego aktu oskarżenia, a odstąpienie od wymierzenia kary może dotyczyć jedynie niektórych z tych spraw, trudno oczekiwać powszechnego stosowania tej instytucji. Zasadny wydaje się natomiast wniosek, iż ma ona przede wszystkim spełniać funkcję swoistego „wentyla bezpieczeństwa” w tych wszystkich sprawach, które z czysto formalnego punktu widzenia muszą zakończyć się wyrokiem skazującym, ale ukaranie sprawcy byłoby wyrazem nadmiernego sformalizowania przepisów karnych albo bezduszości sądów. Istotą odstąpienia od wymierzenia kary za wykroczenia skarbowe jest bowiem zaniechanie ukarania sprawcy w sytuacjach wyjątkowych, będące wyrazem racjonalnej polityki karnej.

The essence of a waiver of penalty for tax offences

Summary

The essence of a waiver of penalty for tax offences is a theoretical study on the issue of a waiver of penalty or penal measure against a tax offender. The article reviews the most important issues related to that procedure. The aim of the article is to show the essence of a waiver of penalty under the applicable waiver procedure provided for in the Criminal Tax Code. The author examines the rationale behind a waiver of penalty or penal measure for tax offences set out in the Criminal Tax Code and variants of such a waiver (total and non-total). In addition, he presents a summary of his findings concerning the practical application of the procedures in Wrocław district courts.

Keywords: essence of a waiver of penalty, tax offence, waiver of penalty, rationale behind and variants of a waiver, waiver in practice.

⁷³ Art. 139 § 1 k.k.s. w zw. z art. 137 § 3 k.k.s.

⁷⁴ Zob. szerzej: J. Sawicki, *Obowiązki sprawcy w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności*, „Przegląd Prawa i Administracji” LXXXV, red. M. Jabłoński, Wrocław 2011, s. 115–134.