

Karol Juszka

Uniwersytet Pedagogiczny im. KEN w Krakowie

ORCID: 0000-0001-7547-2449

karol.juszka@up.krakow.pl

Karnoskarbowa ochrona przedsiębiorczości przez instytucję warunkowego umorzenia postępowania karnego

Jednym z wymiarów ochrony przedsiębiorczości jest ochrona prawna prowadzenia działalności gospodarczej. Ważnym wymiarem tej ochrony jest prawo karne skarbowe, w ramach którego na szczególną uwagę zasługuje warunkowe umorzenie postępowania karnego. Tytułowa ochrona przedsiębiorczości jest zapewniona już poprzez stosowanie najłagodniejszego środka poddania sprawy próbie, tj. warunkowego umorzenia postępowania karnego, który może być stosowany do drobnych przestępstw, co wynika z faktu jego stosowania do kategorii czynów ograniczonej przez zagrożenie ustawowe oraz w konkretnym wypadku przez stopień społecznej szkodliwości czynu¹. Obowiązek o charakterze probacyjnym jest instytucją prawa karnego skarbowego, niemającą wpływu na obowiązki podatnika wynikające z przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji nie może wpływać na jakąkolwiek modyfikację terminu płatności zaległości podatkowej z perspektywy postanowień prawa finansowego².

Analizując relację warunkowego umorzenia postępowania karnego w Kodeksie karnym skarbowym (dalej jako k.k.s.) z występującymi w tym kodeksie instytucjami zaniechania ukarania sprawcy, należy zgodzić z Amadeuszem Małolepszym, że charakterystyczne dla prawa karnego skarbowego jest zachęcanie sprawców czynów karnych skarbowych do dobrowolnego uregulowa-

¹ J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, 2000, Lex, teza 6.

² J. Raglewska, J. Raglewski, *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, nr 3, s. 93–102, Lex, teza 4; wyrok NSA z 1 marca 2022 r., sygn. akt II FSK 1625/19, Lex nr 3344007.

nia uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej zarówno przed ujawnieniem dokonanego bezprawia, jak i po jego ujawnieniu, na każdym etapie postępowania karnego, z ustawowo zagwarantowaną korzyścią dla sprawcy – od niepodlegania karze do różnych postaci i stopni degressji karania. Pozwala to na możliwie najpełniejsze zrealizowanie funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego. Tak też ukształtowane zostały przepisy przewidujące zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, gdzie jednym z warunków skorzystania z tych instytucji jest uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej. Taką przesłankę znajdziemy w art. 16 § 2 i art. 16a k.k.s. (czynny żal), art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s. (dobrowolne poddanie się odpowiedzialności), art. 19 § 2 k.k.s. (odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego) oraz art. 41 § 2 k.k.s. (warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego). W powołanych przepisach nie określono podmiotu, który ma uiścić należność publicznoprawną. Kwestię tę traktuje się bezosobowo poprzez użycie takich zwrotów, jak: „uiszczono” (art. 16 § 2, art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s.), „została uiszczona” (art. 19 § 2 k.k.s.), „nie uiszczono”, „obowiązek uiszczenia” (art. 41 § 2 k.k.s.). Tylko w art. 16a k.k.s. powiązано uiszczenie należności publicznoprawnej z osobą składającą korektę deklaracji podatkowej: „kto (...) uiścił”³.

Celem artykułu jest analiza warunkowego umorzenia postępowania karnego w prawie karnym skarbowym z punktu widzenia karnoskarbowej ochrony przedsiębiorczości. Niniejsze rozważania zostaną przedstawione za pomocą czynników wpływających na efektywność tytułowej instytucji, tj. istoty i charakteru prawnego warunkowego umorzenia postępowania karnego, przesłanek jego stosowania, kształtu wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne oraz sposobu zakończenia okresu próby. Analiza obejmie także orzecznictwo Sądu Najwyższego i sądów powszechnych. Wskazane czynniki są rozumiane jako każda aktywność organów postępowania w przedmiocie stosowania badanej instytucji, mająca wpływ na efektywność instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego.

Pierwszym analizowanym czynnikiem jest istota i charakter prawny warunkowego umorzenia postępowania karnego. Badana instytucja polega na rezygnacji ze skazania i kary wobec sprawcy uznanego winnym przestępstwa skarbowego i zastosowaniu przewidzianego przez prawo karne skarbowe środków o charakterze probacyjnym. Funkcją warunkowego umorzenia postępo-

³ A. Małolepszy, *O potrzebie powołania instytucji odpowiedzialnego za uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej – rozważania na tle zaniechania ukarania sprawcy, o którym mowa w art. 9 § 3 k.k.s.*, [w:] T. Grzegorzczak, R. Olszewski (red.), *Verba volant, scripta manent. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej*, 2017, Lex.

wania karnego jest danie szansy sprawcy na niekaralność za przestępstwo skarbowe, w zamian za to że w przyszłości nie popełni on (co najmniej) przestępstwa skarbowego⁴.

