



UCZELNIA ŁAZARSKIEGO
Wydział Prawa i Administracji

Jacek Kośla

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Instytucja czynnego żalu w prawie karnym skarbowym

przygotowanej pod kierunkiem
prof. dr. hab. Ryszarda A. Stefańskiego

Warszawa 2024

1. Uzasadnienie wyboru tematu

Czynny żal w prawie karnym skarbowym ma duże znaczenie praktyczne i jest często stosowany przez sprawców przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych, w szczególności przez podatników i płatników różnego rodzaju podatków. Powszechność tej instytucji związana jest z ustawowym zapewnieniem bezkarności w wypadku ujawnienia przez sprawcę popełnionego czynu i wywiązaniu się z zobowiązań wynikających z poszczególnych regulacji prawa finansowego. Stosowanie jej pozwala na ujawnianie czynów zabronionych w zakresie prawa karnego skarbowego, co do których organy ścigania nie podejmowały żadnych czynności zmierzających do ich wykrycia, a także prowadzi do szybkiego i dobrowolnego wyrównanie uszczerbku finansowego uprawnionych podmiotów. Instytucja ta przysparza zatem niewątpliwych korzyści nie tylko sprawcy, ale również organom ścigania i beneficjentom należności publicznoprawnych.

Decydując o wyborze tematyki pracy kierowałem się doniosłością tej instytucji dla zakresu odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz znaczną odrębnością modelu czynnego żalu w prawie karnym skarbowym od przewidzianego w Kodeksie karnym. Specyfika rozwiązań przyjętych w Kodeksie karnym skarbowym skłania do ich analizy pod kątem trafności dla modelu odpowiedzialności karnej skarbowej oraz słuszności ich kształtu ze względu na stosowaną politykę kryminalną. Brak precyzji oraz występujące niejasności w przepisach statuujących czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym powodują konieczność znalezienia rozwiązań dla ich właściwego stosowania, a także skłaniają do wypracowania propozycji zmian. Czynny żal w prawie karnym skarbowym, jako jedna z kluczowych instytucji tego prawa, powinna być poddana pogłębionej i kompleksowej analizie.

2. Problem badawczy, hipoteza i cel rozprawy

Głównym problemem badawczym rozprawy jest prawidłowość doboru przez ustawodawcę warunków czynnego żalu, które musi spełnić sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego dla zapewnienia sobie niekaralności, a także trafność przewidzianych wyłączeń podmiotowych oraz przesłanek powodujących bezskuteczność tej instytucji. Szczególnymi problemami badawczymi są zasadność istnienia szczególnych postaci czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym oraz wpływ braku przesłanki dobrowolności na zakres stosowania tej instytucji.

Hipotezą badawczą jest założenie, że czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym spełnia istotną rolę w zakresie ujawniania i zwalczania przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych, a także jest najskuteczniejszym środkiem motywującym sprawców do wyrównania uszczerbku finansowego w zakresie danin publicznych, jednakże jego regulacja wymaga modyfikacji. Poprzez instytucję czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym wyeksponowano ideę sprawiedliwości naprawczej ponad ideę sprawiedliwości retrybtywnej. Rezygnując z ukarania ustawodawca zachęca sprawcę do ujawnienia popełnionego czynu i wyrównania związanego z nim uszczerbku finansowego. Model czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym, w przeciwieństwie do regulacji zawartych w Kodeksie karnym, jest tradycyjnym modelem tej instytucji, którego istotę stanowi zapobieżenie skutkom przestępstwa już dokonanego.

Celem rozprawy była ocena przepisów Kodeksu karnego skarbowego odnoszących się do czynnego żalu, zarówno regulujących ogólną postać tej instytucji, jak i normujących szczególnie jej postacie. Dokonana ocena nie ogranicza się przy tym wyłącznie do przepisów gwarantujących sprawcy niepodleganie karze, ale również dotyczy takich, które umożliwiają jedynie redukcję odpowiedzialności karnej, jednak ze względu na charakter działań sprawcy są uznawane za przejaw czynnego żalu. Dodatkowym celem pracy było wykazanie wadliwości funkcjonujących rozwiązań w zakresie czynnego żalu oraz zaproponowanie ich modyfikacji.

