

Wprowadzenie

I. Problem badawczy

Pomimo obszernej nowelizacji KK, której celem było wprowadzenie nowej polityki karnej, opartej na priorytecie kar wolnościowych, ustawodawca nie zdecydował się na takie zmiany w prawie karnym skarbowym – dziedzinie, w której potrzeba zminimalizowania represji stała się głównym argumentem przemawiającym za jej wydzieleniem z prawa karnego powszechnego. Ponadto wbrew dominującego przekonania, że ochrona interesów finansowych wymaga bardziej elastycznej niż w prawie karnym powszechnym polityki karnej, obok instytucji, mających na celu łagodne potraktowanie sprawcy, KKS charakteryzuje wyraźna tendencja do zaostrzenia kar i zwiększenia represyjności sankcji karnej skarbowej, która ma miejsce przede wszystkim w przypadku przestępstw podatkowych (nowelizacja z 2005 r.)¹. Powyższe pokazuje zatem, że założenie ustawodawcy prowadzenia mniej represyjnej filozofii karania w przypadku przestępstw/wykroczeń skarbowych, aniżeli w przypadku przestępstw powszechnych traci na aktualności.

Pojawia się także inny pretekst do dyskusji.

Jak wiadomo o potrzebie wprowadzenia sankcji karnej skarbowej w celu zabezpieczenia i wzmocnienia norm finansowych, zadecydował czynnik w postaci konieczności ochrony interesów fiskalnych, które wymagają zdaniem ustawodawcy wsparcia ze strony prawa karnego. Tyle tylko, że ochrona dobra prawnego w postaci interesu finansowego odbywa się już na gruncie reżimu odpowiedzialności administracyjnej, co powoduje, że prawo karne skarbowe stanowi kolejny szczebel sankcjonowania naruszeń prawa finansowego, które już wyposażone jest w instrumenty umożliwiające zrealizowanie określonych obowiązków nawet wbrew woli ich adresatów, stwarzając przy tym możliwość wymierzenia dotkliwych sankcji ekonomicznych. Należy zatem rozważyć, czy w obowiązującym systemie prawa faktycznie jest potrzeba funkcjonowania obok siebie dwóch reżimów odpowiedzialności za delikty skarbowe – a w szczególności, czy ich cele i funkcje są na tyle odmienne, by uzasadniały ich wzajemne egzystowanie. W przeciwnym razie mówimy co najwyżej o wprowadzaniu środków prawnych, które stanowią jedynie kontynuację sankcji finansowo-prawnych, wymierzanych w ramach odpowiedzialności karnej, co jest jednak sprzeczne z przekonaniem o potrzebie wprowadzenia w tym zakresie kryminalizacji.

¹ Ustawa z 28.7.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

Ponadto fakt, że ustawodawca zdecydował się na wyodrębnienie tego zakresu z KK, uzasadniając ten zabieg potrzebą prowadzenia odmiennej polityki karnej może rodzić wątpliwość, że nie do końca reżim penalny jest niezbędny w tym zakresie. W końcu osiągnięcie celu kompensacyjnego jest nadrzędnym postulatem tej dziedziny prawa, powodującym, że prawo karne skarbowe różni się ma od polityki karania przestępstw powszechnych. Zasada supremacji represji majątkowej oraz związana z nią przewaga czynnika odszkodowawczego nad represją, przejawiająca się w nałożeniu na sprawcę jedynie obowiązku finansowego, może nasuwać jednak obawę, że odpowiedzialność karna skarbowa stanowi już odrębny rodzaj odpowiedzialności prawnej, któremu poniekąd bliżej jest do reżimu odpowiedzialności administracyjnej, aniżeli odpowiedzialności penalnej. Warto więc zastanowić się nad celem wymierzenia odpowiedzialności, którym w pierwszej kolejności powinien być cel finansowy, a wreszcie, czy wykroczenia i przestępstwa skierowane przeciwko administracji, nie powinny być obarczone wyłącznie odpowiedzialnością administracyjną, a nie karną.