Tytułowa instytucja jest instytucją o mieszanym materialno-procesowym charakterze⁵. Na gruncie k.k.s. – inaczej niż w Kodeksie karnym (dalej jako k.k.) – środki probacyjne zostały zaliczone do środków karnych. Katalog środków karnych probacyjnych ma charakter zamknięty. Ustawodawca stanął na stanowisku, że środki karne probacyjne należy ograniczyć tylko i wyłącznie do przestępstw skarbowych⁶. Do tytułowej instytucji ma zastosowanie art. 41 § 1–3 k.k.s. oraz art. 66 § 1 k.k., art. 67 k.k., art. 68 k.k. i art. 72 § 1 pkt 1–3, 5–6b, 7a lub 7b k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.)⁷. Przykładem tytułowej ochrony przedsiębiorczości jest zakaz prowadzenia działalności gospodarczej. Wojciech Dadak słusznie podkreśla, że zakres stosowania zakazu prowadzenia działalności gospodarczej jest węższy niż w przypadku Kodeksu karnego, gdyż obejmuje jedynie skazania za ściśle określone przestępstwa. Powołany autor jednocześnie zaznacza, że na gruncie k.k.s. wymienione ograniczenia nie występuje w odniesieniu do zakazu wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska⁸. Zgodnie z art. 20 § 2 k.k.s. powołane przepisy należy stosować „odpowiednio”, co w praktyce oznacza konieczność uwzględnienia specyfiki prawa karnego skarbowego⁹.

Słusznie podkreśla Violetta Konarska-Wrzosek, że warunkowe umorzenie postępowania karnego może mieć zastosowanie w przypadku popełnienia jakiegokolwiek typu przestępstwa skarbowego. Ustawa nie wprowadza tutaj żadnych ograniczeń ze względu na zagrożenie karne przewidziane w sankcji (por. art. 41 § 1 *in principio* k.k.s.)¹⁰. Przedmiotowe przestępstwa są opisane

⁴ G. Łabuda, *Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 498; F. Prusak, G. Skowronek, *Środki karne w prawie karnym skarbowym*, [w:] M. Bojarski (red.), *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, seria: System Prawa Karnego, t. 11, Warszawa 2018, s. 92.

⁵ J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, *Środki karne w kodeksie karnym skarbowym*, Warszawa 2020, s. 176–177.

⁶ O. Włodkowski, *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Testy. Kazusy*, Warszawa 2016, s. 116–117; S. Kowalski, O. Włodkowski, *Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecznictwem*, Warszawa 2016, s. 108.

⁷ J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2021, s. 131; L. Wilk, *Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 197; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit. s. 176; G. Łabuda, op. cit., s. 498; F. Prusak, G. Skowronek, op. cit., s. 92–93.

⁸ W. Dadak, *Rola środka karnego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej w zapobieganiu przestępczości*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 4, s. 90.

⁹ O. Włodkowski, op. cit., s. 117; S. Kowalski, O. Włodkowski, op. cit., s. 108–109.

¹⁰ V. Konarska-Wrzosek, *Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 268; G. Łabuda, op. cit., s. 501.

we wszystkich rozdziałach części szczególnej k.k.s.¹¹, obejmujących przestępstwa skarbowe przeciwko: obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, obrotowi dewizowemu, organizacji gier hazardowych.

Prezentując drugi czynnik obejmujący przesłanki stosowania tytułowej instytucji, należy podkreślić, że warunkowe umorzenie postępowania karnego w k.k.s. ma charakter fakultatywny, co oznacza, że nawet mimo ziszczenia się wszystkich przesłanek sąd nie musi go zastosować¹².

Dla zastosowania tytułowej instytucji konieczne jest kumulatywne spełnienie przesłanek z art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. oraz art. 41 § 1 k.k.s. W piśmiennictwie przesłanki grupuje się w trzech kategoriach: związane z przestępstwem, związane z osobą sprawcy oraz przesłanki o charakterze procesowym¹³.

Pierwsza kategoria obejmuje spełnienie trzech przesłanek przestępstwa skarbowego: wina nie jest znaczna; społeczna szkodliwość nie jest znaczna; przestępstwo skarbowe nie zostało popełnione w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary z art. 37 § 1 pkt 1–3, 5–7 k.k.s. i art. 38 § 2 k.k.s. (z zastrzeżeniem art. 37 § 2 i 3 k.k.s. i art. 38 § 3 k.k.s.)¹⁴.