3. Metody badawcze

Podstawową metodą badawczą wykorzystywaną w rozprawie jest metoda formalno-dogmatyczna, opierająca się na analizie logiczno-językowej, którą posługuję się przy interpretacji obecnych przepisów Kodeksu karnego skarbowego związanych z czynnym żalem oraz analizując w tym zakresie praktykę prawniczą, rozumianą jako proces tworzenia, stosowania i wykładni prawa. Korzystałem również z metody historycznoprawnej, która znalazła zastosowanie w analizie ustawodawstwa karnego i karnego skarbowego od czasów zaborów, szczególnie w badaniach dotyczących genezy odrębności prawa karnego skarbowego oraz istoty czynnego żalu i ewolucji zakresu przedmiotowego tego pojęcia. Zgromadzony na potrzeby pracy materiał badawczy jest normatywny i teoretyczny. Materiał normatywny obejmuje przede wszystkim ustawodawstwo karne skarbowe obowiązujące od momentu odzyskania przez Polskę niepodległości aż do obecnej chwili, jak również ustawodawstwo karne powszechne z tego okresu oraz akty prawa finansowego w zakresie bezpośrednio związanym z problemami badawczymi. Materiał teoretyczny stanowi literatura

prawnicza z zakresu prawa karnego i prawa karnego skarbowego, ze szczególnym uwzględnieniem monografii dotyczących czynnego żalu w prawie karnym powszechnym oraz artykułów związanych z zaniechaniem ukarania sprawców przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Uzupełnieniem tego materiału jest zgromadzone orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i sądów powszechnych oraz w niewielkim zakresie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

4. Struktura pracy

Praca doktorska składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów oraz wniosków.

W rozdziale I zostały przeanalizowane, w świetle poglądów na tę instytucję przedstawicieli doktryny, sposoby pojmowania czynnego żalu, ze szczególnym uwzględnieniem wąskiego i szerokiego ujęcia tego terminu, od momentu ukształtowania się tego pojęcia, aż do obecnej chwili. Pojęcie czynnego żalu w prawie karnym może obejmować różny zakres poczynań sprawcy. Może dotyczyć jedynie takiego zachowania, które skutecznie zmierza do zapobiegnięcia dokonania czynu zabronionego, ale może także obejmować wszelkie zachowania podjęte już po popełnieniu przestępstwa, które zmierzają do złagodzenia lub całkowitego zniwelowania jego skutków. Za czynny żal w najwęższym znaczeniu tradycyjnie uznawano działania sprawcy dotyczące usunięcia skutków czynu, podjęte po jego popełnieniu i taka konstrukcja przetrwała w prawie karnym skarbowym. Dla pełnego zrozumienia istoty zakorzenionego w prawie karnym skarbowym czynnego żalu podokonaniowego konieczne było przeanalizowanie procesu ewolucji pojęcia czynnego żalu w prawie karnym powszechnym. Zawarte są tu również rozważania dotyczące znaczenia dla czynnego żalu dobrowolności zachowania sprawcy. Przedstawiłem także funkcje, jakie spełnia czynny żal w prawie karnym oraz następstwa skutecznego zastosowania tej instytucji.

W rozdziale II przedstawiłem rozwój historyczny prawa karnego skarbowego w Polsce od czasów zaborów do obecnej regulacji prawnej, ze szczególnym uwzględnieniem ewolucji przepisów dotyczących czynnego żalu. Analiza obejmuje akty prawne począwszy od obowiązujących na terenach poszczególnych państw zaborczych, poprzez uchwalone w okresie niepodległego bytu Państwa Polskiego, aż do ostatnich zmian w Kodeksie karnym skarbowym. Wykorzystałem również druki sejmowe związane z pracami nad ustawodawstwem karnym skarbowym oraz literaturę z okresów obowiązywania danych aktów prawnych.

W rozdziale III zaprezentowałem specyfikę czynnego żalu w prawie karnym skarbowym związaną z odrębnością tej gałęzi od prawa karnego powszechnego. Szczególne

rozwiązania normatywne w zakresie instytucji czynnego żalu wynikają ze specyficznego przedmiotu ochrony, jakim jest interes finansowy Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. Istota przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, postrzeganych powszechnie jako nienaruszających niczyich dostrzegalnych praw i interesów, pozwala na stworzenie szerokiego katalogu środków degresji karania i na społeczną akceptację bezkarności sprawców, przejawiających pożądane zachowania, zmierzające do zniwelowania skutków dokonanych przestępczych działań.