I co najważniejsze, z racji tego, że prawo karne skarbowe stanowi kolejny szczebel sankcjonowania naruszeń prawa finansowego, które już pierwotnie wyposażone jest w instrumenty umożliwiające wymierzenie dotkliwych sankcji ekonomicznych niezależnie od wymierzanych tej samej osobie sankcji karnych skarbowych, pojawia się pytanie, czy faktycznie istnieje potrzeba, by adresat normy prawno-finansowej w przypadku jej naruszenia musiał liczyć się z podwójną dolegliwością negatywnych konsekwencji swojego zachowania. Rozproszenie procedur realizacji odpowiedzialności karnej skarbowej i administracyjnej, przy braku jakichkolwiek przepisów kolizyjnych, stwarzać może zbyt częste warunki do naruszenia należytej proporcjonalności sumy kar, orzekanych w dwóch odrębnych postępowaniach.

Pracę tę należy więc poświęcić ocenie, czy dobro prawne w postaci interesów finansowych zasługuje na tak szczególną ochronę, jaką gwarantuje mu ustawodawca i czy tego rodzaju reżim prawny jest optymalny dla tego rodzaju naruszeń. Już bowiem powyższe uwagi nasuwają stwierdzenie, że przy ustalaniu reżimu odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe w większej mierze należy uwzględnić możliwości oddziaływania za pomocą innych środków reakcji prawnej, tych przewidzianych poza systemem kar i środków o charakterze penalnym.

Nie ulega wątpliwości, że to odwołanie się w tym przypadku do zasady proporcjonalności pozwoli na weryfikację motywów ustawodawcy w perspektywie konieczności posługiwania się sankcją karną skarbową dla ochrony tego rodzaju dóbr prawnych, a także pozwoli na określenie dopuszczalnego stopnia intensywności tej sankcji. Stosowanie reżimu odpowiedzialności karnej wymaga zatem konfrontacji z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Z zasady proporcjonalności wypływają trzy powiązane ze sobą obowiązki po stronie ustawodawcy:

- 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana;

- 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów);
- 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli².

Wskazując na konieczność kontroli regulacji karnej skarbowej z punktu widzenia konieczności jej wprowadzenia i oceny współmierności stopnia represji ustawy karnej skarbowej do wagi chronionych przez nią dóbr, należy przeprowadzić proces badawczy weryfikujący:

- 1) czy dla ochrony interesów finansowych Skarbu Państwa oraz innego uprawnionego podmiotu konieczne jest wprowadzenie reżimu odpowiedzialności karnej oraz czy regulacja ta jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonych celów;
- 2) czy odpowiedzialność typu karnego jest reżimem odpowiedzialności prawnej, która faktycznie najlepiej służy ochronie interesów finansowych oraz czy jest ona niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana;
- 3) czy waga i znaczenie dobra prawnego w postaci interesów finansowych przewyższają niedogodności dla jednostki, wynikające z faktu wprowadzenia reżimu odpowiedzialności karnej oraz czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów nakładanych na obywatela.

Pozytywna weryfikacja przedstawionych hipotez badawczych stanowić będzie podstawę do końcowego sformułowania postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda* w zakresie modelu odpowiedzialności za czyny karne skarbowe na gruncie rodzimego prawa karnego *sensu largo*. Wskazanie optymalnego modelu wymaga wyważenia relacji pomiędzy danym dobrem a innymi wartościami chronionymi przez Konstytucję RP, albowiem niezachowanie proporcjonalności stopnia represji ustawy karnej skarbowej do wagi naruszenia prawa, może świadczyć o tym, że mamy do czynienia z regulacją przypadkową, niewpisującą się w kontekst potrzeby ochrony danych dóbr prawnych.