Zasadniczą przesłanką warunkowego umorzenia postępowania karnego związaną z osobą sprawcy jest uzasadnione przypuszczenie, że mimo jego zastosowania sprawca będzie przestrzegał porządku prawnego, a w szczególności nie popełni przestępstwa skarbowego. Przesłanka uzasadnionego przypuszczenia jest z kolei determinowana kilkoma innymi przesłankami: po pierwsze, postawą sprawcy niekaranego za umyślne przestępstwo skarbowe; po drugie, właściwościami sprawcy; po trzecie warunkami osobistymi; po czwarte, jego dotychczasowym sposobem życia¹⁵.

W trzeciej grupie przesłanek warunkowego umorzenia postępowania znajduje się wymóg takiego poziomu znajomości stanu faktycznego i prawnego, który pozwala na stwierdzenie, że okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie budzą wątpliwości¹⁶.

Analizując przesłanki związane z przestępstwem skarbowym, należy wskazać na wymóg, aby wina i społeczna szkodliwość czynu nie były znaczne. Ustalanie stopnia winy wymaga wzięcia pod uwagę przede wszystkim możli-

¹¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 859 z późn. zm.).

¹² G. Łabuda, op. cit., s. 499.

¹³ Ibidem, s. 499–504; wyrok SN z 18 października 2016 r., sygn. akt II KK 205/16, Lex nr 2174125.

¹⁴ G. Łabuda, op. cit., s. 499–501; F. Prusak, G. Skowronek, op. cit., s. 92. Por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. czwarte, 2009, Lex, teza 1; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2007, Lex, teza 1 i 2.

¹⁵ G. Łabuda, op. cit., s. 501–503.

¹⁶ Ibidem, s. 501–504.

wości i stopnia: rozpoznawalności sytuacji faktycznej i prawnej przy podejmowaniu określonego działania lub zaniechania, swobodnego podejmowania decyzji co do tego zachowania, prawidłowości przebiegu motywacyjnego, zdolności i możliwości przewidywania przebiegu związków przyczynowych i skutków swojego zachowania oraz zdolności i możliwości pokierowania swoim postępowaniem w danym czasie, w danej sytuacji i w danych okolicznościach¹⁷.

Grzegorz Łabuda trafnie podaje przykład zmniejszonego stopnia winy, gdy mamy do czynienia z przestępstwem skarbowym popełnionym przez podwładnego na polecenie przełożonego, o ile obawia się on utraty pracy w razie jego niewykonania (działa on w warunkach zbliżonych do anormalnej sytuacji motywacyjnej), podobnie jak umniejsza stopień winy przestępstwo podatkowe księgowego podjęte w warunkach niedostatecznego rozpoznania stanu prawnego (działa on w warunkach nieusprawiedliwionego błędu co do bezprawności)¹⁸.

W prawie karnym skarbowym mamy najpierw stopień znikomy, przy którym czyn nie stanowi ani przestępstwa skarbowego, ani wykroczenia skarbowego, następnie niski znamionujący wykroczenia skarbowe i dopiero powyżej niskiego można mówić o stopniu, który nie jest znaczny. Przy ustalaniu stopnia społecznej szkodliwości czynu należy poddać analizie te spośród mierników społecznej szkodliwości czynu, które znalazły swój wyraz w danym przypadku, a które zostały wyszczególnione w art. 53 § 7 k.k.s., t.j. 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 reguły ostrożności i stopień jej naruszenia¹⁹.

Stosowanie warunkowego umorzenia jest również dopuszczalne przy przestępstwach skarbowych popełnionych w warunkach art. 37 § 1 pkt 5 k.k.s., jeżeli sprawca odstąpił od udziału w zorganizowanej grupie lub związku i ujawniając istotne okoliczności zamierzonego przestępstwa skarbowego zapobiegł jego dokonaniu (art. 37 § 3 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s., art. 38 § 3 k.k.s. w zw. z art. 37 § 3 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s.)²⁰.

Przesłanka negatywna z art. 41 § 1 k.k.s. eliminuje spoza zakresu stosowania warunkowego umorzenia wszystkie przestępstwa skarbowe popełnione w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary z art. 37 § 1 k.k.s., z wyjątkiem recydywy art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. oraz sytuacji gdy sprawca spowodował umyślnym przestępstwem skarbowym uszczuplenie należności publicznoprawnej

¹⁷ Ibidem, s. 499–500; V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 269; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 178–179.

¹⁸ G. Łabuda, op. cit., s. 500.

¹⁹ Ibidem, s. 500; L. Wilk, op. cit., s. 197; V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 268–269; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 179; wyrok SO w Poznaniu z 31 marca 2021 r., sygn. akt IV Ka 249/21, Lex nr 3207323.