W rozdziale IV dokonałem analizy ustawowych warunków, jakie musi spełnić sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego aby skorzystać z instytucji czynnego żalu. Są to: zawiadomienie przez sprawcę o popełnionym przestępstwie skarbowym lub wykroczeniu skarbowym organu powołanego do ścigania, ujawnienie istotnych okoliczności czynu, a w szczególności osób współdziałających w jego popełnieniu, uiszczenie w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ w całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym, złożenie przedmiotów podlegających obligatoryjnie przepadkowi albo w razie niemożności złożenia uiszczenie ich równowartości pieniężnej.

Rozdział V zawiera rozważania dotyczące ustawowych wyłączeń stosowania instytucji czynnego żalu. Zostały zaprezentowane negatywne przesłanki skuteczności czynnego żalu związane z czasem złożenia zawiadomienia o popełnionym przestępstwie skarbowym lub wykroczeniu skarbowym oraz podmiotowe wyłączenia stosowania tej instytucji. Dla wywołania skutku w postaci niepodlegania karze istotny jest moment zawiadomienia organu powołanego do ścigania o popełnionym czynie. Ustawa wyklucza skuteczność tej instytucji, gdy zawiadomienie zostało złożone w czasie, gdy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W przeciwieństwie do instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czynny żal nie przewiduje żadnych wyłączeń przedmiotowych, a zatem może być stosowany przy każdym przestępstwie skarbowym i wykroczeniu skarbowym. Instytucja ta przewiduje jednak ograniczenia podmiotowe w stosunku do osób pełniących określone role przy popełnieniu czynu zabronionego. Kodeks wyklucza zastosowanie czynnego żalu w stosunku do sprawcy kierowniczego i polecającego, organizatora lub kierownika grupy albo związku przestępczego oraz w stosunku do prowokatora.

W rozdziale VI zostały omówione, unormowane poza art. 16 k.k.s., szczególne regulacje dotyczące bezkarności sprawcy. Kodeks karny skarbowy przewiduje bezkarność sprawcy w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji lub księgi i uiszczenia uszczuplonej w związku z czynem zabronionym należności publicznoprawnej oraz bezkarność podatnika, który złożył zeznanie sporządzone przez urząd skarbowy, w przypadku gdy zawiera ono błędy lub oczywiste omyłki powstałe z winy organu podatkowego lub płatnika. Bezkarność sprawcy przewidziana jest także w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego przy złożeniu informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej po terminie, ale przed dokonaniem określonych czynności przez właściwy organ oraz przy odstępieniu od czynności przygotowawczych uzyskiwania lub przysposabiania środków w celu fałszerstwa znaków akcyzy albo upoważnień do odbioru takich znaków. Poza regulacjami zawartymi w samym Kodeksie karnym skarbowym, w zakresie czynnego żalu, recypowane są także dwa przepisy Kodeksu karnego dotyczące odstępiania od usiłowania oraz zapobiegnięcia przez współdziałającego dokonaniu czynu zabronionego. Dla pełnego przedstawienia problemu czynnego żalu w prawie karnym skarbowym przeprowadziłem także analizę przepisów przewidujących redukcją odpowiedzialności sprawcy w postaci możliwości nadzwyczajnego złagodzenia kary oraz możliwości odstępiania od wymierzenia kary w przypadkach zachowań mających cechy czynnego żalu. Został także zaprezentowany, związany z denuncjacją i współpracą z organami ścigania, najbardziej kontrowersyjny przejaw czynnego żalu w postaci instytucji tzw. „małego świadka koronnego”, skutkujący obligatoryjnym nadzwyczajnym złagodzeniem kary. Włączenie do zakresu pracy również tej instytucji pozwala na kompleksową analizę wszelkich przejawów czynnego żalu sprawców deliktów skarbowych, które ustawodawca uznał za zasługujące na redukcję odpowiedzialności karnej.

5. Główne wnioski rozprawy

Przeprowadzona analiza ustawowych rozwiązań dotyczących czynnego żalu w prawie karnym skarbowym oraz poglądów na tę instytucję w doktrynie i orzecznictwie sądowym w pełni potwierdziła tezę rozprawy, że spełnia on istotną rolę w zakresie ujawniania i zwalczania przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych, a także jest najskuteczniejszym środkiem motywującym sprawców do wyrównania uszczerbku finansowego w zakresie danin publicznych, lecz obecny kształt tej instytucji wymaga

niewielkich korekt, które pozwolą usprawnić jej stosowanie oraz wyeliminują powstałe w wyniku nieprecyzyjnych przepisów niejasności.