II. Struktura analizy problemu badawczego

Pierwsza część pracy dotyczyć będzie ustalenia, czy reżim odpowiedzialności karnej jest **właściwy dla osiągnięcia zamierzonego przez ustawodawcę celu** tej regulacji.

Na tę część monografii składają się rozdziały mające na celu:

- 1) ustalenie czy przyjęta dla tej dziedziny prawa odpowiedzialność karna była przewidziana przez ustawodawcę od samego początku kształtowania się odpowiedzialności za czyny karne skarbowe; jeśli tak, to konieczne jest także przybliżenie argumentów opowiadających się za potrzebą kryminalizacji tego rodzaju czynów na gruncie poprzednio obowiązujących regulacji; przytoczenie racji kryminalno-politycznych towarzyszących wykształceniu się prawa karnego skarbowego oraz tych, które uzasadniały istnienie tej swoistej dziedziny prawa, wydaje się konieczne z punktu widzenia oceny przyjętego reżimu odpowiedzialności;

² Wyr. TK z 14.6. 2004 r., SK 21/03, Legalis.

- w tym celu niezbędne jest przeprowadzenie analizy historyczno-prawnej sprzecznej się do zbadania polskiego ustawodawstwa obowiązującego przed wejściem w życie KKS z 1999 r. (Rozdział I);
- 2) zapoznanie się z regulacją prawną determinującą kształt i model odpowiedzialności za delikty finansowe w niemieckim porządku prawnym; przeprowadzenie badań w ujęciu prawnoporównawczym pozwoli ostatecznie na ustalenie modelu odpowiedzialności, który powinien być także przyjęty na kanwie polskiego ustawodawstwa, wybór prawa niemieckiego podyktowany jest z jednej strony utrwalonym już w prawie niemieckim reżimem orzekania w przedmiotowym zakresie, a ponadto faktem, że niemieckie prawo karne oraz prawo polskie wykazują stosunkowo wiele cech wspólnych (Rozdział II);
 - 3) zbadanie wpływu i wymogów prawa UE na polskie rozwiązania w zakresie ochrony wspólnotowych interesów finansowych; ochrona dobra prawnego, jakim są interesy finansowe UE jest zagadnieniem będącym przedmiotem zainteresowania zarówno I, jak i III filaru UE; członkostwo w UE niesie za sobą obowiązek pełnej akceptacji *acquis communautaire* przez państwa członkowskie, stąd ważne jest ustalenie czy kompetencja harmonizacyjna UE rozciąga się tak daleko, że umożliwi bezpośrednio obligowanie państw członkowskich do kryminalizowania naruszeń zasad wspólnotowych; jeśli tak, to wyłącznie model odpowiedzialności karnej będzie właściwy dla tego rodzaju czynów; zastanowić należy się nad tym, czy w przypadku istnienia obowiązku kryminalizacji naruszeń unijnych interesów finansowych, Polska w pełni ten obowiązek realizuje i wreszcie kluczowe jest przybliżenie orzecznictwa europejskiego dotyczącego podwójnego karania za ten sam czyn (Rozdział III);
 - 4) określenie charakteru i zakresu odpowiedzialności za czyny karne skarbowe poprzez zbadanie tożsamości terminologicznej pojęcia „przestępstwo” i „przestępstwo skarbowe”, po to, by ostatecznie wskazać czy faktycznie odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe stanowi odpowiedzialność o charakterze karnym *sensu largo* (Rozdział IV);
 - 5) określenie celu ustawodawstwa karnego skarbowego i racji przemawiających za przedmiotową kryminalizacją oraz wskazanie alternatywnego reżimu odpowiedzialności prawnej w postaci odpowiedzialności administracyjnej, jej wad i zalet, po to, by ustalić, czy faktycznie model karania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe nie może być w sposób wystarczający realizowany za pomocą sankcji administracyjnych (Rozdział IV);
 - 6) weryfikację kar i środków karnych z perspektywy przypisywanych w KKS funkcji i zapatrywań na możliwości ich efektywnego wypełniania, albowiem celem tej kryminalizacji może być wyrządzenie wyłącznie dolegliwości o charakterze finansowym, co może prowadzić do konstatacji, że faktyczny cel polityki karania jest równoznaczny z potrzebą zaspokojenia poczucia sprawiedliwości w sposób niewykraczający poza zakres gwarantowany przez prawo administracyjne (Rozdział V).