²⁰ G. Łabuda, op. cit., s. 501.

dużej albo wielkiej wartości (lub gdy wartość przedmiotu czynu jest duża albo wielka), następnie zaś wymagalna należność została uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji (art. 37 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s., art. 38 § 3 k.k.s. w zw. z art. 37 § 2 k.k.s. w zw. z art. 41 § 1 k.k.s.)²¹. Zatem zasadnie wskazuje Sąd Najwyższy w postanowieniu z 9 listopada 2020 r., że w art. 41 § 2 k.k.s. obligatoryjny (przy warunkowym umorzeniu postępowania) obowiązek określenia przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej wymaga spełnienia łącznej dwóch warunków. Należność ta musi być zarówno uszczuplona, jak i wymagalna²².

W wykazie wskazanym w art. 41 § 1 k.k.s. pominięta została wprawdzie recydywa skarbowa (art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s.), ale w świetle recypowanego art. 66 § 1 k.k. (art. 20 § 2 k.k.s.) i tak nie jest możliwe warunkowe umorzenie w razie uprzedniej karalności sprawcy za przestępstwo umyślne, a recydywa skarbowa zakłada przecież uprzednie skazanie za czyn umyślny²³.

Druga grupa przesłanek związana z osobą sprawcy zwraca uwagę w art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. na dwie przyczynowo powiązane przesłanki: cechy sprawcy (poprzednik) oraz prognoza (następnik)²⁴.

Warunkiem bezwzględnie wymaganym do zastosowania warunkowego umorzenia postępowania jest niekaralność sprawcy za jakiegokolwiek przestępstwo umyślne. Przesłanka niekaralności została zawężona do przestępstw skarbowych umyślnych. Poza zakresem tej przesłanki pozostają przestępstwa pospolite, ponieważ nie są one przestępstwami skarbowymi. Określenie „niekaralność” odnosi się tylko do sytuacji, kiedy wobec sprawcy orzeczono jedną z kar przewidzianych w art. 22 § 1 k.k.s.²⁵

Do skorzystania z instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego niezbędne jest uzasadnione przypuszczenie, że mimo umorzenia postępowania sprawca będzie przestrzegał porządku prawnego a w szczególności nie popełni nowego przestępstwa. Podstawą do takiego przypuszczenia mają być odpowiednie ustalenia dotyczące postawy sprawcy, jego właściwości, warunków osobistych oraz dotychczasowego sposobu życia²⁶.

²¹ Ibidem, s. 501; V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 268; J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 131–132; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 181–183; S. Kowalski, O. Włodkowski, op. cit., s. 109; wyrok SN z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt III KK 404/10, Lex nr 860621. Por. A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, 2012, Lex, teza 1; J. Sawicki, *Prawne konsekwencje recydywy skarbowej*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2008, nr 3, s. 80–92, Lex.

²² Postanowienie SN z 9 listopada 2020 r., sygn. akt V KK 295/19, Lex nr 3170927.

²³ J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 132; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 183.

²⁴ G. Łabuda, op. cit., s. 501–502.

²⁵ Ibidem, s. 502; V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 270–271; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 180; wyrok SN z 18 października 2016 r., sygn. akt II KK 205/16, Lex nr 2174125.

²⁶ V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 270.

Postawa sprawcy to zarówno jego ogólna postawa życiowa, która powinna być oceniona pozytywnie, a nie negatywnie, jak i stosunek do popełnionego przestępstwa skarbowego i jego skutków (czy sprawcy jest wstyd z popełnionego przestępstwa, czy wyraża chęć wyrównania spowodowanego uszczuplenia należności publicznoprawnej, czy zapewnia, że więcej tego nie zrobi, czy przejawiał wolę współpracy z organami ścigania na rzecz przeciwdziałania popełnieniu przestępstw skarbowych itp.). Postawa sprawcy odnosi się do dóbr prawnie chronionych, w szczególności do dóbr naruszonych albo narażonych na niebezpieczeństwo popełnionym przez niego przestępstwem skarbowym²⁷.

Właściwości osobiste sprawcy to cechy charakteru, które czynią prawdopodobnie w dużym stopniu stwierdzenie, że będzie on przestrzegał porządku prawnego. Właściwości osobiste sprawcy, które są istotne z punktu widzenia prognozy na przyszłość, to przede wszystkim wiek, cechy charakteru, podatność na wpływy, wrażliwość społeczna, stosunek do obowiązków, stosunek do powszechnie uznanych wartości, ambicje, uzależnienia, zdolność do samoceny²⁸.

Warunki osobiste to sytuacja zawodowa, rodzinna, socjalna, środowiskowa, a zwłaszcza stan cywilny, rodzinny i obowiązki z tym związane oraz ich wypełnianie, źródło utrzymania i warunki materialne, poziom wykształcenia i kwalifikacji zawodowych, pozycja na rynku pracy, możliwości zarobkowe, relacje społeczne, kontakty z pozytywnym lub negatywnym środowiskiem. Zatem warunki osobiste to sytuacja materialna i psychiczna sprawcy, jego otoczenie rodzinne, warunki w miejscu pracy oraz w miejscu zamieszkania²⁹.