W rozprawie zostały zrealizowane założone cele związane z oceną przepisów Kodeksu karnego skarbowego odnoszących się do czynnego żalu, w szczególności z wykazaniem wadliwości funkcjonujących w tym zakresie rozwiązań oraz zaproponowaniem ich modyfikacji. Dokonana w pracy analiza pozwoliła na sformułowanie wniosków *de lege lata*:

1. Omówiona forma zaniechania ukarania sprawcy ma zasadniczy wpływ na model odpowiedzialności karnej skarbowej. Od początków kształtowania się ustawodawstwa karnego skarbowego w Polsce przyjęto, że głównym celem tej gałęzi prawa nie jest ukaranie sprawcy, ale zabezpieczenie dochodu skarbowego, a ustawa karna skarbową ma jak najszybciej doprowadzić do zadośćuczynienia materialnego dla Skarbu Państwa. Tak określony przez twórców pierwszej ustawy karnej skarbowej z 1926 r. cel zyskał aprobatę także we współczesnej literaturze, gdzie uznaje się, że obok realizacji ogólnych celów represyjno-wychowawczych prawa karnego, prawo karne skarbowe ma nie dopuszczać do powstania lub prowadzić do wyrównania zaistniałego uszczerbku finansowego Skarbu Państwa. Czynny żal jest instytucją, która w pełni realizuje tak sformułowany cel ustawodawstwa karnego skarbowego. Poprzez ustawowe zapewnienie o braku konsekwencji karnych skierowano do sprawców deliktów skarbowych zachętę do samodenuncjacji i wyrównania wszelkich zobowiązań finansowych związanych z popełnionym czynem zabronionym. Korzyści z takiego sposobu rozwiązania konfliktu, który powstał na skutek popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego odnosi zarówno sprawca, jak i Skarb Państwa lub inny podmiot, którego interesy finansowe zostały naruszone czynem zabronionym. Nałożenie na sprawcę obowiązku ujawnienia istotnych okoliczności czynu, w szczególności osób współdziałających w jego popełnieniu, pozwala ponadto organom ścigania na poznanie mechanizmów popełniania deliktów skarbowych oraz ewentualne uzyskanie materiału dowodowego do postawienia zarzutów pozostałym współdziałającym w popełnieniu czynu. Tak ukształtowana instytucja czynnego żalu jednoznacznie wskazuje na dominację w prawie karnym skarbowym funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej nad represyjną;

2. Koncepcja czynnego żalu w prawie karnym skarbowym jest niezmienna od blisko stu lat, co wskazuje na trafność przyjętego rozwiązania i jego aktualność, pomimo znaczących zmian w systemach prawa podatkowego i celnego oraz adekwatność do dziedzin prawa finansowego współcześnie objętych ochroną karna skarbową. Na przestrzeni lat instytucja ta nie uległa

zasadniczym zmianom, a jedynie doprecyzowano przepisy wyłączające jej skuteczność oraz wprowadzono wyłączenia podmiotowe.

Prawo karne skarbowe zachowało również pierwotne znaczenia pojęcia czynnego żalu, jako zachowania związanego ze skruchą sprawcy i naprawieniem szkody wyrządzonej przestępstwem. Pozornie może się wydawać, że czynny żal skarbowy jest osobliwością tej dziedziny, gdyż jego specyfika pozwala na stosowaniu go po popełnieniu czynu zabronionego, podczas gdy czynny żal w Kodeksie karnym jest obecnie utożsamiany z zachowaniami podjętymi przed dokonaniem przestępstwa. W prawie karnym skarbowym czynny żal jest rozumiany tak samo, jak w okresie, gdy zaczęto posługiwać się tym terminem, a w prawie karnym powszechnym zatracono jego pierwotne znaczenie, gdy uważano, że czynnym żalem jest „dobrowolne naprawienie przestępstwa przez sprawcę, zanim został on wykryty”. W prawie karnym powszechnym podstawowe znaczenie ma współcześnie czynny żal związany z odstąpieniem od dokonania czynu. W prawie karnym skarbowym, wobec szerokiego zakresu czynnego żalu podokonaniowego, taka postać zaniechania ukarania ma tylko marginalne zastosowanie;