Druga część pracy ma na celu ustalenie, czy odpowiedzialność karnoskarbowa jest **niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego**, z którym jest związana.

W tej części pracy przedmiotem rozważań stają się:

- 1) badania, na ile dopuszczalna jest kumulacja sankcji karnych skarbowych i sankcji administracyjnych i jakie jest stanowisko polskie (TK) oraz międzynarodowe w tym zakresie (Rozdział VI);
- 2) czy faktycznie konstrukcja prawna zbiegu administracyjnej kary pieniężnej i grzywny wyklucza możliwość wymierzania sankcji, które łącznie byłyby nadmiernie dolegliwe (Rozdział VI);
- 3) ustalenia w jakim zakresie normy podatkowe wymagają wsparcia ze strony reżimu odpowiedzialności karnej i czy faktycznie sankcje podatkowe są w tym zakresie niewystarczające (Rozdział VI).

Trzecia część pracy pozwoli na ocenę, czy **efekty wprowadzonej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji** do zakresu ciężarów nakładanych na obywatela.

Przedmiotem analizy stają się: ocena końcowa zgodności obowiązującego modelu odpowiedzialności karnej skarbowej z zasadą proporcjonalności, uwzględniająca wszystkie poruszone powyżej aspekty tej regulacji oraz jej alternatywę w postaci reżimu odpowiedzialności administracyjnej według kryterium wypełnienia zasady konieczności, przydatności regulacji oraz zachowania proporcji KKS do niedogodności wynikających z niej dla adresata (Rozdział VII).

Tej koncepcji rozprawy podporządkowana jest jej wewnętrzna struktura, która znajduje swoje odzwierciedlenie w treści oraz układzie poszczególnych rozdziałów, czego wyrazem jest przyjęty w monografii spis treści.

III. Metoda badawcza

Analizę problemu badawczego przeprowadzono na podstawie metody dogmatyczno-prawnej. Materiał badawczy będący przedmiotem niniejszej monografii jest więc teoretyczny i normatywny. Materiał teoretyczny umieszczony został w literaturze prawniczej, zarówno karnoprawnej, jak i administracyjnej. Materiał normatywny obejmuje ustawodawstwo polskie, w szczególności dotyczące odpowiedzialności karnej skarbowej, ale także przepisy z zakresu prawa finansowego.

Pomimo, iż przedmiotem zawartej w monografii analizy jest przede wszystkim obowiązujące prawo, to jednak nie sprowadza się ona wyłącznie do sformułowania wniosków *de lege lata*, lecz również *de lege ferenda*. Założeniem bowiem pracy jest wskazanie optymalnego modelu za czyny karne skarbowe, przy założeniu, iż weryfikacja problemu badawczego nasunie wnioski, że ten obowiązujący wymaga pewnych zmian i nowelizacji.

W pracy uwzględniono wszystkie podstawowe rodzaje wykładni prawa karnego: autentyczną, legalną, sądową i naukową³. Jednocześnie zastosowanie znalazły w niej

³ M. Zieliński, Wykładnia prawa, s. 211 i n.

Wprowadzenie

wszystkie podstawowe reguły wykładni przepisu prawa: językowa, logiczna, systemowa, celowościowa oraz historyczna⁴.

* * *

Książkę dedykuję córce – Amelce

⁴ R.A. *Stefański*, Wykładnia przepisów prawa karnego, s. 467 i n.