Dotychczasowy sposób życia to funkcjonowanie sprawcy i jego zachowanie się na gruncie rodzinnym i w społeczeństwie, w szczególności to, czy i w jaki sposób wywiązuje się z obowiązków rodzinnych, pracowniczych, przestrzegania prawa, obowiązujących zasad współżycia społecznego, w jaki sposób zdobywa środki utrzymania. Dotychczasowy sposób życia to reakcje społeczne sprawcy przed osądzeniem sprawcy a więc i w okresie po popełnieniu przestępstwa skarbowego. W grę wchodzi tu elementy zachowania sprawcy, które przyczyniły się do popełnienia przestępstwa skarbowego³⁰.

Przesłanka procesowa o braku wątpliwości co do okoliczności popełnienia czynu zabronionego, stanowiąca trzecią grupę przesłanek, jest przesłanką o charakterze gwarancyjnym, mającą zapobiegać stosowaniu warunkowego umorzenia postępowania w tych przypadkach, gdy zebrany materiał dowodowy nie pozwala na ustalenie wszystkich elementów koniecznych do przypisania odpowiedzialności karnoskarbowej (sprawstwo, bezprawność, wina, spo-

²⁷ Ibidem; G. Łabuda, op. cit., s. 502–503.

²⁸ V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 270; G. Łabuda, op. cit., s. 503; J. Kośła, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 180.

²⁹ V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 270; G. Łabuda, op. cit., s. 503; J. Kośła, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 180.

³⁰ V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 270; G. Łabuda, op. cit., s. 503; J. Kośła, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 181.

łeczna szkodliwość). Oprócz braku wątpliwości co do popełnienia czynu konieczne, jest bezsporne ustalenie kontekstu sytuacyjnego tego przestępstwa skarbowego. Stwierdzenie braku wątpliwości co do okoliczności popełnienia czynu nie jest uzależnione od przyznania się sprawcy do popełnienia czynu³¹. Słusznie zwraca uwagę G. Łabuda, że doświadczenie poucza, iż przy przestępstwach skarbowych wielu sprawców nie kwestionuje popełnienia samego czynu, kwestionuje natomiast przypisywanie tym czynom umyślnej strony podmiotowej, rzadziej winy. Jeżeli materiał dowodowy wskazuje na brak wątpliwości co do popełnienia przestępstwa skarbowego, przy jednoczesnym braku przyznania się sprawcy do tegoż popełnienia, omawiana przesłanka jest spełniona³².

Aspekt procesowy warunkowego umorzenia postępowania karnego przejawia się tym, że po zamknięciu postępowania przygotowawczego, jeżeli spełnione są określone przesłanki materialnoprawne uzasadniające warunkowe umorzenie postępowania, finansowy organ postępowania przygotowawczego może zamiast sporządzania aktu oskarżenia skierować do sądu wnioski o warunkowe umorzenie postępowania (art. 336 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 122 § 1 k.k.s.). Finansowemu organowi postępowania przygotowawczego służy prawo do zaproponowania okresu próby, obowiązków, które należy nałożyć na oskarżonego oraz do zgłoszenia, stosownie do okoliczności, wniosków dotyczących oddania sprawcy pod dozór (art. 336 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 122 § 1 k.k.s.). Finansowy organ postępowania przygotowawczego ma prawo wzięcia udziału w posiedzeniu w przedmiocie warunkowego umorzenia postępowania, a zatem powinien zostać zawiadomiony o jego terminie i miejscu, w sprawach w których zainaugurował proces sądowy, składając akt oskarżenia lub wnioski o warunkowe umorzenie postępowania (art. 341 § 1 zd. 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Prezes sądu lub sąd może uznać udział tego organu w posiedzeniu za obowiązkowy (art. 341 § 1 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)³³.

Należy zwrócić uwagę na grupę czynników składających się na kształt wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne. Pierwszym z nich jest okres próby, który stanowi trzon badanej instytucji, przesądzając o jego ewidentnie probacyjnym charakterze. W określonym przez sąd okresie sprawca zostaje wystawiony na próbę, od której wyniku uzależnione jest to, czy postępowanie karne zostanie podjęte, czy też nie. W recypowanym art. 67 § 1 i 2 k.k. warunkowe umorzenie postępowania karnego stosowane jest na próbę, która wynosi od roku do trzech lat od uprawomocnienia się wyroku. Określenie okresu próby pozostaje w kompetencji sądu, który oznacza go w wyroku

³¹ G. Łabuda, op. cit., s. 503; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 179–180; V. Kolarska-Wrzosek, op. cit., s. 269.

³² G. Łabuda, op. cit., s. 504.

³³ J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 176–177.

warunkowo umarzającym postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe (art. 342 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 i 2 k.k.s.)³⁴.