3. Biorąc pod uwagę następstwa prawne, jakie wywołuje zastosowanie danej instytucji, czynny żal jest najbardziej korzystnym dla sprawcy środkiem degresji karania. Spełnienie koniecznych przesłanek, przy jednoczesnym braku przewidzianych w przepisach wyłączeń, gwarantuje sprawcy pełną bezkarność. Ustawowa gwarancja niepodlegania karze, a zatem braku wszczęcia albo umorzenia wszczętego postępowania, skutecznie motywuje sprawców do ujawnienia swojej działalności przestępczej. Brak uznaniowości, jaka jest przewidziana np. przy nadzwyczajnym złagodzeniu kary w przypadku naprawienia szkody przy przestępstwach przeciwko mieniu w Kodeksie karnym, pozwala na uzyskanie pewności, że ujawnienie deliktu skarbowego i wyrównanie uszczerbku finansowego zapewni sprawcy uniknięcie, często dotkliwej, odpowiedzialności karnej. Ryzyko ujawnienia przez organy ścigania popełnionego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i poniesienie konsekwencji karnych będzie istniało aż do chwili przedawnienia karalności, a zatem do tego momentu sprawcy będzie towarzyszyć niepewność co do skutków swojego przestępnego zachowania. Czynny żal w prawie karnym skarbowym pozwala wręcz odwrócić następstwa takiego czynu i uzyskać gwarancję braku jego negatywnych konsekwencji. Szczególne znaczenie ma to dla przedsiębiorców, gdyż skazanie za przestępstwo skarbowe może w znacznym stopniu utrudnić prowadzoną działalność gospodarczą, czy nawet doprowadzić do upadku przedsiębiorstwa, np. poprzez wykluczenie z możliwości ubiegania się o zamówienia publiczne;

4. Szerokiemu stosowaniu czynnego żalu w prawie karnym skarbowym sprzyja brak ograniczeń przedmiotowych. Może być on stosowany przy wszystkich przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych, niezależnie od ich rodzaju oraz wagi naruszonego dobra prawnego. Mogą to być delikty skarbowe nie tylko polegające na uszczupieniu należności publicznoprawnej lub związane z przedmiotami podlegającymi przepadkowi, gdy sprawca zobowiązany jest uiścić w całości wymagalną należność, czy też złożyć przedmioty albo uiścić ich równowartość pieniężną, ale także takie, przy których ustawa nie nakłada na sprawcę spełnienia dodatkowych wymogów oprócz samego zawiadomienia o czynie i ujawnienia jego istotnych okoliczności. W takich wypadkach dla zapewnienia bezkarności wystarczające będzie spełnienie tylko podstawowej przesłanki czynnego żalu, bez dodatkowych konsekwencji majątkowych. W przeciwieństwie do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności czynny żal nie podlega ograniczeniom ze względu na grożącą za dany czyn karę, czy też ze względu na wysoki stopień społecznej szkodliwości, wyrażający się w przesłankach skutkujących obostrzeniem kary. W szczególności z czynnego żalu może skorzystać recydywista skarbowy, popełniający przestępstwo skarbowe używając przemocy, a nawet działający w zorganizowanej grupie albo związku przestępczym. Czynnego żalu nie wyklucza także duża, a nawet wielka wartość uszczuplonej należności publicznoprawnej;

5. Czynnikiem poszerzającym możliwość korzystania z czynnego żalu skarbowego jest brak przesłanki dobrowolności, która jest tradycyjnym wymogiem przy niemal wszystkich przejawach czynnego żalu w prawie karnym powszechnym. Eliminacja tej charakterystycznej dla czynnego żalu przesłanki, chociaż niweczy jego tradycyjnie rozumianą ideę, w znaczny sposób przyczynia się do pewności uzyskania przez sprawcę korzyści z zawiadomienia o własnym czynie zabronionym. Sprawca nie musi rozważać, czy sytuacja w jakiej się znalazł świadczy już o braku dobrowolności samodenuncjacji i czy organ ścigania uzna jego zachowanie za podyktowane przymusem zewnętrznym. Brak wymogu dobrowolności ułatwia także pracę samym organom postępowania przygotowawczego, gdyż wykazanie braku przymusu zewnętrznego niejednokrotnie związane jest ze znacznymi trudnościami dowodowymi;