Istotą dozoru jest pomoc w readaptacji społecznej oraz kontrola ścisłego wykonywania przez poddanego dozorowi nałożonych na niego obowiązków i poleceń. Przepis art. 67 § 2 k.k. w z art. 20 § 2 k.k.s. określa materialnoprawną podstawę instytucji dozoru. Oddanie sprawcy pod dozór jest fakultatywne. Dozór sprawuje kurator, osoba godna zaufania, stowarzyszenie, instytucja albo organizacja społeczna, do której działalności należy troska o wychowanie, zapobieganie demoralizacji lub pomoc skazanym. Sąd w czasie próby może zwolnić z sprawcą spod dozoru albo też pod dozór sprawcę oddać. Przesłanką tych obu czynności są względy wychowawcze (art. 74 § 2 *in fine* k.k. w zw. z art. 67 § 4 k.k. oraz art. 20 § 2 k.k.s.). Oznacza to, że oddanie pod dozór może nastąpić zarówno w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie, jak i w toku okresu próby³⁵.

Odpowiednie stosowanie art. 67 § 3 k.k. w Kodeksie karnym skarbowym, w rozumieniu art. 20 § 2 k.k.s., wiąże się z daleko idącymi ograniczeniami, wyrażającymi się w możliwości nałożenia na sprawcę przestępstwa skarbowego tylko niektórych obowiązków wskazanych w art. 72 k.k., tj. obowiązku informowania sądu lub kuratora o przebiegu okresu próby, obowiązku powstrzymywania się od nadużywania alkoholu lub używania innych środków odurzających, obowiązku poddania się terapii uzależnień, obowiązku poddania się terapii, w szczególności psychoterapii lub psychoedukacji, obowiązku uczestnictwa w oddziaływaniach korekcyjno-edukacyjnych oraz obowiązku powstrzymywania się od kontaktowania się z niektórymi osobami w określony sposób³⁶. Fakt recepcji art. 67 i 68 k.k. (art. 20 § 1 k.k.s), z uwagi na to, że mają one być stosowane jedynie „odpowiednio”, nie oznacza, iż przy warunkowym umorzeniu w sprawie o przestępstwo skarbowe możliwe było stosowanie środków karnych wskazanych w art. 67 § 3 k.k., a więc świadczenia pieniężnego lub zakazu prowadzenia pojazdów, jako że środków takich nie przewiduje k.k.s.³⁷

Przepis art. 41 § 2 k.k.s. wprowadza obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności i jako wymagalnej nie uiszczono jej do czasu orzekania w przedmiocie warunkowego umorzenia. Sąd jest zobowiązany wówczas do wskazania terminu, w jakim należy obowiązek uiszczyć. Trzeba zauważyć,

³⁴ Ibidem, s. 183; G. Łabuda, op. cit., s. 504; L. Wilk, op. cit., s. 198; O. Włodkowski, op. cit., s. 118. Por. A. Piaseczny, A. Wielgolewska, op. cit., teza 2; W. Kotowski, B. Kurzępa, op. cit., teza 4.

³⁵ J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 184; G. Łabuda, op. cit., s. 505; J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 132.

³⁶ G. Łabuda, op. cit., s. 505; V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 272–273; J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 132; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 185–188; S. Kowalski, O. Włodkowski, op. cit., s. 109; O. Włodkowski, op. cit., s. 119.

³⁷ T. Grzegorzczak, op. cit., teza 4 oraz przywołana tam uchwała SN z 23 maja 2006 r., sygn. akt I KZP 6/06, OSNKW 2006, Nr 5, poz. 56.

że art. 41 § 2 k.k.s. nie wymaga wskazania adresata obowiązku, co znajduje swoje uzasadnienie w fakcie, iż częstokroć podmiot zobowiązany do uiszczenia należności publicznoprawnej jest różny od osoby sprawcy (np. spółka akcyjna jest podatnikiem podatku VAT, który został uszczuplony, sprawca zaś jest prezesem zarządu tej spółki). Oznacza to, że w wielu przypadkach obligatoryjne orzeczenie obowiązku z art. 41 § 2 k.k.s. pozostanie zawieszony w próżni, od sprawcy bowiem nie będzie zależało, czy zostanie on wykonany. Sprawca taki bowiem nie jest dłużnikiem w rozumieniu prawa finansowego, a orzeczenie takiego obowiązku stanowiłoby zdublowanie obowiązku finansowego, ponieważ ta sama kwota pieniężna musiałaby być uiszczona podwójnie: raz – na mocy przepisów finansowych, a dwa – na mocy wyroku karnego. Wymagalność należności publicznoprawnej z art. 41 § 2 k.k.s. należy oceniać przez pryzmat przepisów prawa administracyjnego³⁸. Trafnie zwraca uwagę Sąd Najwyższy w wyroku z 7 listopada 2013 r., że określenie przez sąd obowiązku, o którym mowa w art. 41 § 2 k.k.s., musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany; decyzja taka powinna posiadać cechy wykonalności wobec jej uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności orzeczeniu ustalającemu zobowiązanie podatkowe³⁹.

Ostatnim czynnikiem jest sposób zakończenia okresu próby. Jeżeli w okresie od wydania wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne do jego uprawomocnienia się ani w okresie próby sprawca nie dał powodów do podjęcia postępowania karnego skarbowego, a także wtedy gdy były ku temu podstawy, a sąd nie uczynił tego ani w okresie próby, ani w ciągu kolejnych 6 miesięcy od jego zakończenia, to nie można już podjąć postępowania warunkowo umarzonego, gdyż umorzenie warunkowe staje się umorzeniem bezwarunkowym (definitywnym) (art. 68 § 4 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.)⁴⁰. Tylko w razie pomyślnego przebiegu próby umorzenie uzyska charakter ostateczny i spraw-

³⁸ G. Łabuda, op. cit., s. 507–509; V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 272–273; L. Wilk, op. cit., s. 198–199; J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 132; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 185–189; S. Kowalski, O. Włodkowski, op. cit., s. 109–110; postanowienie SN z 9 listopada 2020 r., sygn. akt V KK 295/19, Lex nr 3170927; wyrok SN z 7 listopada 2013 r., sygn. akt V KK 264/13, OSNKW 2014, Nr 3, poz. 26; wyrok SA w Lublinie z 12 września 2012 r., sygn. akt II AKa 102/12, Lex nr 1237244; wyrok SA w Białymstoku z 27 marca 2012 r., sygn. akt II AKa 10/12, Lex nr 1254309; wyrok SN z 9 stycznia 2012 r., sygn. akt V KK 327/11, OSNKW 2012, Nr 3, poz. 30. Por. A. Jezusek, *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przypadkowi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2017, nr 1, s. 139–164, teza 6, Lex; W. Kotowski, B. Kurzępa, op. cit., teza 5; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1: Art. 1–53, 2006, Lex, teza 13.

³⁹ Wyrok SN z 7 listopada 2013 r., sygn. akt V KK 264/13, OSNKW 2014, Nr 3, poz. 26; wyrok SA w Lublinie z 12 września 2012 r., sygn. akt II AKa 102/12, Lex nr 1237244

⁴⁰ V. Konarska-Wrzosek, op. cit., s. 273–274; J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 132; O. Włodkowski, op. cit., s. 119. Por. A. Piaseczny, A. Wielgolewska, op. cit., teza 3.

ca nie będzie mógł być pociągnięty do odpowiedzialności karnej za popełnione przestępstwo⁴¹.

Podjęcie postępowania warunkowo umorzonego może mieć charakter obligatoryjny lub fakultatywny. Sytuacje, w których to musi nastąpić, zostały określone w recypowanym art. 68 § 1 i 2a k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., a te, w których może to nastąpić, zostały określone w art. 68 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i w art. 41 § 3 k.k.s. Ta ostatnia możliwość dotyczy wypadków uchylania się sprawcy od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w wyznaczonym terminie, który został na niego nałożony w wyroku warunkowo umarzającym postępowanie karne. Sam fakt nieuiszczenia wymagalnej należności w wyznaczonym terminie nie zawsze oznacza uchylanie się od wypełnienia tego obowiązku. Uchylanie się to zachowanie intencjonalne polegające na niewywiązywaniu się z obowiązku pomimo istnienia takiej możliwości⁴².

W kwestii ewentualnego podjęcia warunkowo umorzonego postępowania sąd orzeka z urzędu albo też na wniosek oskarżyciela lub sądowego kuratora zawodowego (art. 549 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Jest to zawsze sąd I instancji właściwy do rozpoznania sprawy, a w posiedzeniu mają prawo wziąć udział finansowy organ postępowania przygotowawczego, oskarżony i jego obrońca (art. 550 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). W razie podjęcia warunkowo umorzonego postępowania sprawa toczy się od nowa na zasadach ogólnych przed sądem właściwym do jej rozpoznania. Złożony wcześniej wniosek finansowego organu postępowania przygotowawczego o warunkowe umorzenie postępowania zastępuje akt oskarżenia (art. 551 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)⁴³.

Podsumowując, należy podkreślić, iż korzystanie z instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego wymaga od sądu przekonania, że już samo jego zastosowanie jest dla sprawcy wystarczającą dolegliwością, gdyż będąc świadomy, iż jest poddany próbie, nie popełni on żadnego nowego przestępstwa skarbowego, przez co zostaną osiągnięte cele polityki karnej⁴⁴. Jak podkreślono wcześniej, warunkowe umorzenie postępowania karnego może mieć zastosowanie w przypadku popełnienia jakiegokolwiek typu przestępstwa skarbowego. Pewność obrotu oraz nieuchronność reakcji na popełnione przestępstwo skarbowe stanowią podstawę karnoskarbowej ochrony przedsiębior-

⁴¹ M. Kuśmierczyk, *Przestanki i konsekwencje wydania wyroku o warunkowym umorzeniu postępowania karnego wobec sprawcy przestępstwa skarbowego*, „Doradztwo Podatkowe” 2022, nr 3, s. 75–78, Lex.