6. Przepisy statuujące czynny żal spełniają swoją rolę tylko wówczas, gdy wiedza o nich jest powszechna i ewentualni adresaci mają świadomość, że spełnienie określonych wymagań skutkuje bezkarnością lub przynajmniej redukcją odpowiedzialności karnej. Wydaje się, że wiedza o istnieniu czynnego żalu w prawie karnym skarbowym jest dużo wyższa niż o przejawach tej instytucji w prawie karnym powszechnym. Na różnych portalach internetowych dla przedsiębiorców znajdują się wzory zawiadomień o popełnionym czynie

zabronionym, które zawierają elementy zbieżne z treścią art. 16 k.k.s. oraz porady dotyczące czynnego żalu podatników i płatników, a statystyki internetowych systemów wyszukiwawczych wskazują na powszechne powiązanie pojęcia „czynny żal” z przepisami Kodeksu karnego skarbowego, a nie Kodeksu karnego. Wskazuje to na znaczną świadomość społeczną o istnieniu czynnego żalu skarbowego i możliwości uniknięcia kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, szczególnie w zakresie naruszeń prawa podatkowego. Szerokie rozpropagowanie informacji o zawartym w Kodeksie karnym skarbowym czynnym żalu niewątpliwie sprzyja jego częstemu stosowaniu, nawet wówczas, gdy okazuje się on zupełnie zbędny i jest wynikiem wyłączonej ostrożności podatnika lub płatnika;

7. Rola czynnego żalu w prawie karnym skarbowym została znacznie wzmocniona wraz z wprowadzeniem do rozdziału 2 k.k.s., dotyczącego zaniechania ukarania sprawcy, art. 16a. Pomimo ograniczonego zakresu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, przy których przepis ten może mieć zastosowanie, jego praktyczne znaczenie jest bardzo duże. Sprzyja temu zminimalizowanie przez ustawodawcę wymogów stawianych sprawcy korzystającemu z tej formy czynnego żalu oraz złagodzenie ograniczeń, w porównaniu do przewidzianych przy ogólnej postaci czynnego żalu. Przeszkodą do uniknięcia odpowiedzialności karnej korzystającego z art. 16a k.k.s. jest wszczęcie, przed złożeniem korekty deklaracji lub księgi, postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub ujawnienie w toku toczącego się postępowania przygotowawczego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, co do którego sprawca chciał wykazać czynny żal. To ograniczenie jest jednak bardziej liberalne od ograniczeń zawartych w art. 16 § 5 k.k.s, gdy dla braku skuteczności czynnego żalu wystarczające jest rozpoczęcie przez organ ścigania jakichkolwiek czynności służbowych zmierzających do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a nawet posiadanie wyraźnie udokumentowanej wiadomości o takim czynie. Wprawdzie czynny żal z art. 16a k.k.s. ogranicza także niemożność złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej lub księgi, jednak przepisy Ordynacji podatkowej oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej pozwalają na złożenie prawnie skutecznej korekty także w ciągu 14 dni od wszczęcia kontroli celno-skarbowej, a nawet po zakończeniu kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej niezależnie od tego, czy w ich trakcie zostały ujawnione nieprawidłowości w przestrzeganiu przepisów prawa podatkowego. Przepis art. 16a k.k.s. jest przejawem skrajnego wyeksponowania funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej w prawie karnym skarbowym, gdyż jedynym warunkiem braku odpowiedzialności, oprócz samego złożenia korekty deklaracji, jest uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej. W wymaganiach

stawianych sprawcy pominięto nawet ujawnienie istotnych okoliczności czynu i osób współdziałających w jego popełnieniu, a zważywszy na charakter przestępstw skarbowych, jakimi są oszustwa podatkowe, przy których art. 16a k.k.s. ma najczęstsze zastosowanie, poznanie przez organ ścigania metodyki czynu byłoby niejednokrotnie wskazane;

8. Przewidziana przez ustawodawcę możliwość szerokiego stosowania podokonaniowego czynnego żalu w prawie karnym skarbowym nie budzi sprzeciwu społecznego, adotychczasowe próby ograniczenia jego form spotkały się z niezadowoleniem przedsiębiorców. Pozytywny odbiór przepisów skutkujących bezkarnością sprawcy wiąże się z ekonomicznym charakterem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, postrzeganych jako czyny o niskiej społecznej szkodliwości, niewyrządzających krzywdy konkretnym osobom. Przy tak ukształtowanym odbiorze przestępczości skarbowej, dla zaspokojenia społecznego poczucia sprawiedliwości, środki zachęcające czy nawet zmuszające sprawcę do naprawienia wyrządzonej szkody wydają się bardziej sprawiedliwe, niż wymierzanie surowych kar, nawet o charakterze wolnościowym. Z tych względów w prawie karnym skarbowym dominuje idea sprawiedliwości naprawczej nad sprawiedliwością retributywną, czego przejawem jest zarówno szeroko stosowany czynny żal, jak również inne przewidziane w przepisach instytucje zaniechania ukarania i redukcji odpowiedzialności karnej. Wspólnym elementem dla niemal wszystkich postaci złagodzenia odpowiedzialności jest uzależnienie jej od całkowitego naprawienia wyrządzonej deliktem skarbowym szkody, czyli od uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. W ten sposób uwidoczniono priorytetowy cel prawa karnego skarbowego, jakim jest wyrównanie poniesionego przez Skarb Państwa lub inny uprawniony podmiot uszczerbku finansowego powstałego na skutek dokonanego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Dla osiągnięcia tego celu ustawodawca gotów jest na znaczną redukcję odpowiedzialności sprawcy, a nawet na całkowitą rezygnację z jego ukarania.

W przepisach dotyczących czynnego żalu widoczny jest brak precyzji, co prowadzi do wielu niejasności i pojawiających się w związku z tym odmiennych interpretacji w piśmiennictwie. Powoduje to konieczność szukania rozwiązań dla ich właściwego stosowania, a także skłania do wypracowania propozycji zmian. Najistotniejszymi wnioskami *de lege ferenda* są:

1. Ograniczenie właściwych organów do przyjęcia zawiadomienia w formie czynnego żalu do finansowych organów postępowania przygotowawczego albo zobligowanie organu przyjmującego zawiadomienie do przekazania go właściwemu organowi finansowemu;

2. Wprowadzenie pisemnej formy potwierdzenia przez organ przyjmujący zawiadomienie, że warunki skutkujące niepodleganiem karze zostały przez sprawcę spełnione;

3. Jednoznaczne rozstrzygnięcie spornej kwestii dotyczącej uiszczenia wraz z należnością główną odsetek za zwłokę poprzez uzupełnienie definicji uszczuplonej należności publicznoprawnej sformułowaniem: "Jeżeli w przepisach kodeksu jest mowa o uiszczeniu przez sprawcę należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym, należy przez to rozumieć zapłatę tej należności wraz z odsetkami za zwłokę";

4. Doprecyzowanie zakresu pojęcia „należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym” poprzez wprowadzenie w treści art. 53 § 29 k.k.s. następującej zmiany: „Należnością publicznoprawną uszczuploną czynem zabronionym, o której mowa w § 27, jest także "kwota niewpłaconego podatku", "nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia", "nienależny zwrot należności podatkowej", "niepobrany podatek", "niewpłacony w terminie podatek" oraz "wyplata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji";

5. Nałożenie, w treści art. 14 k.k.s., na organ wyznaczający termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, obowiązku wzięcia pod uwagę sytuacji majątkowej nie tylko samego sprawcy, ale również podmiotu zobowiązanego do jej uiszczenia, jeżeli nie jest nim sprawca czynu;

6. Bezwzględne uzależnienie skuteczności czynnego żalu od złożenia tzw. przedmiotów zabronionych w wypadkach deliktów skarbowych z nimi związanych. W sytuacji, gdy sprawca nie jest w stanie takich przedmiotów złożyć, to jego bezkarność związana z wykazaniem czynnym żalem powinna być wyraźnie wykluczona;

7. Wprowadzenie przy czynnym żalu związanym z popełnieniem wykroczenia skarbowego obowiązku złożenia przedmiotów nie tylko zabronionych, ale także pochodzących bezpośrednio z czynu zabronionego;

8. Wprowadzenie możliwości skorzystania z czynnego żalu przez sprawcę kierowniczego, gdy składa zawiadomienie o popełnionym czynie wraz z pozostałymi współdziałającymi;

9. Poszerzenie zakresu podmiotów, których rozpoczęcie czynności służbowych, zmierzających do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, powoduje bezskuteczność czynnego żalu, poprzez zastąpienie w przepisie art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s. pojęcia „organ ścigania” terminem „uprawniony organ”.

10. Uchylenie zbędnego w obecnym stanie prawnym art. 16b k.k.s.