⁴² V. Konarska-Wrzošek, op. cit., s. 273; L. Wilk, op. cit., s. 198–199; J. Sawicki, G. Skowronek, op. cit., s. 132–133; J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 190–193; G. Łabuda, op. cit., s. 509–513; O. Włodkowski, op. cit., s. 120. Por. T. Grzegorzczak, op. cit., teza 3; W. Kotowski, B. Kurzępa, op. cit., teza 5.

⁴³ J. Kośla, M. Rogalski, M.R. Tużnik, op. cit., s. 193.

⁴⁴ Ibidem, s. 175.

czości poprzez instytucję warunkowego umorzenia postępowania karnego. Wieloaspektowa analiza czynników wpływających na efektywność badanej instytucji, poparta poglądami i doświadczeniem doktryny prawa karnego skarbowego i orzecznictwa, umożliwi kontynuowanie szerokiej dyskusji mającej na celu zwiększenie efektywności tytułowej instytucji oraz częstszego stosowania warunkowego umorzenia postępowania karnego w prawie karnym skarbowym.

Wykaz literatury

- Dadak W., *Rola środka karnego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej w zapobieganiu przestępczości*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 4.
- Grzegorzczuk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. czwarte, 2009, Lex.
- Jezusek A., *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przypadkowi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2017, nr 1, Lex.
- Konarska-Wrzosek V., *Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Kośla J., Rogalski M., Tużnik M.R., *Środki karne w kodeksie karnym skarbowym*, Difin, Warszawa 2020.
- Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2007, Lex.
- Kowalski S., Włodkowski O., *Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem*, Difin, Warszawa 2016.
- Kuśmierczyk M., *Przestanki i konsekwencje wydania wyroku o warunkowym umorzeniu postępowania karnego wobec sprawcy przestępstwa skarbowego*, „Doradztwo Podatkowe” 2022, nr 3, Lex.
- Łabuda G., *Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Małolepszy A., *O potrzebie powołania instytucji odpowiedzialnego za uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej – rozważania na tle zaniechania ukarania sprawcy, o którym mowa w art. 9 § 3 k.k.s.*, [w:] T. Grzegorzczuk, R. Olszewski (red.), *Verba volant, scripta manent. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej*, 2017, Lex.
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, 2000, Lex.
- Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, 2012, Lex.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1: Art. 1–53, 2006, Lex.
- Prusak F., Skowronek G., *Środki karne w prawie karnym skarbowym*, [w:] M. Bojarski (red.), *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, seria: System Prawa Karnego, t. 11, C.H. Beck/Inst. Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2018.
- Raglewska J., Raglewski J., *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, nr 3, Lex.

- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Sawicki J., *Prawne konsekwencje recydywy skarbowej*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2008, nr 3, Lex.
- Wilk L., *Komentarz do art. 41 kodeksu karnego skarbowego*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021.
- Włodkowski O., *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Testy. Kazusy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

Summary

Penal fiscal protection of entrepreneurship by the institution of conditional discontinuance of criminal proceedings

Keywords: fiscal criminal law, conditional discontinuance of criminal proceedings, protection of entrepreneurship, efficiency, jurisprudence of the Supreme Court, jurisprudence of common courts.

One of the dimensions of entrepreneurship protection is the legal protection of running a business. An important dimension of this protection is fiscal penal law, where the conditional discontinuation of criminal proceedings deserves special attention. The aim of the article was to analyse the conditional discontinuance of criminal proceedings in fiscal criminal law from the point of view of penal fiscal protection of entrepreneurship. This presentation was presented using factors affecting the effectiveness of the eponymous institution, i.e., the essence and legal nature of the conditional discontinuance of criminal proceedings, the conditions for its application, the shape of the sentence conditionally discontinuing the criminal proceedings and the method of ending the probation period. The analysis also covered the case law of the Supreme Court and common courts. The indicated factors are understood as any activity of the authorities of the proceedings regarding the application of the examined institution, which affects the effectiveness of the institution of conditional discontinuance of criminal proceedings. Conditional discontinuation of criminal proceedings may apply in the event of any type of tax offence. The certainty of turnover and the inevitability of a response to a committed fiscal offence constitute the basis for the penal-fiscal protection of entrepreneurship through the institution of conditional discontinuation of criminal proceedings. The multifaceted analysis of the factors influencing the effectiveness of the examined institution, supported by the views and experience of the doctrine of fiscal penal law and jurisprudence, will enable the continuation of a broad discussion aimed at increasing the effectiveness of the title institution and more frequent use of conditional discontinuation of criminal proceedings in fiscal penal law.

